مقدمة:

يشهد العالم المعاصر تطورات وتغيرات جذرية أثرت بشكل كبير على نمط واتجاهات العلاقات والمتغيرات في العديد من المجالات ومنها الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وغيرها، مما جعل مختلف التنظيمات والمؤسسات الاقتصادية تغير وتطور في طبيعة علاقاتها ومعاملاتها مع محيطها الخارجي، مواكبة لتلك التطورات والتغيرات العالمية وأكثر الظواهر الاقتصادية تأثيرا على المؤسسات نجد العولمة الاقتصادية بشكلها العام، حيث وسعت من محيط وبيئة هذه المؤسسات لتنقلها من طابعها المحلي والإقليمي إلى الطابع العالمي، الأمر الذي أتاح لمثل هذه المؤسسات بدائل إضافية حيث أصبحت تتسم بالعالمية، آخذة بعين الاعتبار الأبعاد الدولية وشروط المستثمرين والشركاء الأجانب الاقتصاديين والاجتماعيين. وهذا ضمن الإطار جاء النظام الجديد للمحاسبة لتعزيز مسار انضمام الجزائر لمنظمة التجارة العالمية وتوحيد لغة المحاسبة بما يتماشى مع التحولات التي أصبحت تفرضها العولمة واقتصاد السوق.

من خلال هذا الفصل سنحاول التطرق إلى واقع مجلس الإدارة في التشريع الجزائري من خلال جملة القوانين المنظمة للاقتصاد الوطني، فبعد أن كان مجلس الإدارة معتمدا في القانون تم الاستغناء عنه في فترة التسيير الاشتراكي للمؤسسات العمومية الاقتصادية واستبدل بمجلس استشاري، ليتم فيما بعد الرجوع إليه. هذا الرجوع إلى مجلس الإدارة، هل له علاقة بضمان الفعالية الاقتصادية للمؤسسات الاقتصادية العمومية؟ أم جاء كعملية تجميلية فاشلة لواقع هذه المؤسسات؟ ومن جهة أخرى القانون في حد ذاته هل يستجيب لمبادئ حوكمة الشركات العالمية والإصلاحات على مستوى الدول؟ بالخصوص بما يتعلق بمجلس الإدارة من حيث الشكل، التركيبة، الحجم وطبيعة الإداريين، كذا كيف يعالج القانون النزاعات بين مختلف أطراف المصالح والقوانين الداخلية للمؤسسات؟ هل تستجيب هي الأخرى؟ هل المؤسسات هي معنية بمبادئ حوكمة الشركات؟ هل النظام المحاسبي والمالي هو ضرورة أو خيار أمام المؤسسات الاقتصادية الوطنية لمواجهة تحديات العولمة المالية؟

هذا ما سنحاول الإشارة إليه إضافة إلى اختيار مجموعة من المؤسسات التابعة للقطاعين العام والخاص كمثال تطبيقي لتقييم حوكمة الشركات بها وتحدياتها أمام النظام الجديد للمحاسبة، ومحاولة تقديم بعض الملاحظات والاستنتاجات.

المبحث الأول: الجهود الدولية والعربية لتفعيل مفهوم حوكمة الشركات.

تتباين ممارسات الحوكمة فيما بين الشركات، ولا يوجد نموذج موحد لحوكمة الشركات يمكن إسقاطه على كل المؤسسات والاقتصاديات عموما، وينبغي أن يكون نظام حوكمة الشركات مرنا وقابلا للتطوير إلى جانب إتاحته مجالا يمكن فيه للقطاع الخاص التحرك اختياريا لإجراء التحسينات والتعديل اللازم في الوقت المطلوب، إلا أن الواقع العالمي يقضي بأن ما يتطلبه السوق من حماية المستثمرين والشفافية يفرض على الدول والشركات أن تدقق في نظم الحوكمة الخاصة بها، وأن تبدأ في تقديم التأكيدات التي يسعى المستثمرون والمساهمون في الحصول عليها، ويتحقق الإصلاح إذا ما تكونت قناعة لدى القطاع الخاص بأنه سيستفيد من تطبيقات الحوكمة الجيدة.

المطلب الأول: إصلاحات الدول المتقدمة في مجال حوكمة الشركات:

تشير البحوث والدراسات إلى أن هناك جهود واضحة وملموسة على المستوى الدولي فيما يتعلق بتفعيل مفهوم حوكمة الشركات سواء كان ذلك من خلال المنظمات الدولية كمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، البنك الدولي وصندوق النقد الدولي أو من خلال بعض الدول نفسها. فالفضائح والإفلاس للعديد من الشركات أدت إلى بروز الحاجة الملحة لتغير الوضع السائد من خلال القيام، وكخطوة أولى بفهمه ثم تغييره، حيث برزت مجموعة من اللجان التي تقوم بتحضير توصيات ودراسات حول واقع حوكمة الشركات في مختلف الدول، وذلك بإصدار تقارير لإصلاح ممارسة حوكمة الشركات، فكان السبق لدول الأنجلوساكسونية في وضع هذه المبادرات ثم تلتها الدول الفرانكفونية.

أولا: الإصلاحات الأنجلوساكسونية:

1- تقرير (Cadbury) "كاد بوري" سنة1992:

اللجنة المترئسة من طرف السيد(Adrian Cadbury) "أدريان كاد بوري" للقيام بمهمة وضع سلسلة من التوصيات يتضمنها تقرير(Code of Best Practice) "دليل لأفضل ممارسة" لتحسين تنظيم السلطة في المؤسسات لضمان التوازن بين الفئات الثلاثة الكبيرة المتمثلة في المساهمين، الإداريين والمديرين والتي تضم بنودا، وحسبهم على كل مجالس إدارة الشركات المدرجة في المملكة المتحدة للالتزام بها، بصفة غير إلزامية، باعتبارها توصيات وليست أوامر، وتشمل المواضيع التالية:[1]

[1]- **Bertrand Richard, Dominique Miellet**, "La dynamique du gouvernance d'entreprise", Paris, édition d'organisation, 2003, p5.

أ- تقسيم المسؤوليات في رأس الشركة يجب أن تتم بوضوح وتكون مقبولة من الجميع، لذلك يوصى بأن تكون سلطة اتخاذ القرارات موزعة بين رئيس مجلس الإدارة والرئيس المدير التنفيذي، وذلك حتى لا يسيطر شخص واحد على وظيفة إصدار القرارات، وإذا ما تم تجمعها في شخص واحد فيفضل تعيين عدد أكبر من الإداريين المستقلين.

ب- مجلس الإدارة يجب أن يضم، من جهة مديرين تنفيذيين والمديرين غير التنفيذيين بهدف واحد هو تمثيل وبصفة مستقلة لمصالح المساهمين.

أوصت اللجنة بأن يتم تضمين التقرير السنوي لبيان رسمي يبين البنود التي تم الالتزام بها والبنود التي لم يتم الالتزام بها مع تفسير أسباب عدم الالتزام، أيضا أوصت اللجنة بأن يتم مراجعة بيانات الالتزام من طرف المراجعين قبل إعلان التقرير السنوي.[1]

2- تقرير (Greenbury) "غرينبوري" سنة1995:

أثناء التسعينات، كادت قضية مكافئة المديرين أن تصبح الانشغال الرئيسي للمستثمرين وعامة الناس وخاصة مستوياتها. ارتفاع مستويات الصناعة والاستثمار صاحبها ارتفاع مماثل في مكافئات المديرين للتزويد بالتحفيز المناسب للمديرين لتقديم نجاعة أداء أحسن، وهو أحد الأسباب لإنشاء لجنة(Greenbury) "غرينبوري" والنتائج تم توثيقها في دليل أفضل لممارسة مكافئة المدير، وتضم أربع قضايا أساسية:[2]

- دور لجنة المكافئة في وضع مبالغ مكافئة المدير التنفيذي والمدراء الآخرين.
- كشف المستوى المطلوب لاحتياجات حملة الأسهم بخصوص تفاصيل مكافأة المديرين التنفيذيين والحاجة لموافقة حملة الأسهم عليها.
- تعليمات معينة لتقرير سياسة مكافأة الإداريين.
- عقود الخدمة والبنود تلزم الشركة بدفع التعويض للمدير في حالة تنحيه نظرا للأداء غير المرضي.

اشترك التقريران في قضية أن تتكون لجنة المكافئة كليا من المديرين غير التنفيذيين لوضع أجور المديرين التنفيذيين، أما عقود الخدمة فحددها بسنة بدلا من ثلاث سنوات في تقرير (Cadbury)، وقد تضمن توصيات (Greenbury) وسجلت في قواعد التسجيل البريطانية في سوق لندن للأوراق المالية.

---

[1]-**Cadbury, A**, "Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance", Gee, London, 1992, p2.

[2]-**Greenbury, R**, "Directors Remuneration: Report of a study Group Chaired by Sir Richard Greenbury", Gee, London, 1995, p17.

3- تقرير (Hambel) "هامبل":

أسس سنة 1996، وتم نشر التقرير في فيفري سنة1998 لمراجعة توصيات (Cadbury) بعد 5سنوات تقريبا، حيث أكد التقرير النهائي مبادئ الإدارة الجيدة، وذلك لتخفيض العبء التنظيمي وضمان المرونة الكافية لتكون قابلة للتطبيق في الشركات.

نظر(Hambel) "هامبل" إلى المنظور الضيق للعلاقة الموضحة في علاقة الوكالة بخصوص حوكمة الشركات، وذلك لتحسين قيمة حملة الأسهم في المدى البعيد الذي يعتبر كهدف أساسي للشركة، هذا الأمر قدم تطورا معتبرا بالنسبة لتقريري(Cadbury) و (Greenbury) والتي ركزت على منع استخدام السلطة الاختيارية المخولة للإدارة، بشكل خاص فضّل التقرير تدخلا أكبر لحملة الأسهم في شؤون الشركة وتمكين حملة الأسهم المؤسساتيين من التصويت على القرارات المهمة.[1]

4- الدليل المشترك (Combined Code) سنة1998:

دعم الدليل المشترك توصيات التقارير الثلاثة السابقة، وتم صياغته سنة1998 ثم مراجعته سنتي[2]2000و2003، وذلك بعد نشر تقرير(Higgs)" هيغز", ينقسم الدليل إلى قسمين:

- **القسم الأول:** يضم مواضيع حول تركيبة وعمليات مجلس الإدارة، مكافئة المديرين، العلاقات مع حملة الأسهم، تجهيز المعلومات، المسؤوليات والتدقيق، في الحقيقة تم تضمين هذا الدليل لبنود توصيات مرنة بما فيه الكفاية لتكون قابلة للتطبيق في أغلبية الشركات.

- **القسم الثاني:** يغطي تصويت حملة الأسهم، الحوار مع الشركات وتقييم إدارة الشركات، العلاقة بين الشركات والمستثمرين المؤسساتيين، لكن فيما يخص تقييم نوعية إدارة الشركة وتقديم الوزن المستحق لكل العوامل ذات الصلة، هذه تعد مبهمة ومنطقة ضعف.

5- تقرير (Higgs)"هيغز" سنة2003:

التقرير نشر من قبل السيد (Derrick Higgs) "دريك هيغز" حول دور المديرين غير التنفيذيين، هذا التقرير أوصى بعدد من التغيرات في الدليل المشترك، والتي ضمت النسخة المراجعة منه في جويلية2003 أغلب توصيات (Higgs)"هيغز".

تطرق التقرير إلى دور واستقلال واستخدام المديرين غير التنفيذيين، حيث قدم (Higgs) "هيغز" نظرة خاصة إلى دور المدير غير التنفيذي كما يلي:[3]

- تقديم مساهمات إلى إستراتيجية الشركة.

---

[1]- **Hambel, R,** "Committee on Corporate Governance: Final Report", Gee; London, 1998, p3.
[2]- The Combined Code on Corporate Governance; http://www.fsa.gov.uk/pubs/ukla/lrcomcode.pdf.
[3]-**Higgs, D**, "Review of the Role and Effectiveness of Non-executive Directors", The Department of trade and Industry, London, 2003, p14.

- يراقب نجاعة أداء الإدارة التنفيذية.
- إرضاء أنفسهم بخصوص فعالية الرقابة الداخلية,
- وضع مكافآت المديرين التنفيذيين,
- يشارك في ترشيح المديرين، تخطيط تعاقبهم وحتى تنحية الإدارة العليا.

6- الدليل المراجع المشترك (Revised Combined Code) سنة2003:[1]

نشر في جويلية 2003، هو ناتج تقرير(Higgs)" هيغز" ومراجعة (Smith)"سميث" المتعلقة بلجان التدقيق كما هو الحال مع الدليل المشترك لسنة 1998 يتضمن مناطق الالتزام وعدمه مع التبرير.

يضم التقرير مل يلي:

- الفصل بين وظائف رئيس مجلس الإدارة والرئيس المدير التنفيذي.
- مجلس الإدارة، لجانه وأعضاؤه سيكونون خاضعين لمراجعة أداء سنوية.
- مجلس الإدارة يضم على الأقل 50 بالمائة من الأعضاء المستقلين، وذلك حسب التعريف الموصى به في تقرير(Higgs)" هيغز".
- المرشحون للانتخاب كأعضاء في المجلس يجب أن يسحبوا من مجتمع واسع.
- يجب على الأقل تضمين عضو في لجنة التدقيق يتمتع بالخبرة والتجربة في الميدان المالي.

7- تقرير (Myners)"مينرس" سنة2004:[2]

(Paul Myners) "بول مينرس" قدم تقريرا حول" مراجعة تصويت حملة الأسهم وعوائقه"، والذي نشر في جانفي 2004، وقد جاء التقرير كرد فعل للحاجة لمخاطبة المخاوف، فنظام التصويت البريطاني غير فعال، غير كفء وغير محدد، كما تم تداركه في التقرير.

عملية التصويت ما زالت يدوية وقليلة الشفافية، وهناك عدد كبير من المشاركين المختلفين، مما يعطي أولوية في التصويت، لذا فإن التقرير يدعو إلى التصويت الإلكتروني الذي يرفع من كفاءة العملية، وجميع الأطراف يجب أن يسعوا لتقديم قابليات التصويت الإلكتروني في سنة 2004، وقد تم تقديم توصيات إلى مديري الاستثمارات ووكالات التصويت التوكيلية.

---

[1]-The Revised Combined Code on Corporate Governance, http://www.fsa.gov.uk/pubs/ukla/Ircomcode2003.pdf. [2003, p5]

[2]-**Myners, P**, "Review of the impediments to voting UK shares", 2004, p17.

8- **قانون (Sarbane Oxley)"ساربان أوكسلي":**[1]

عقب انتهاء تحقيقات اللجنة الفرعية الدائمة للتحقيقات بالكونغرس الأمريكي في قضية مسؤولية مجلس إدارة شركة(Enron) "إنرون" في انهيارها، وكذا عقب إفلاس العديد من الشركات الهامة على غرار(Iyco, World Com) صادق الكونغرس الأمريكي على قانون (Sarbane Oxley) "ساربان أوكسلي" في جويلية 2002، قانونا جديدا لمعالجة الانحراف، ويهدف إلى الاحتفاظ بثقة المستثمر في الأسواق الأمريكية، وهذا بتدعيم العمل بقواعد حوكمة الشركات ووضع الغرامات والمتابعات في حالة المخالفات.

ثانيا: الإصلاحات الفرانكفونية:

بعد التطرق إلى التقارير الانجلوساكسونية، ومحاولتها لتحسين المحيط العام الذي تنشط فيه الشركات في بريطانيا والولايات المتحدة عقب سلسلة الإفلاسات والفضائح المالية السابقة، نعرج الآن على التقارير الفرانكفونية المنظمة لعمل الشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية الفرنسية، في الحقيقة هذه التقارير تقدم توصيات وليس إلزامات.

1- تقرير (Vienot 1) "فينو1" سنة1995:

تم إعداد تقرير(Vienot 1)"فينو1" في جويلية1995، عن طريق لجنة مفوضة بإعداد تقرير لمجموعة العمل(CNPE/AFEP)، أي الجمعية الفرنسية للمؤسسات الخاصة والعامة والمجلس الوطني للرئاسة الفرنسية تحت رئاسة السيد (Marc Vienot) "مارك فينو" مدير عام رئيسي للشركات العامة، ومجموعة أعضاء لجنة كلهم مديرين عامين للشركات، وكان التقرير بعنوان: "مجلس الإدارة للشركات المدرجة في البورصة"، ومن توصياته:[2]

- كل مجلس عليه القيام باختبار دوري لتركيبته، تنظيمه، وظيفته وإعطاء المساهمين الوضعيات أو التوقعات التي يطلبونها.

- يمكن تعريف المصلحة الاجتماعية بأنها المصلحة العليا للشخص المعنوي نفسه المعتبرة كعون اقتصادي مستقل، متبوع بغايات وتطلعات خاصة مختلفة عن تلك الخاصة بالمساهمين، الأجراء، موردي وزبائن المؤسسة، ولكن متعلقة بالمصلحة العامة المشتركة والمتمثلة في ضمان نجاح واستمرارية المؤسسة.

- في إطار الشفافية يجب نشر المعلومة العامة بخصوص العمليات المتعلقة برؤوس أموال الشركة، حتى عندما لا يفرض القانون ذلك.

---

[1]- **Bertrand Richard, Dominique Miellet,** op-cit, p6.
[2]- **Rapport Vienot**, "Le conseil d'administration des sociétés cotées", Juillet, 1995, p6.

– انتقادان شكلا في مواجهة التنظيم الخاصة بالسلطة والنفوذ داخل مجلس الإدارة الفرنسية هما توزيع المهام بين الرئيس ومجلس الإدارة، كذا تجمع وظائف رئيس المجلس والمدير العام الرئيسي واللتان تتضمنان تفوقا واضحا للرئيس مقارنة بالمجلس.

– توزيع المهام لضمان التوازن المرغوب لتركيبته أو تركيبة لجانه الداخلية مع أخذ تنظيمات خاصة لحماية المساهمين والسوق، وتكون مهامها منجزة مع الاستقلالية والموضوعية الضروريين.

– الإداري المستقل يعرف كشخص ليس له أي ارتباط بالمصلحة المباشرة أو غير المباشرة مع الشركة أو الشركات في نفس المجموعة.

– على ضوء ما سبق، من المفضل والمرغوب فيه بأن يحتوي كل مجلس شركة مدرجة على إداريين مستقلين على الأقل، وبأنه يعود لكل مجلس البحث عن التوازن الأمثل لتركيبته، هذا الأخير يجب عليه مراقبة ومتابعة نزاعات المصالح، بمراعاة مختلف المصالح ولضمان شفافية المعلومة المقدمة للسوق.

– يجب عل كل مجلس تقديم للمساهمين تنظيمات وترتيبات تخولهم مساءلة المجلس بصفة دورية على عدم ملائمة الأعمال.

– يجب على الإداريين أن يتلقوا في الوقت المناسب ملفا حول النقاط المدرجة في جدول الأعمال التي تضمن تحليل متخصص أو رؤية مسبقة.

2– تقرير (Marini) "ماريني" سنة 1996:

في افتتاحية تقريره المنشور في سنة 1996 حول "تطوير حقوق الشركات"، جاء لمعالجة بعض المسائل فيما يخص عدم التوازن في قانون الشركات الفرنسي الصادر منذ جويلية 1966 الذي يضمن تفوق وسيادة وظائف الإدارة عن وظائف الرقابة من جهة، ومن جهة أخرى يفضل الرقابة الخارجية(القضائية) أو يقلل الرقابة الداخلية الممارسة من قبل المساهمين ومحافظي الحسابات وذلك بتفضيل الرجوع إلى المواد التعاقدية للشركة بإلغائها الواجبات القانونية التنظيمية وتشجيع وسائل عمل المساهمين ونذكر منها:[1]

– الإمكانية(وليس الإجبارية) للفصل في القانون الداخلي لوظائف رئيس مجلس الإدارة مع المدير التنفيذي الرئيسي، وذلك لتفادي نزاع المصالح.

– تقليل التمثيلات المتعددة والسماح ببروز جيل جديد من الإداريين الأكفاء.

– إعطاء دور أكبر للجان يسمح لهم بزيادة كفاءتهم.

[1]- **Ibid**, p11.

– الوسائل الجديدة للمراقبة والأسهم المفتوحة للمساهمين والسماح للمؤسسات المالية المشاركة في رأس المال في التصويت وذلك لتفعيل مجلس الإدارة.

ولكن من النقاط التي لم يتطرق إليها تقرير (Marini) "ماريني" هي ضرورة نشر المكافآت الفردية للمديرين ومسؤوليات الإداريين الخارجيين.

3- **تقرير (Vienot 2) "فينو2" سنة1999:**

تم نشر التقرير في جويلية 1999 بعد 4 سنوات تقريبا من سابقه، وذلك بطلب من نفس المشرفين(CNPE/AFEP)، تحت رئاسة نفس الشخص(Marc Vienot) "مارك فينو" ولكن بأعضاء لجنة جدد وعلى غرار الرئيس عن مديرين عاميين في شركات فرنسية مهمة، مما يعطي انطباعا بأن متطلبات التغيير كانت ذاتية، وبما يلاءم المفاهيم الفرنسية.

التقرير المعنون " تقرير على حوكمة الشركة"، فيه إشارة واضحة إلى تبني التسمية المستنبطة من الطرح الأنجلوساكسوني، وثانيا فإن هذا العنوان يدل على الشمولية والإحاطة بكل جوانب الإدارة المثلى، على عكس سابقه الذي اهتم بمجالس الإدارة.

التقرير يشمل جملة من المواضيع والتوصيات التي أصبحت هي المرجع ونذكر منها:[1]

– **الفصل بين وظائف رئاسة المجلس ورئاسة المديرية العامة:** ألغى التقرير الجديد التحفظ الذي كان في سابقه حول هذه النقطة، والتي اعتبرها أمرا غير ضروري ومشيدا بمرونة القانون الفرنسي في تنظيم السلطات داخل الشركة المستقلة في مجلس الإدارة.

– **إعلام ونشر المكافآت العامة:** التقدم في هذه النقطة كان متحفظا حيث حاول التقرير أن يكون وسطيا وتوافقيا بشأن نشر المكافآت الفردية للمديرين، فاللجنة وحول نشر المكافآت العامة لفريق الإدارة ترى بأن يتم نشر بدائل الحضور وخيارات الأسهم وفق أرقام محددة في مجتمع محصور ومعرف، هذه التوصيات لا ترق إلى توصيات السوق.

– **نوعية المعلومات في التقارير السنوية:** التقرير ينص على أنّ التقارير السنوية يجب أن تضم:

* معلومات حول الإداريين (العمر، الوظيفة الرئيسية، تاريخ بداية العقد).
* توضيح العقود الأخرى مع الشركات الفرنسية والأجنبية المدرجة.
* تحديد الإداريين المشاركين في اللجان وعدد الأسهم المملوكة لكل إداري.
* تحديد عدد الإداريين الخارجيين.
* توضيح عدد اجتماعات المجلس ولجانه.
* نشر أسرع للحسابات نصف السنوية والسنوية.

[1]- **Rapport Vienot**," Rapport du comité sur le gouvernement d'entreprise", AFEP/MEDEF, Juillet, 1999, p6.

– **تدعيم تواجد الإداريين المستقلين:** يمكننا أن نعرف الإداري المستقل بأنه ذلك الإداري الـذي لا يحتضن أي علاقة من أي طبيعة سواء مع الشركة أو مع الفريق الذي يمارس التحكيم بحرية، نشير هنا بأن تقرير (Vienot 2) "فينو2" كان أكثر طموحا من سابقه عندما يقترح بأن نسبة الإداريـين المستقلين تكون: الثلث3/1 في مجلس الإدارة، الثلث3/1 في لجنة المراجعة، الثلث3/1 فـي لجنـة التسمية، النصف2/1 في لجنة المكافئة.

4– **إصلاح قانون الشركات 15ماي 2001:**

بعد انتظار حوالي 35 سنة، تم الإعلان عن القانون الجديد للشركات في 15 مـاي 2001 ، والذي كرس المبادئ والتوصيات التي كانت في التقارير (Vienot 1,2)"فينو1,2"، والتي أصبحت فرضا قانونيا خاصة فيما يتعلق بنشر المكافآت الفردية للمديرين التنفيذيين.

يمكن تسجيل جملة من التجديدات في هذا القانون، نذكر منها توسيع مفهوم حوكمة الشـركة ليشمل العلاقة بين أصحاب المصالح سواء كانوا مساهمين أو أجراء بعدما كانت النظـرة السـابقة تحصرهم في العلاقة بين المساهمين والمديرين التنفيذيين، ولغرض تحقيق مبادئ حوكمة الشركات قانون 15 ماي 2001 يركز على:[1]

* ضمان توازن جيد للسلطات بين الأجهزة المسيرة، مع محاولة توضيح مهمـة مجلـس الإدارة، والفصل بين وظائف رئاسة المجلس ومنصب المدير العام.

* تقليل ما أمكن من المناصب المتجمعة للإداريين أو لأعضاء مجلس المتابعة بغرض تدعيم فعالية سلطات الرقابة في مجلس الإدارة.

* تحضير الشركات العمل أكثر شفافية فيما يخص المتعاقدين الاجتماعيين، وتوسيع حقل التعاقدات القانونية.

* تقديم تعريف تنظيمي للمساهمين يسمح للشركات الفرنسية بمعرفة مجمـوع مسـاهميها غيـر المقيمين حتى عندما يكونون مفوّضين باستعمال الوسيط لتمثيلهم في الجمعيات العامة.

* تدعيم سلطة المساهمين الأقلية بتخفيض النسبة من 10% إلى 5%، فيما يخص نسبة رأس المال المملوك التي تسمح بمجموعة من الحقوق الأساسية.

* تسهيل استعمال التكنولوجيا الحديثة في الشركات، فالتصويت الإلكترونـي سيسـمح بمشـاركة المساهمين الأقلية في الجمعيات العامة، أيضا المداولات البورصية تسمح بضمان المشاركة الفعلية لجميع الإداريين في المجلس باستثناء القرارات المتعلقة بتسمية أو تنحية المتعاقدين الاجتماعيين.

[1]- **Ibid**, p11.

5- تقرير(Bouton)"بوتون" سنة 2002:

جاء هذا التقرير ليعطي رد الفعل الفرنسي على الانهيارات والكوارث في الشركات العالمية، على غرار ما حدث لشركة(Enron) "إنرون" في الولايات المتحدة.

أعد التقرير لجنة مكونة من 14 عضوا يمثلون رؤساء لشركات فرنسية مهمة، بالإضافة إلى رئيس اللجنة السيد: (Daniel Bouton)"دانيال بوتون"، والذي تم نشره في 23 سبتمبر2002، حين حاولت مجموعات العملAGREF / AFEP/MEDEF التركيز على:[1]

- تحسين تطبيقات حوكمة الشركات.
- مدى ملائمة المعايير والتطبيقات المحاسبية.
- تدعيم شفافية محافظي الحسابات.
- تحسين نوعية المعلومة والاتصال المالي.
- فعالية آليات الرقابة الداخلية والخارجية.
- علاقة المؤسسات مع مختلف فئات المساهمين.
- دور استقلالية ممثلي السوق(بنوك، محللين ماليين، وكالات التنقيط).

المطلب الثاني: المبادرات العربية لإرساء قواعد حوكمة الشركات:

تعددت أنواع التحديات والمخاطر التي تواجه الدول العربية ولاسيما المؤسسات العربية حيث ظهرت أنواع حديثة منها في السنوات الأخيرة لم تكن متواجدة من قبل. حيث أننا نعيش في الوقت الحاضر مرحلة تحول جذرية من شانها إعادة ترتيب اقتصاديات العالم، وظهور ما يسمى بعالم بلا حواجز، فقد انهارت الحواجز بين الدول نتيجة التقدم الهائل في وسائل الاتصال وظهر ما يسمى العولمة وسيادة اقتصاد السوق عالميا وانتشار التكتلات الاقتصادية وتوقيع عدد غير محدود من الدول على اتفاقية تحرير التجارة، واستفحال التطور التكنولوجي عالميا والذي ساهم على انتقال رؤوس الأموال إلى الأقطار التي تتوفر فيها فرص الربح.[2]

كل ذلك فرض على الدول بصفة عامة والدول العربية بصفة خاصة ومع الاتجاه نحو ترشيد استخدام مواردها بأعلى جودة وأقل تكلفة ممكنة ويتم ذلك عن طريق اختيار مراكز أنشطتها الإنتاجية والخدمية والتنسيق بين عملياتها عبر الحدود القومية واختيار أفضل تكنولوجيا متاحة في العالم للحصول على الميزة النسبية أو التنافسية عن غيرها من الشركات.[3]

---

[1]-**Rapport Bouton**, "Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées", AFEP/MEDEF/AGREF, septembre 2002, p15.

[2]- مجدي خليفة، " **العولمة والاقتصاديات الوطنية**"، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، المجلد الحادي عشر، العدد الثاني، ديسمبر2003، ص289.

[3]- عمرو خير الدين، "**التسويق الدولي**"، القاهرة، 1993، ص214.

اهتمت العديد من الأقطار العربية خاصة في العقد الأخير بممارسات حوكمة الشركات في الاقتصاديات الغربية، وقد تم تنظيم العديد من المؤتمرات في أكثر من دولة عربية، وتناولت هذه المؤتمرات التطبيقات الحديثة لمفهوم حوكمة الشركات وأوصت بضرورة تطبيق مبادئها وقواعدها التي تتماشى مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية لكل دولة من الدول العربية، وقد بادرت العديد من الاقتصاديات العربية بخطوات جادة بالتعاون مع المؤسسات الدولية المتخصصة لتقييم تشريعاتها الخاصة بحوكمة الشركات.[1]

ومن ضمن المبادرات التي قدمت لإرساء قواعد حوكمة الشركات في المنطقة نجد:[2]

أولا: المنتدى الإقليمي الثاني لحوكمة الشركات:

والذي عقد بمدينة بيروت في شهر جوان 2004 تحت شعار " حوكمة الشركات في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا : تحسين الإفصاح والشفافية"، وتم اعتبار حوكمة الشركات منطلقا لتحديث اقتصاديات منطقة المينا (MINA)، ومن ضمن التوصيات التي خرج بها المنتدى:

- أن يتم إنشاء منتدى سنوي على المستويين القومي والإقليمي وفقا لأفضل المعايير والمستويات والممارسات الدولية لتنفيذ مبادئ حوكمة الشركات.
- تكوين مجموعة عمل وطنية لحوكمة الشركات في كل دولة من الدول المشاركة.
- إجراء عملية مسح لحوكمة الشركات في كافة دول المنطقة.
- كما أوصى المنتدى بتبني مبادئ وقواعد حوكمة الشركات ومعايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

ثانيا: منتدى حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات الاجتماعية في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا2007:*

جاء التخطيط لعقد هذا المنتدى نظرا لما حظيت به حوكمة الشركات من اهتمام خلال الأعوام الماضية باعتبارها أحد أهم العوامل في تكييف القدرة على التنافس بشفافية عالية بين الشركات وجذب رؤوس الأموال الأجنبية للاستثمار في الأسواق المحلية في المنطقة، ولابد من الإشارة إلى

---

[1]- كمال بوعظم، "زايدي عبد السلام، "**حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات– مع الإشارة إلى واقع حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية–**"، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، الجزائر، أيام 18–19 نوفمبر 2009.

[2]- بوحفص رواني، مهدي شرقي، "**الإصلاحات في مجال حوكمة الشركات كأداة لتحسين أخلاقيات الأعمال، تجارب بعض الدول المتقدمة والنامية**"، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، الجزائر، أيام 18–19 نوفمبر 2009.

* انعقد هذا المنتدى بالعاصمة الأردنية عمان في أيام 13–14–15 مارس 2007 ولأول مرة في الأردن وذلك بمبادرة من شركة "Razorview " الخاصة والفرع المنبثق عنها "سكيما" المتخصص في حوكمة الشركات ومسؤولياتها في المجتمعات لمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، بحضور ومشاركة العديد من دول المنطقة منها الأردن وقطر والبحرين والإمارات والسعودية وعمان والكويت ومصر ولبنان، حيث عقد المنتدى الأول من نوعه في الأردن من أجل العمل مع المشاركين لوضع اللبنة الرئيسية لمبادئ الحوكمة الشرق أوسطية ودفع عجلة إحداث التغيير في المنطقة لبناء مستقبل واضح.

أن الاهتمام الكبير بحوكمة الشركات جاء نتيجة للتعقيدات المتزايدة في البيئة القانونية والعالمية وزيادة مشاركة المستثمرين في تطوير الأسواق ومدى وعي هؤلاء المستثمرين والشركات القائمة في المنطقة بالمخاطر الناجمة عن عدم ممارسة الحوكمة، بالإضافة إلى مدى أهمية مسؤولية الشركات أمام مجتمعاتها المحلية خاصة أن مجتمعات المنطقة تتميز ببيئة وعادات اجتماعية خاصة لابد من مراعاتها.* وتم الخروج بعريضة من التوصيات منها:[1]

– زيادة التفاعل بين المشاركين بحيث يتبادلون خبراتهم في الأسواق والقطاعات المختلفة التي يعملون بها ويمنحون الفرص المتعددة لمناقشة هذه الخبرات للوقوف على المفاهيم والممارسات الدولية لحوكمة الشركات.

– العمل على إيجاد الحلول العملية التي تتناسب مع بيئة المنطقة وما يعوق تطبيقها في الشرق الأوسط للوصول في النهاية للنتائج التي تعود بالنفع للشركات المتواجدة في المنطقة.

– تطبيق استراتيجيات حوكمة سليمة ومستدامة تتناسب مع مجتمعاتنا.

– تكوين رؤية شرق أوسطية أعمق لمفهوم حوكمة الشركات ومسؤولياتها الاجتماعية ولتعزيز دور القطاعات المختلفة المشاركة في المنتدى من دول الشرق الأوسط وشمال إفريقيا.

– تضييق فجوة عدم التفاهم الدولي العربي ودفع عجلة التنمية إلى الأمام بهدف تطوير مفاهيم جديدة أو متجددة تتناسب مع معطيات وبيئة الأعمال في الشرق الأوسط.

المطلب الثالث: تجارب بعض الدول العربية في مجال حوكمة الشركات:

أولا: تجربة الإمارات:

يعتبر مفهوم حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي تبنتها دولة الإمارات كنتيجة طبيعية للنهوض الاقتصادي الذي شهدته الدولة في العقد المنصرم، وتأتي الحوكمة في سياق المواكبة للتطورات العالمية التي تبنتها الإمارات بما يتناسب مع إمكاناتها وطاقاتها الناهضة. وأفضل مثال ميداني قريب العهد يمكن أن نسوقه فيما يتعلق بأهمية الحوكمة هو إعلان 23 شركة إماراتية عن بياناتها المالية للربع الثالث في يوم واحد وهو آخر يوم من المهلة المحددة وفق القوانين الجديدة التي

* كانت المناقشات والتفاعلات التي نتجت من المنتدى أداة لرجال الأعمال والمشاركين في المنتدى للدفع بمؤسساتهم وشركاتهم لممارسة حوكمة الشركات بطريقة ايجابية وترسم خططا واضحة لمسؤوليتهم الاجتماعية في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا. هذا وقد بادرت الشركات في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا بدعم المنتدى لإيمانهم بأهمية قيادة مبادئ حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات الاجتماعية في المنطقة ودفعها إلى الإمام. إن هذه المبادرة لقيت استحسان وتشجيع مختلف القطاعات الاقتصادية في المنطقة بدليل الإقبال الكبير على المشاركة للعديد من الشركات الإقليمية والعالمية والمحلية في المنطقة للحرص على التواجد في هذه التظاهرة التي تأتي بمبادرة من القطاع الخاص حرصا منه على ضرورة الإسراع بعجلة التطوير.

[1]- مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**مجلة حوكمة الشركات: قضايا واتجاهات**"، نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد الثامن، أوت 2005.

تعتبر جزء لا يتجزأ من نظام الحوكمة، وهذا ينعكس إيجابا على سمعة الشركة وبالتالي يحسن من مركزها المالي.[1]

يمثل تأسيس معهد "حوكمة" من قبل مركز دبي المالي العالمي حسب القائمين عليه نقطة تحول تمهد لحقبة جديدة من التعاون الإقليمي والدولي ترتقي بأسواق المنطقة إلى مصاف الأسواق المالية العالمية، فهو مبادرة لتشجيع إصلاح حوكمة الشركات في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، والمعهد يمثل تطورا إبداعيا لبناء المؤسسات وإصلاح قطاع الشركات والحوكمة الجيدة وتنمية سوق المال والاستثمار والنمو، فهو بذلك يعمل على أن يكون:[2]

- مركز للموارد الفنية والمعرفية للدول من خلال تركيزه على القوانين والمؤسسات واللوائح والقواعد والمبادئ.
- موردا قيما للشركات والمنشآت.
- يتولى عمل تقييمات لحوكمة الشركات وتوفير المعونة الفنية اللازمة للإصلاح .
- القيام بعمل تحليلات وبحوث وإعداد التقارير عن حالة ومدى تقدم حوكمة الشركات في المنطقة.
- العمل على تعزيز الاتصالات وحوار السياسات على المستويين الإقليمي والدولي من خلال ندوات العمل والحلقات الدراسية والمؤتمرات.
- العمل جنبا إلى جنب وبشكل وثيق مع مراكز البحوث والموائد الإقليمية المستديرة واللجان الوطنية لحوكمة الشركات.

تعمل مبادرة معهد الحوكمة على ضم قادة الأعمال ومراكز البحوث المتخصصة والحكومات والمصرفيين والمراجعين والمحاسبيين وغيرهم من ممارسي حوكمة الشركات في دول المنطقة التي تضم الإمارات العربية المتحدة والمملكة العربية السعودية والبحرين والكويت ومصر والأردن ولبنان والجزائر والمغرب وقطر وعمان وتونس والأراضي الفلسطينية وكذلك تركيا. هذه الدول قبلت التحدي المتمثل في إتباع تنفيذ أفضل الممارسات الدولية ومبادئ حوكمة الشركات، والأهم من ذلك أن الدول المشاركة في معهد الحوكمة سترافق صناع السياسات والمسؤولين في تناول موضوعات حوكمة الشركات وسيؤدي التعاون الإقليمي إلى تسهيل تبادل المعلومات والسماح للدول بالتعلم من التجارب الناجحة، وتجميع الجهود والتحرك نحو تنسيق أطر حوكمة الشركات وبناء تداؤب وتعاون ينمو ويتطور نتيجة للمبادرات الوطنية.

---

[1]- علي الحموي، "**الحوكمة .. تحصن الشركات**"، مجلة الاقتصاد اليوم: العدد 27 .

[2]- مركز المشروعات الدولية الخاصة ، "**مجلة حوكمة الشركات: قضايا و اتجاهات**"، العدد العاشر، صيف 2006. انظر الموقع: http//www.cipe-arabia.org

ثانيا: تجربة مصر :[1]

عام 2001 بمبادرة من وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية آنذاك (وزارة التجارة حاليا)، حيث وجدت الوزارة أن برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي بدأته مصر منذ أوائل التسعينات لا يكتمل إلا بوضع إطار تنظيمي ورقابي يحكم عمل القطاع الخاص في ظل السوق الحر، وبالفعل تم دراسته وتقييم مدى التزام مصر بالقواعد والمعايير الدولية لحوكمة الشركات. وأعد البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية بالإضافة إلى عدد من المراكز البحثية وشركات المحاسبة والمراجعة والمهتمين من الاقتصاديين والقانونيين أول تقرير لتقييم حوكمة الشركات في مصر وكان من أهم نتائج التقييم أن مصر وصلت إلى نسبة 62 % من المعايير المطبقة، وعلى اثر هذه النتائج المشجعة أصدرت مصر العديد من القوانين والتعليمات الهادفة إلى تفعيل مبادئ الحوكمة وفي سنة 2003 صدر قرار وزاري بإنشاء مركز المديرين لنشر أفكار الحوكمة من خلال التوعية بمبادئها وتدريب الشركات على تطبيقها ومنذ إنشاء المركز بدأ تطبيق الحوكمة في مصر يخطو خطوات متسارعة، وصلت خلالها مصر إلى تطبيق 82 % من معايير الحوكمة وذلك بعد تقييمها مرة ثانية من طرف FMI سنة 2004.

وفي أكتوبر 2005 صدر قرار رئيس مجلس أمناء مركز المديرين رقم 332 لسنة 2005 بإصدار قواعد ومعايير حوكمة الشركات في مصر، والتي من أبرز ملامحها أنها تنطبق على الشركات الخاصة، كما أنها لا تمثل نصوصا قانونية آمرة، ولا يوجد إلزام قانوني بها، وإنما هي بيان وتنظيم للسلوك الجيد في إدارة الشركات وفقا للمعايير والأساليب العالمية والتي تحقق توازنا بين مصالح الأطراف المختلفة.

المطلب الرابع: واقع حوكمة الشركات في الجزائر:

أولا: مجلس الإدارة في القانون التجاري الجزائري:

سنحاول من خلال ما سيأتي أن نقدم مجلس الإدارة وفق آخر قانون تجاري، خاصة عبر المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993.

1- مجلس الإدارة:

مجلس الإدارة تنظم أحكامه المواد من 610 إلى 641 في القانون التجاري، و ذلك ضمن القسم الثالث "إدارة شركة المساهمة وتسييرها" بالقسم الفرعي الأول وينقسم إلى ما يلي:[2]

---

[1]- محمد طارق يوسف ، "**حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة التطبيق**" ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 19-23 نوفمبر 2006، ص 130.

[2]- المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المواد من 610 إلى 641.

*** حجم مجلس الإدارة:**

يتولى إدارة شركة المساهمة مجلس إدارة يتكون من 03 أعضاء على الأقل و12 عضوا على الأكثر، وفي حالة الدمج يجوز رفع العدد الكامل للقائمين بالإدارة إلى العدد الكامل للقائمين بالإدارة الممارسين منذ أكثر من ستة أشهر دون أن يتجاوز 24 عضوا، وعدا حالة الدمج الجديد، فانه لا يجوز أي تعيين لقائمين جدد بالإدارة ولا استخلاف من توفى من القائمين بالإدارة، أو استقال، أو عزل ما دام عدد القائمين بالإدارة لم ينخفض عن 12 عضوا، (المادة **610**).

*** مدة العقود الاجتماعية:** تنتخب الجمعية العامة التأسيسية أو الجمعية العامة العادية للقائمين بالإدارة، وتحدد مدة عضويتهم في القانون الأساسي دون أن يتجاوز ذلك 06 سنوات، (المادة 611).

*** عدد العقود المجتمعة:** لا يمكن لشخص طبيعي الانتماء في نفس الوقت إلى أكثر من خمسة (05) مجالس إدارة شركة مساهمة يوجد مقرها بالجزائر، هذه الحالة تنطبق عند كونه ممثلا لشخص معنوي الذي عليه في حالة عزله تعيين بديل له، (المادة 612).

*** إعادة انتخاب المجلس أو عزله:** يجوز إعادة انتخاب القائمين بالإدارة (مجلس الإدارة) كما يجوز للجمعية العامة عزلهم في أي وقت، (المادة 613).

*** تعيين الأجير المساهم في المجلس:** لا يجوز للأجير المساهم في الشركة أن يعين قائما بالإدارة إلا إذا كان عقد عمله سابقا بسنة واحدة على الأقل لتعيينه مطابقا لمنصب العمل الفعلي، دون أن يضيع منفعة عقد العمل، (المادة 615).

*** استقلالية أعضاء مجلس الإدارة:** لا يجوز لقائم الإدارة (عضو مجلس الإدارة) أن يقبل من الشركة عقد عمل بعد تاريخ تعيينه فيها، (المادة 616).

*** التعيينات المؤقتة والدائمة:**

تعيينات مؤقتة في حالة الوفاة أو الاستقلالية لعضو مجلس أو أكثر، وذلك بين جلستين عامتين. إذا كان عدد أعضاء المجلس أقل من الحد الأدنى القانوني (أقل من 03) وجب على بقية الأعضاء استدعاء الجمعية العامة العادية لإتمام عدد أعضاء المجلس، و إذا كان العدد أكبر من الحد الأدنى القانوني وأقل من الحد الأدنى المنصوص عليه في القانون الأساسي وجب على المجلس القيام بالتعيينات المؤقتة في أجل ثلاث أشهر، (المادة 617).

*** مساهمة أعضاء مجلس الإدارة في رأسمال الشركة:**

مجلس الإدارة يجب أن يملك 20% على الأقل من رأسمال الشركة ويحدد القانون الأساسي العدد الأدنى من الأسهم التي يحوزه كل عضو مجلس، وإذا لم يكن العضو مالك يوم تعيينه للعدد المطلوب فانه يعد مستقيلا بصفة تلقائية إذا لم يصحح الوضعية وفي غضون أشهر تخصص هذه لأعمال التسيير وهي غير قابلة للتصرف فيها، (المادة 619).

*** نطاق عمل مجلس الإدارة:**

يخول مجلس الإدارة كل السلطات للتصرف في كل الظروف باسم الشركة ويمارس هذه السلطات في نطاق موضوع الشركة، ومع مراعاة السلطات صراحة في القانون لجمعيات المساهمين، (المادة 622).

تلتزم الشركة في علاقاتها مع الغير حتى بالأعمال التي لا تتصل بموضوع الشركة إلا إذا ثبت أن الغير كان يعلم بان العمل تجاوز هذا الموضوع، (المادة 623).

يجوز لمجلس الإدارة لرئيسه أو لمدير عام حسب الحالة بإعطاء الكفالات أو الضمانات الاحتياطية أو الضمانات باسم الشركة في حدود كامل المبلغ الذي يحدده، (المادة 624).

*** النصاب والتصويت داخل المجلس:**

لا تصح مداولة مجلس الإدارة إلا إذا حضر نصف عدد الأعضاء على الأقل ويعتبر كل شرط مخالف كأن لم يكن، وتؤخذ القرارات بأغلبية أصوات الحاضرين، ما لم ينص القانون الأساسي على الأكثر ويرجح صوت رئيس الجلسة عند تعادل الأصوات، ما لم ينص القانون الأساسي على خلاف ذلك، (المادة 626).

*** بيان تعارض المصالح:**

لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها (عضو مجلس الإدارة)، سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات ، (المادة 628).

نفس الأمر بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة ومؤسسة أخرى، وذلك إذا كان أحد القائمين (عضو مجلس الإدارة) بإدارة الشركة مالكا شريكا أم لا، مسيرا أو قائما بالإدارة، أو مديرا للمؤسسة وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة.

وعلى مندوبي الحسابات أن يقدموا للجمعية العامة تقريرا خاصا عن الاتفاقيات التي رخص بها المجلس، وتتولى الجمعية العامة الفصل في تقرير مندوب الحسابات، ولا يجوز الطعن في الاتفاقيات التي تصادق عليها في حالة التدليس.

*** مكافأة أعضاء مجلس الإدارة:**

– لا يجوز للقائمين بالإدارة أن يحصلوا من الشركة على أية أجرة دائمة كانت أم غير دائمة، ما عدا:

1– مكافئات على نشاطات بمبلغ سنوي ثابت عن بدل الحضور، مقيد على تكاليف الاستغلال تمنحه الجمعية العامة، (المادة 632).

2– تمنح مكافآت نسبية لمجلس الإدارة مع مراعاة:

– دفع مكافآت لأعضاء مجلس الإدارة متوقف حسب كل حالة على دفع الأرباح للمساهمين، (المادة 727).

– مبلغ المكافئة لا يجب أن يتجاوز عشر الأرباح القابلة للتوزيع بعد طرح الاحتياطات ومبالغ المرحلة من جديد، (المادة 728).

3– يحدد مجلس الإدارة كيفيات توزيع المبالغ الإجمالية التي تمثل بدل الحضور والنسب بين أعضائه.

– يجوز لمجلس الإدارة منح أجور استثنائية عن المهام أو الوكالات المعهود بها لأعضاء مجلس الإدارة، وفي هذه الحالة يجب أن تخضع هذه الأجور المقيدة على تكاليف الاستغلال للتصويت في الجمعية العامة، (المادة 633).

– يجوز لمجلس الإدارة أن يأذن بتسديد مصاريف السفر والتنقلات، وكذا المصاريف التي أداها أعضاء مجلس الإدارة في مصلحة الشركة، (المادة 634).

*** انتخاب، تنحية ومكافئة رئيس مجلس الإدارة:**

– ينتخب مجلس الإدارة من بين أعضائه رئيسا له شريطة أن يكون شخصا طبيعيا وذلك تحت طائلة بطلان التعيين. كما يحدد مجلس الإدارة أجره، (المادة 635).

– يعين الرئيس لمدة لا تتجاوز مدة قيامه بعضوية المجلس وهو قابل لإعادة انتخابه، ويجوز لمجلس الإدارة أن يعزله في أي وقت، ويعد كل حكم مخالف لذلك كأن لم يكن، (المادة 636).

– يجوز لمجلس الإدارة أن ينتدب عضو من أعضاء مجلس الإدارة ليقوم بوظائف الرئيس في حالة وقوع مانع مؤقت للرئيس أو وفاته أو استقالته، أو عزله وذلك إلى غاية انتخاب رئيس جديد، (المادة 637).

*** صلاحيات المجلس ورئيسه في تعيين وعزل المديرين العامين وتحديد مهامهما:**

– يتولى رئيس مجلس الإدارة تحت مسؤوليته، الإدارة العامة للشركة ويمثل الشركة في علاقاتها مع الغير، ويتمتع الرئيس بالسلطات الواسعة للتصرف باسم الشركة في كل الظروف مع مراعاة السلطات التي يخولها القانون صراحة لجمعيات المساهمين، وكذا السلطات المخصصة بكيفية خاصة لمجلس الإدارة، وفي حدود موضوع الشركة، (المادة 638).

– يجوز لمجلس الإدارة بناء على اقتراح الرئيس أن يكفل شخصا واحدا أو اثنين من الأشخاص الطبيعيين ليساعد الرئيس كمديرين عامين بناء على اقتراح الرئيس، (المادة 639).

– يجوز لمجلس الإدارة عزل المديرين العامين في أي وقت، بناء على اقتراح الرئيس، و في حالة وفاة الرئيس، أو استقالته، أو عزله، يحتفظ المديران العامان بوظائفهما واختصاصاتهما إلى تاريخ تعيين رئيس جديد، إلا إذا اتخذ المجلس قرارا مخالفا، (المادة 640).

– يحدد رئيس مجلس الإدارة بالاتفاق مع رئيسه مدى ومدة السلطات المخولة للمديرين، وإذا كان أحدهما عضوا في مجلس الإدارة، فمدة وظيفته لا تكون أكثر من مدة عقده، وللمديرين العامين نحو الغير نفس السلطات التي يتمتع بها الرئيس، (المادة 641).

2– مجلس المديرين ومجلس المراقبة (المجلس الإشرافي):

أ– مجلس المديرين:

القانون التجاري يمنح شركات المساهمة الفرصة في اعتماد المجلس المزدوج على النموذج الألماني (مجلس المديرين ومجلس المراقبة (الإشرافي)) حيث ينص:[1]

* يجوز النص في القانون الأساسي لكل شركة مساهمة، على أن هذه الشركة تخضع لأحكام هذا القسم الفرعي (مجلس المديرين ومجلس المراقبة (الإشرافي))، كما يمكن أن تقرر الجمعية العامة غير العادية أثناء وجود الشركة إدراج هذا الشرط في القانون الأساسي، أو إلغائه، (المادة 642).

– العدد، التعيين، والتنحية لأعضاء مجلس المديرين:

* يدير شركة المساهمة مجلس مديرين يتكون من ثلاثة (03) إلى خمسة (05) أعضاء على الأكثر ويمارس مجلس المديرين وظائفه تحت رقابة مجلس مراقبة، (المادة 643).

[1]- المرسوم التشريعي رقم 93–08 المؤرخ في 25أفريل 1993 ، المواد من 642 إلى 673.

* يعين مجلس المراقبة أعضاء مجلس المديرين، ويسند الرئاسة لأحدهم، وتحت طائلة البطلان، يعتبر أعضاء مجلس المديرين أشخاصا طبيعيين، (المادة 644).

* يجوز للجمعية العامة بناء على اقتراح من مجلس المراقبة، عزل أعضاء مجلس المديرين ولا يترتب عنه فسح عقد العمل، فيتم إدماجه في منصب عمله الأصلي أو في منصب عمل مماثل، (المادة 645).

- مدة العضوية، المكافئة والمهام:

* يحدد القانون الأساسي مدة عضوية مجلس المديرين ضمن حدود تتراوح من عامين إلى ست سنوات، وعند عدم وجود أحكام قانونية أساسية صريحة تقدر مدة العضوية بأربع سنوات، وفي حالة الشغور، يتم تعيين الخلف للفترة المتبقية، إلى غاية تجديد مجلس المديرين، (المادة 646).

* يحدد عقد التعيين كيفية دفع أجر أعضاء مجلس المديرين ومبلغ ذلك، (المادة 647).

* يتمتع مجلس المديرين بالسلطات الواسعة للتصرف باسم الشركة في كل الظروف ويمارس هذه السلطات في حدود موضوع الشركة مع مراعاة السلطات التي يخولها القانون صراحة لمجلس المراقبة وجمعيات المساهمين، (المادة 648).

ب- مجلس المراقبة (المجلس الإشرافي):

* يمارس مجلس المراقبة مهمة الرقابة الدائمة للشركة، ويمكن أن يخضع القانون الأساسي إبرام العقود التي يعدها لترخيص مجلس المراقبة مسبقا، (المادة 654).

* يقوم مجلس المراقبة في أي وقت من السنة بإجراء الرقابة التي يراها ضرورية ويمكنه أن يطلع على الوثائق التي يراها مفيدة للقيام بمهمته، (المادة 655).

* يقدم مجلس المديرين مرة كل ثلاث أشهر على الأقل وعند نهاية كل سنة مالية، تقريرا لمجلس المراقبة حول تسييره ويقدم مجلس المديرين بعد قفل كل سنة مالية، لمجلس المراقبة، وثائق الشركة التالية قصد المراجعة والرقابة:

- حسابات النتائج والميزانية.
- تقريرا مكتوبا عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المالية الماضية.

للإشارة توضع هذه المستندات تحت تصرف مندوبي الحسابات خلال الأربعة أشهر على الأكثر التي تلي إقفال السنة المالية، (المادة 716) ويقدم مجلس المراقبة للجمعية العامة ملاحظاته على تقرير مجلس المديرين وعلى حسابات السنة المالية، (المادة 656).

- عدد أعضاء مجلس المراقبة:

* يتكون مجلس المراقبة من سبعة(07) أعضاء، على الأقل ومن أثنى عشر (12) عضوا على الأكثر، (المادة 657).

* يمكن تجاوز عدد الأعضاء المقدر باثني عشر عضوا حتى يعادل العدد الإجمالي لأعضاء مجلس المراقبة الممارسين منذ أكثر من ستة أشهر في الشركات المدمجة، وذلك دون أن يتجاوز العدد أربعا وعشرين (24) عضوا، (المادة 658).

* يجب على أعضاء مجلس المراقبة أن يحوزوا أسهم الضمانات الخاصة بتسييرهم والمقدرة 20% من رأس مال الشركة، (المادة 659).

* لا يمكن أي عضو من مجلس المراقبة الانتماء إلى مجلس المديرين، (المادة 661).

- انتخاب، تنحية، مدة توظيف أعضاء مجلس المتابعة (الإشرافي):

* تنتخب الجمعية العامة التأسيسية، أو الجمعية العامة العادية أعضاء مجلس المراقبة، ويمكن إعادة انتخاب ما لم ينص القانون الأساسي على خلاف ذلك.

* وتحدد فترة وظائفهم بموجب القانون الأساسي دون تجاوز ست (06) سنوات في حالة التعيين من الجمعية العامة، ودون تجاوز ثلاث (03) سنوات في حالة التعيين بموجب القانون الأساسي، غير أنه في حالة الدمج أو الانفصال أن يتم التعيين من الجمعية العامة غير العادية ويمكن أن تعزلهم الجمعية العامة العادية في أي وقت، (المادة 662).

- عدد العقود المتجمعة:

* لا يمكن شخصا طبيعيا الانتماء في نفس الوقت إلى أكثر من خمسة مجالس مراقبة لشركات المساهمة التي يكون مقرها في الجزائر ولا تطبق أحكام المقطع السابق على الممثلين الدائمين للأشخاص المعنويين، (المادة 664).

نشير هنا إلى أن بقية المواد تتطابق مع تلك الخاصة بمجلس الإدارة بالصيغة التقليدية، نفس الأمر ينطبق على مجلس المديرين.

ثانيا: آفاق حوكمة الشركات في الجزائر:[1]

وبالنسبة للتجربة الجزائرية في مجال الحوكمة، فقد أشار تقرير منظمة الشفافية الدولية الذي صدر في 26سبتمبر 2007 إلي تراجع الجزائر، أن حصيلة السداسي الأول من سنة 2007كارثية وتبعث عن القلق وتكشف أن ظاهرتي الفساد والرشوة وصلت إلي مستويات قياسية وهذا لعدم اتخاذ الجزائر لأي خطوات في مجال الفساد المالي كالحوكمة والتسيير الراشد، وكذلك لبعض الأسباب الأخرى والتي كانت نتيجة التحول من الاقتصاد المركزي إلي اقتصاد السوق دون إيجاد هيكل عمومي، خاص(مشترك) لحوكمة الشركات العمومية والخاصة، كون تلك الشركات وخصوصا العمومية منها تشكل عبئا ثقيلا علي الخزينة جراء سوء الأداء وتفشي حالات الفساد المالي والإداري فيها، مما جعلها تستند علي الدعم الحكومي، بدلا من تدعيم الميزانية العامة بالمواد المالية، الأمر الذي نتج عنه تبذير للمال العام بدلا من تنمية لذلك تعد عمليات خصخصة الشركات العمومية الفاشلة، وسيلة ناجحة من وسائل الحوكمة إذ إن الهدف المركزي للحوكمة يتمثل بعملية الإصلاح الاقتصادي وتدوير عجلة الاقتصاد بشكل سليم لتحقيق التنمية والتطور، كذلك تعتمد الحوكمة صياغة قرارات وإيجاد أنظمة توافق سير الأعمال الناجحة للشركات وتدعم مسيراتها، وتقويم أعمال الشركات ووضع الخطط الكفيلة بتحسين أدائها، وبدلك تدفع الحوكمة لصياغة قوانين تتماشي ومتطلبات سير الأعمال في الشركات والمؤسسات في القطاعين العام والخاص بغية الوصول إلي مرحلة الأداء الأمثلة وبما يحقق الغايات المتوخاة من تأسيس الشركات والمنشآت وفي ظل ظروف الفوضى التي يمر الاقتصاد الوطني وعدم تبلور خطوط المرحلة الانتقالية وتفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري والسطو على الأموال العامة في شركات ومؤسسات القطاع العام، تبرز الحاجة لدور الحوكمة وضرورة تحويلها من نظرية تداول في الندوات والمؤتمرات وفي أجهزة الإعلام إلى أداة فاعلة من أدوات الإصلاح الاقتصادي تضع الاقتصاد الوطني في المسار الصحيح من خلال التخلص من مظاهر الانحراف والخلل التي تعيق تحقيق الغايات المرجوة من وجود اقتصاد معافى يؤدي دورا فاعلا في تحقيق الرفاهية والازدهار للأفراد والمجتمع والوصول إلي التنمية المستدامة.

كما قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بغية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر. ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين الخاص والعام عام 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات (GCGF)، ومؤسسة التمويل الدولية

[1]- كمال بوعظم، "زايدي عبد السلام، **مرجع سبق ذكره**.

(IFC) لوضع دليل حوكمة المؤسسات الجزائري، كما أنه عقد مؤتمر وطني في 11مارس2009، أعلنت كل من جمعية كير (CARE)، واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري، وقد تم إعداد هذا الدليل بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات (GCGF)، ومؤسسة التمويل الدولية(IFC).[1]

وسيتطلب الأمر من الجماعات المحلية أن تقوم باستثمار ذلك في نشر وزيادة الوعي في دوائر القطاعين العام والخاص وأجهزة الإعلام، بفوائد ومزايا حوكمة المؤسسات والإطار المؤسسي اللازم لها. ويعتمد النجاح في إتباع ممارسات حوكمة المؤسسات في الجزائر على مدى اتساع نطاق قبولها في مجتمع الأعمال، وهذا يتطلب إحداث ثقافي، ولمساندة هذه العملية قام مركز المشروعات الدولية الخاصة(CIPE) بدعم أصحاب المصالح في القطاع العام والخاص مثل دائرة العمل والتفكير الخاصة بالمشروعات (CARE) بهدف الترويج لحوكمة المؤسسات وزيادة الوعي وإتباع الدليل الجزائري الخاص بها.[2]

[1]- مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**حوكمة الشركات: قضايا واتجاهات**"، العدد 13، مارس 2009، ص1.
[2]- مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**حوكمة الشركات: قضايا واتجاهات**"، العدد 13، صيف 2008، ص2.

المبحث الثاني:استجابة المؤسسات الجزائرية للنظام المحاسبي المالي.

إن التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال وزيادة الاتجاه نحو إنشاء شركات المساهمة وتنشيط أسواق المال، أدي إلي زيادة الحاجة إلي معلومات مالية مفيدة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة. فقد اعتمدت الجزائر إستراتيجية تهدف إلي تبني معايير محاسبية دولية نتيجة عدم ملائمة ومسايرة المخطط المحاسبي الوطني للمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الناتجة عن تحولات تعيشها الآن، كما أن الإبقاء علي المخطط بشكله الحالي في ظل هذه التطورات الجديدة قد يؤدي ويزيد من مشاكل المؤسسات الاقتصادية ويرفع من تكلفة اندماجها في الاقتصاد العالمي.

المطلب الأول: محطات تاريخية هامة في التشريع المحاسبي الجزائري:

للحديث عن تاريخ التشريع المحاسبي الجزائري، لا بد من الإشارة إلى ثلاث فترات أساسية وهي:[1]

1- الفترة من 1962 إلى1975 :

مثلما هو معروف،فإن الجزائر ورثت غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وتنبأ لحصول الفراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة لو توقف العمل بهذه القوانين، فقد أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم:157/62 الصادر في 1962/12/31، والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية.

وضمن هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة والمتمثل في المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 (PCG)، كان هذا الإطار التشريعي كافيا للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب.

تميزت هذه الفترة من ناحية التنظيم الاقتصادي بالبدء في عمليات التأميم خاصة قطاعات: المناجم، البنوك، المحروقات، وهنا بدأت فكرة ضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد وخاصة التغيير في المفاهيم وطرق التسيير الجديدة التي سترافق التوجه في الفلسفة الاقتصادية.

---

[1]- مختار مسامح، "**النظام المحاسبي الجديد، وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية-تجارب، تطبيقات وآفاق-، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، أيام 17-18 جانفي 2010.

كما تميزت هذه المرحلة من الناحية التنظيمية بتأسيس هيكل جديد يشرف على المهنة المحاسبية ألا وهو: المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية وحددت صلاحياتها في النص القانوني المنشئ لها، كما تم تدعيم العمل المحاسبي بنص آخر ينظم مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب (الأمر رقم:82/71 الصادر في 1971/12/29).

تكملة لهذه التحولات، جاءت نصوص قانونية أخرى لتنظيم العمل المحاسبي والمهنة المحاسبية خاصة جانب التكوين، وتم إصدار نصين أساسيين هما:

* المرسوم: 83/72 الصادر في: 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد هو ليسانس علوم مالية ومحاسبية.

* المرسوم: 83/72 الصادر في: 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم التربص المهني التكويني لخبراء المحاسبة.

2- الفترة من2007- 1975 :

مثلما أشرنا سابقا، فإن الفترة التي تلت الاستقلال كانت فترة تحولات مست كل جوانب الحياة ومنها الاقتصادية، وبما أن المحاسبة أداة ترجمة العديد من هذه الجوانب، فكان لزاما عليها مسايرة ذلك.

إن القانون الجزائري الذي نص على الاستمرار بالعمل بالتشريعات الفرنسية كان هدفه إعطاء الوقت الكافي للبدء في صدور التشريعات الوطنية، لهذا فقد تميزت فترة السبعينات بإصدار المنظومة القانونية الجزائرية خاصة:

* القانون المدني، الأمر رقم:58/75 المؤرخ في: 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم.

* القانون التجاري، الأمر رقم: 59/75 المؤرخ في: 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم.

* القانون الجزائي، الأمر رقم: 155/66 المؤرخ في:8 جوان 1966، المعدل والمتمم.

* القانون الضريبي(الضرائب المباشرة) الأمر رقم:101/76 المؤرخ في: 06 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.

وتكملة لهذه الترسانة القانونية جاء القانون المحاسبي والمتضمن في الأمر رقم: 35/75 الصادر في: 29 أفريل 1975 والمتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني الذي يسري مفعوله ابتداء من أول جانفي 1976.

مما لا شك فيه أن صدور القانون الجديد الخاص بالمحاسبة فرضته من جهة اعتبارات سياسية تتعلق بالابتعاد عن التنظيم الفرنسي لكل مجالات الحياة ومنها الاقتصاد و المحاسبة، ومن جهة أخرى ضرورة تأقلم ومسايرة أدوات التسجيل والقياس والإفصاح المحاسبي للنشاطات الوطنية مع التغيير

الحاصل في تنظيم هذه النشاطات حسب التوجه الاقتصادي الجديد المتسم بالاشتراكية من جهة أخرى.

من هذا المنطلق فإذا ما تصفحنا هذا القانون نجده يختلف كثيرا عن التشريع المعمول به سابقا من جوانب كثيرة وخاصة من حيث:[1]

- **التسمية:** إن إرفاق كلمة –الوطني– في نص التسمية لهذا دلالة خاصة، وهي أن النص خاص بالجزائر، على عكس المخطط الفرنسي الذي يستعمل عبارة –عام– وكثير من الدول تستعمل في قوانينها المحاسبية عبارة عام أو موحد.
- **المصطلحات:** استعمل هذا القانون مصطلحات عديدة تدل على التوجه الوطني للاقتصاد والاهتمام أكثر بإنتاج المعلومات التي تحتاج إليها مصالح الدولة.
- **تفضيل المحاسبة الوطنية على محاسبة المؤسسة:** إن الكثير من الجوانب العملية التنظيمية التي جاء بها هذا القانون كانت تهدف إلى تزويد المحاسبة الوطنية بالمعلومات الضرورية انطلاقا من محاسبة الوحدة الاقتصادية ألا وهي المؤسسة أو الشركة رغم التعديلات والإصلاحات التي أدخلت عليه لاحقا خاصة في بداية التسعينات، وما مسألة الرسم على القيمة المضافة التي عوضت الرسمين المعروفين بالرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج(TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي على أداء الخدمات (TUGPS)، خاصة طريقة تسجيلهما، والتي تظهر قيمة الإنتاج، وقيمة الخدمة المؤداة بمبلغ الخدمات إجمالي يتضمن الرسم، وبعبارة أخرى فإن الهدف من هذا هو تجميع معلومات المؤسسات للوصول إلى أحد مكونات الناتج المحليPIB.
- **عدم الاستفادة من القانون المحاسبي المعدل:** لقد تم تعديل المخطط المحاسبي العام في فرنسا سنة 1971، ورغم ذلك لم تأخذ به الجزائر ، مما يعني أن الرغبة في تغيير القانون المحاسبي ينطلق من أهداف سياسية اقتصادية، وليس من أهداف تحديثية لنصوص تشريعية.

استمر العمل بالقانون الجديد(الأمر:35/75) دون مشاكل ميدانية لغاية نهاية الثمانينات، وبعبارة أخرى أن هذا المرجع أدى مهمته بنجاح لغاية البدء في إصلاحات جديدة ابتداء من 1988 ، والبدء بالتفكير في تغيير النهج الاقتصادي المتبع من اقتصاد إداري موجه إلى اقتصاد تتحكم فيه وتسيره قوى السوق، وهنا بدأت تظهر محدودية المخطط المحاسبي الوطني للتكفل بالانشغالات الجديدة.

[1] -**Boukhezzar. A, Conson. P**, "La gestion financière adaptée au contexte Algérien", OPU, Alger, 1984, p50.

في بداية التسعينات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على هذا المرجع المحاسبي، خاصة على شكل نصوص تطبيقية لمحاسبات قطاعية (القطاع الفلاحي والتأمينات سنة1987، قطاع البناء والأشغال العمومية سنة1988، قطاع السياحة 1989، قطاع البنوك والمؤسسات المصرفية1992، محاسبة الشركات القابضة1999).

3- الفترة من 2008 إلى 2010:

في أواخر سنة2007، وبعد طول انتظار صدر القانون رقم:**11/07** بتاريخ:25 نوفمبر2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الذي سيعوض عند تطبيقه التشريع السابق المعروف باسم المخطط المحاسبي الوطني.

إن أول ملاحظة على هذا النص أنه أعطى للمتعاملين الاقتصاديين ولمهنيي المحاسبة مهله سنة كاملة لاتخاذ التدابير الكافية للتأقلم معه(المادة: 41)، وبعد ذلك أضاف قانون المالية لسنة 2009 سنة أخرى، والذي بدأ به العمل ابتداء من:01جانفي2010.

إذا ما قارنا هذه الفترة الممنوحة للتأقلم مع القانون الجديد مع التي منحت سنة 1975 للتأقلم آنذاك مع المخطط المحاسبي الوطني نجدها طويلة جدا، وهذا ربما يعكس رغبة السلطات العمومية في إنجاح هذا القانون الجديد.

المطلب الثاني: قصور ومحدودية المخطط المحاسبي الوطني:

لقد تم استعمال المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975 بداية من جانفي 1976 إجباريا في المؤسسات، والذي وضع آنذاك ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي وخصائصه، ولم يتغير رغم أن الجزائر اتجهت نحو اقتصاد السوق، لذلك فقد أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماش مع الظروف الاقتصادية الراهنة. خصوصا وأن الجزائر قد فتحت المجال للاستثمار الأجنبي مع بداية تسعينيات القرن العشرين وظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية والخوصصة، مما أدى ذلك إلى دخول العديد من الشركات الدولية للاستثمار في الجزائر وخصوصا في قطاع المحروقات.

و يتجلى قصور المخطط المحاسبي الوطني في الأوجه التالية:[1]

* إهمال دور المؤسسات الاقتصادية على اعتبارها المنتج الأساسي للبيانات المحاسبية.

* تركيز هذا المخطط على المحاسبة العامة وإهمال دور المحاسبة التحليلية .

[1]- عرابة الحاج، حواس عبد الرزاق ومهدي نزيه، "**دوافع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية-تجارب، تطبيقات وآفاق-، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، أيام 17-18 جانفي 2010.

* على مستوى القوائم المالية، تم اعتماد تصنيف حسابات التسيير حسب طبيعتها بحيث وحسب البعض، هذا التصنيف يظهر مؤشرات غير صالحة للتسيير الداخلي لمختلف مصالح المؤسسة وأقسامها، على عكس التصنيف الوظيفي أو التصنيف حسب الاتجاه المعمول به في البلدان الانجلوسكسونية مثل الولايات المتحدة، بريطانيا وكندا، والذي يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج و أسعار التكلفة و الأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية المالية والإدارية، دون إعادة معالجة للمعلومات الأساسية.

* تركيز المخطط المحاسبي الوطني على المؤسسات الصناعية والتجارية مع إهمال للأنشطة الاقتصادية الأخرى، كالبنوك، القطاع الفلاحي، شركات التأمين والأشغال العمومية.

* اعتماد المخطط المحاسبي على مبدأ التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء أو تكلفة الاقتناء...) رغم أن هذا المبدأ معمول به في أغلب الأنظمة المحاسبية في العالم. وكما هو معروف فإن مبدأ التكلفة التاريخية يقر بتسجيل مختلف عناصر القوائم المالية على أساس تكلفة الاقتناء أو تكلفة الإنتاج، مع افتراض ثبات قوة الشراء لوحدة النقد المستعملة في القياس المحاسبي.

هذا المبدأ لا يعط صورة حقيقية على وضعية المؤسسة وبالتالي تكون عملية اتخاذ القرار غير عقلانية، لاعتمادها على الأسعار التاريخية فالعديد من عناصر القوائم المالية ينبغي إعادة تقديمها بطرائق أكثر عقلانية تتماشى مع الاقتصاد التضخمي.

* أهمل المخطط المحاسبي التبويب (التصنيف) الوظيفي عند إعداد القوائم المالية، فالتصنيف الوظيفي للقوائم المالية، يساعد على تحديد المسؤوليات وتسهيل اتخاذ القرارات السليمة، كذلك على مستوى القوائم المالية لا نجد بعض الجداول الهامة، مثل جدول تدفقات الخزينة رغم الأهمية البالغة التي توليها الأنظمة المحاسبية لهذا الجدول، على اعتبار أن الخزينة لها دورا هاما في نشاطات المؤسسة من خلال وظائف جدول تدفقات الخزينة والتي تتمثل في وظيفة الاستغلال، وظيفة الاستثمار ووظيفة التموين.

كذلك يتسم المخطط المحاسبي القائم بمحدودية الأهداف التي يمكن أن يحققها، وذلك لسببين رئيسين هما:

1- غياب الإطار التصوري المحاسبي:

ويقصد بالإطار التصوري المحاسبي مجموعة من الإجراءات والأدوات المهيكلة بشكل موضوعي، في شكل مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها البعض، بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة ومعدة لاستخدامها من طرف مستثمرين، مقرضين وآخرين. هذا الإطار التصوري المحاسبي يسمح

بالتوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي العالمي، من أجل إيجاد الحلول المحاسبية للمشاكل المشتركة لذلك ينبغي:

– تحديد الطرائق المحاسبية المعتمدة من طرف المنظمات الدولية للمعايرة.

– إعداد معايير محاسبية تتقارب مع المعايير المحاسبية الدولية والمحاسبة الأمريكية، مقارنة إلى القوائم المالية حسب المخطط الوطني الحالي المعدة لخدمة مصالح الضرائب بالدرجة الأولى.

– من الضروري أيضا تعديل القوائم، وذلك بما يتلاءم ومتطلبات المستثمرين والمقرضين، وهذا لا يتم إلا بتحديد دقيق لأهداف القوائم المالية، وتحديث النظام المحاسبي ليصبح يتوافق مع المعايير الخارجية.

2- الحاجة إلى المعلومات المحاسبية:

إن البيئة الدولية الحالية في ظل العولمة الاقتصادية أدت إلى توفير معلومات محاسبية جديدة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، لكن حتى مستخدمي القوائم المالية ليسوا وحدة متجانسة، ولذلك ينبغي مراعاة كل هذه المعطيات عند إعداد القوائم المالية وذلك من حيث:

– طرق التقييم المحاسبي، التكلفة التاريخية التكلفة الجارية ...الخ.

– أن مستخدمي القوائم المالية يحتاجون إلى بعض العناصر الهامة مثل توزيع الأرباح، ونتائج المؤسسة، فالمخطط المحاسبي الوطني ومن خلال جدول حسابات النتائج نجد فيه فقط نتيجة الاستغلال، ونتيجة خارج الاستغلال، وهذا لا يوضح بشفافية وضعية المؤسسة المالية، ذلك من خلال الغموض بين دورة الاستغلال ونتائج خارج الاستغلال.

– المعلومات غير المالية: كل المعلومات غير المالية يمكن أن تفيد المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية مثل المعطيات الخاصة بالإنتاج، علاقات المؤسسة بالغير ...الخ.

– المعلومات التقديرية المستقبلية: ينبغي على المؤسسة تزويد الغير بمعلومات حول أنشطتها المستقبلية والتكاليف والإيرادات المستقبلية.

– ثبات الطرق المحاسبية: حتى تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة وذات قيمة، ينبغي اعتماد طرق محاسبية شبه ثابتة، وتكون للتقارير المالية قيمة تجانسية.

المطلب الثالث: دوافع التغيير ومقومات التطبيق:

أولا: دوافع وأسباب التغيير:

بينما تتزايد درجة العولمة الاقتصادية على مستوى الاقتصاديات المحلية من خلال تبسيط القواعد التجارية وإصلاحات السوق، تتزايد الحاجة لإيجاد نقطة تلاقي بين المعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية على المستوى المحلي وبين معايير المحاسبة الدولية. وذلك بهدف تحقيق

درجة أكبر من الشفافية على المستوى العالمي في إطار ما يسمى بالمسألة العالمية حيث يجب أن تسعى المؤسسات الاقتصادية المحلية وفي ظل اقتصاد السوق، إلى العمل على أن توائم مختلف التقارير المالية المتعلقة بنشاطاتها، المعايير المحاسبية الدولية التي وضعت من أجل توفير الشفافية والوضوح والمصداقية والملائمة، لمختلف العناصر التي تتكون منها القوائم المالية لهده المؤسسات، في مسعى بهدف إلى تكريس التوافق والتقارب المحاسبي بين الأعمال المحاسبية لهذه الأخيرة، والأعمال المحاسبة لمختلف الأعوان والمؤسسات الاقتصادية الأجنبية.

من هنا تبرز حاجة الجزائر وعلى غرار الدول الأخرى في تبني تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، بهدف مواكبة مختلف الإصلاحات المحاسبية والمالية، وعلى هذا الأساس فإننا نرى أن الأسباب الحقيقية لإصدار هذا النص الجديد لا تخرج عن ثلاثة أسباب رئيسية:[1]

السبب الأول: استمرار الإصلاحات الاقتصادية والتغييرات التشريعية:

إذا ما تذكرنا منتصف السبعينات التي اتسمت بإصدار أهم القوانين(الأوامر) المنظمة لشتى نواحي الحياة، فإننا نجدها كلها قد عدلت لأكثر من مرة، مرورا بقوانين الضرائب التي من المسلم بضرورة تغييرها حتى سنويا ضمن قوانين المالية، وصولا للقانون المدني الذي من المفروض أنه غير معني بالتعديلات والتغييرات المتكررة.

إذن انطلاقا من هذا فيبقى القانون المنظم للمحاسبة الوحيد الذي لم تدخل عليه تعديلات، ووجب تعديله على الأقل من منطلق تغيير القوانين.

السبب الثاني: بداية ظهور دور وتأثير التنظيمات المهنية:

منذ صدور القانون المنظم لمهنة المحاسبة(القانون 08/91) وكذلك المراسيم التنفيذية الخاصة به(المرسوم التنفيذي رقم:421/01 المؤرخ في: 2001/12/20)، ورغم الانتكاسات التنظيمية التي لحقت بالمهنة وبالتنظيم المهني جراء الانقسام المترتب عن تشكيل المجالس الجهوية في سنة 2002 ،إلا أن مشاركة ممثلي المصف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في الملتقيات العلمية والتكوينية، وكذلك وجود ممثليه القانونيين في المجلس الوطني للمحاسبة أدى إلى إسماع صوت المهنيين المطالبين بضرورة تأقلم هذا القانون مع الواقع، وضرورة مسايرته للتغيرات الاقتصادية التي حدثت.[2]

---

[1]- مختار مسامح، **مرجع سبق ذكره.**

[2]- مصطفى عقاري، "**مساهمة علمية لتحسين المخطط المحاسبي الوطني**"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة سطيف، 2005، ص 232.

السبب الثالث: التوافق مع السياسة الوطنية الاقتصادية-المالية:

منذ مطلع الألفية الثالثة بدأت بوادر السياسة الاقتصادية والمالية الجزائرية تتضح خاصة في المجالات الآتية: خوصصة المؤسسات العمومية لفائدة المتعاملين الوطنيين، الشراكة مع المؤسسات الأجنبية عن طريق فتح رأس المال أو الخوصصة الكلية،وأخيرا تفعيل دور السوق المالية أي تشجيع الاستثمارات المالية.[1]

كل هذه العناصر والخيارات التي تمثل دعائم هذه السياسة ستستعمل المحاسبة كأداة باعتبار عملية تقييم هذه المؤسسات المعروضة ستعتمد في جوانب كثيرة منها على المحاسبة،سواء بالنسبة للبائع أو المشتري، وبتعبير اقتصادي أدق المتنازل والمتنازل له.

من هنا برزت الضرورة إلى تغيير المرجعية المحاسبية التي ستحمل معها التغيير في طرح تقديم المعلومات المحاسبية والمالية خاصة في القوائم والتقارير المالية،وأكثر من ذلك الاهتمام أكثر بالإفصاح المحاسبي.

إذن انطلاقا من الأسباب السالفة الذكر والتي يمكن أن تكون مجتمعة أو منفردة فرضت عملية التغيير، وبشكل عام فقد وجد كل طرف ضالته وهدفه في ذلك، فالمهتمون بالترسانة القانونية والتشريعية والمنادون بالإصلاحات وجدوا تغيير القانون المحاسبي تماشيا مع أهدافهم، والمهنيون أيضا سيخدمهم هذا التغيير، لأن الجمود الذي عاشوا فيه مدة ثلاث عقود أثر سلبا على تطور المهنة، والسلطات العمومية خاصة الاقتصادية منها وجدت في التغيير أداة إضافي ستخدم هدفها وستشجع الإقبال على هذه المؤسسات المعروضة للخوصصة خاصة إمكانية الإقبال الأجنبي.[2]

ثانيا: مقومات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مع الإشارة إلى حالة الجزائر:

يقصد بمقومات التطبيق ما ينبغي القيام به من أجل تهيئة البيئة المحلية لتندمج في البيئة الدولية بدون أي صعوبات وتعارض، يمكن ذكر أهم هذه المقومات:[3]

* **بيئة معولمة أوفي طريقها إلى العالمية:** ويعني هذا أن تتوافق البيئة المحلية مع صفات العولمة من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية، وفي مقدمتها المنظمة العالمية للتجارة وشروطها واتفاقياتها، مجلس معايير المحاسبة الدولية، منظمة البورصات العالمية والإتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها.

---

[1]- **Nacer-Eddine Sadi**, "La privatisation des entreprises publiques en Algérie", OPU, Alger, 2006, p364.

[2]- أحمد لعماري، "**تطوير النظام المحاسبي المصرفي لترشيد عملية إتخاذ القرار الإداري في ظل الإصلاحات الاقتصادية والمصرفية بالجزائر**" أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة قسنطينة ، 2003، ص 236.

[3]- مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، " **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية: مقومات ومتطلبات التطبيق**"،مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية-تجارب، تطبيقات وأفاق-، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، أيام 17-18 جانفي 2010.

* **تكييف التشريعات والقوانين بما يتوافق مع المتطلبات الدولية:** ينبغي إزالة أي تعارض أو عدم تطابق بين القوانين والتشريعات المحلية(التشريعات الضريبية، القانون التجاري، القانون والنصوص التشريعية المنظمة للعمل المحاسبي، القانون المنظم لسوق الأوراق المالية) مع المتطلبات الدولية بحيث يسهل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في مجالات الصناعة، التجارة، الخدمات والقطاع المالي.

* **البيئة الاقتصادية للبلد هي بيئة الاقتصاد الجزئي:** أي بيئة الوحدات الاقتصادية(المؤسسات)، وهنا يرجع دور الدولة إلى كونه دورا تنظيميا وتنسيقيا وليس دورا مسيطرا أو مالكا، وقد تبنت الجزائر نظام اقتصاد السوق منذ1988، غير أن دور الدولة لا زال قائدا ومسيطرا ومؤثرا في مجرى الحياة الاقتصادية في الجزائر، فليس للمؤسسات الحرية الكبيرة في اختياراتها وتصرفاتها وذلك لاعتبارات سياسية واجتماعية. إضافة إلى ذلك، فإن الاقتصاد الجزائري هو اقتصاد مضاربة وليس اقتصاد السوق الحقيقي، الذي يفرز قيما سوقية حقيقية وليست ناتجة عن المضاربة كما يحصل في سوق العقارات. ومن ثم لا يمكن الاعتماد عليه في معرفة القيم العادلة لهذه العقارات، ولا ننس أن معايير المحاسبة الدولية تفضل التقييم بالقيمة العادلة.

* **التكييف الفني والنفسي لمواطني البلد:** والمقصود بالتكييف الفني هو استخدام التقنيات الحديثة في مجال العمل بطرق كفأة وإمكانيات حديثة، أما التكييف النفسي فيقصد به تقبل مواطني البلد لثقافة العولمة وتوجهاتها.

المطلب الرابع: الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد:

إن الجزائر الآن تحاول تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإصلاح المخطط المحاسبي الوطني حتى تتمكن من مواكبة العصر وفتح الأبواب لرؤوس الأموال الأجنبية وذلك بتنميطه على أساس يتماشى مع التغيرات الاقتصادية. حيث أسندت أعمال الإصلاح المحاسبي في بداية الأمر إلى المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري الذي أعد قائمتين للأسئلة حول تقييم المخطط المحاسبي الوطني بهدف مراجعة هذا المخطط ولكن معظم النتائج التي توصلت إليها هذه اللجنة كانت نتائج تقنية. وفي مرحلة أخرى تولى المجلس الفرنسي للمحاسبة بعد سنة 2000 عملية الإصلاح وتحديث للنظام المحاسبي الوطني، فبعد دراسة لـPCN اقترح ثلاث سيناريوهات ممكنة لإجراء عملية الإصلاح ليترك الاختيار بينها للهيئات الجزائرية وتتمثل السيناريوهات في:[1]

[1]-**ISAG**," Le Nouveau Plan Comptable des entreprises et Normalisation Internationale", Séminaire en collaboration avec réseau d'expert, France-Maghreb-Alger, Juin 2005, p11.

السيناريو الأول: تهيئة بسيطة للمخطط المحاسبي الوطني:

يثبت التركيبة الحالية للمخطط المحاسبي الوطني ويحدد الإصلاح في الجانب التقني مع الأخذ بالحسبان التغير في المحيط الاقتصادي الجزائري، ومن محاسنه هو إعادة النظر في التطبيقات الحسابية والأدوات البيداغوجية لكن في هذه الحالة لم يتم إيجاد حلول للكثير من النقائص، كما أن هذه الوضعية لا تأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية ولا تسمح بتحديث النظام المحاسبي الوطني.

السيناريو الثاني: تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع النتائج الدولية:

يحتفظ بهيكلة المخطط المحاسبي الوطني مع الأخذ بعض النتائج التقنية مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث يسمح بعرض وتقديم الحسابات في شكل واضح ومفهوم للمستثمرين الأجانب وتحسين المعلومات التي توفرها المؤسسات،ولكن من سلبياتها هو إمكانية عدم التناسق بين المعالجة الوطنية وبعض التنظيمات.

السيناريو الثالث: إنشاء نظام محاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية:

يعتمد على إنشاء مخطط محاسبي وطني جديد ومتطور على أساس المبادئ، الأسس والقواعد المعتمدة والصادرة عن المعايير المحاسبية الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الوطنية،حيث لابد أن يأخذ المخطط المحاسبي الجديد بعين الاعتبار الأهداف، المعايير المحاسبية الدولية وحاجيات المستثمرين الأجانب، ومن جهة أخرى اعتماد هذا السيناريو يستلزم إعادة النظر في نظام التعليم والتدريس المنتهجين.

حيث وقع اختيار الهيئات الوطنية على السيناريو الثالث المتعلق بالتكيف مع المعايير المحاسبية الدولية، هذا اختيار ينتج عنه تغييرات كبيرة في النظام المحاسبي الوطني وعليه جاء مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد ليساير هذه المتغيرات والمستجدات الجديدة.

وبالتالي فإن العمل جار الآن للوصول إلى هذا الهدف ألا وهو النظام الجديد المنبثق من المعايير المحاسبية الدولية، ويلاحظ ذلك في المادة 08 من القانون 11/07 والذي يذكر لأول مرة المعايير، حتى وإن لم يشر إلي المعايير الدولية، فإنه وحسب ما هو جار الآن على المستوى العالمي هو الاقتراب إلى هذه المعايير من طرف أغلب الدول بما فيها الولايات المتحدة الأمريكية التي لها معايير خاصة بها ممثلة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.[1]

[1]- **Philippe Poux**, "Comment lire les comptes des sociétés", édition Maxima, Paris, 2003, p109.

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي:

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001، وذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة، وتحت إشراف وزارة المالية بتمويل من البنك الدولي، وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وطبقا لهذا القانون" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[1]

نشير أن الإطار التصوري للنظام مستمد من النظام الانجلوساكسوني، ومدونة الحسابات مستمد من المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG، ويتميز النظام المحاسبي المالي بعدة خصائص هي:[2]

- يرتكز علي مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد الدولي، وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية، مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات.
- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة تمكن من إجراء المقارنات واتخاذ القرارات.

بالنسبة لمجال تطبيق النظام المحاسبي المالي فإنه يشمل الفئات التالية:[3]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري والتعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

تمحورت الإصلاحات حول العناصر التالية:[4]

* بناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي الجديد.
* إعطاء مفاهيم جديدة للأصول، الخصوم، رأس المال، الأعباء والنواتج.

---

[1]- المادة رقم3 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، الجزائر.

[2]- ناصر مراد، "**النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، دراسة مقارنة**"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية-تجارب، تطبيقات وآفاق-، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، أيام 17-18 جانفي 2010.

[3]- المادة رقم4 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، الجزائر.

[4]- شعيب شنوف، "**محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**"، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الأول، 2008، ص40.

* تحديد طرائق التقييم المحاسبي.

* تنظيم مهنة المحاسبة.

* إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية، ووضع جداول وإيضاحات خاصة بالمفاهيم والجداول الملحقة.

* تحديد الحسابات والمجموعات.

* آلية عمل الحسابات.

حيث تمثل الإطار القانوني لجميع هذه الإصلاحات في:

- القانون رقم11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن للقانون المحاسبي المالي الجديد- الجريدة الرسمية رقم74-.

- المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007- الجريدة الرسمية رقم27-.

- قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها- الجريدة الرسمية رقم19-.

- المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق 07 أفريل 2009 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي. حسب النظام المحاسبي المالي الجديد تتكون مجموعة الوثائق المالية والكشوف المحاسبية من:

- ميزانية وهي جدول ذو عمودين مخصص لأرصدة السنة سابقة بالإضافة إلى السنة الحالية.
- جدول حسابات النتائج تكون الأعباء فيه مرتبة حسب طبيعتها به أرصدة السنة السابقة والحالية.
- جدول تدفقات الخزينة يتضمن التغييرات التي تحصل في الميزانية أو جدول حسابات النتائج.
- جدول تغير الأموال الخاصة يقدم تحليل لمختلف التغيرات على مستوى الأموال الخاصة.
- الجداول الملحقة والواضحة لمحتوى الميزانية وجدول حسابات النتائج.

إن الوقوف على ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد يجعلنا ندرك مدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية وذلك بالمقارنة بينهما في بعض النقاط.

ثانيا: أهمية ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي:[1]

تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر سوف تكون له انعكاسات وآثار على مختلف الجوانب التي تربطها علاقة بالمحاسبة، نظرا للتغيرات التي تطرأ على المفاهيم والقواعد المطبقة في إطار المخطط الوطني للمحاسبة، ذلك أن تطبيق هذه المعايير يؤدي إلى تغييرات هامة في الممارسة المحاسبية من مخطط محاسبي إلى نظام محاسبي مستمد من النموذج الأنكلوسكسوني، وهو ما يجعل من الضروري التكيفّ معها وتحضير البيئة الموافقة لها، حتى تسهل عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي، والتحضير الجيد لمواجهة انعكاسات ذلك على الجوانب المعنية بهذا التأثير، والمتعلقة أساسا بمهنة المحاسبة والمؤسسات.

1- أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية:

يتوقع أن تكون هناك آثارا ايجابية على المؤسسات عند تحولها إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، والتي ترتكز في العموم حول العناصر التالية:

- ✓ يسهل مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم وقواعد محددة بدقة ووضوح، ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات، مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة من الأطراف المتعاملة معها، وعلى رأسها المستثمرون.
- ✓ يشكل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين نوعية علاقاتها واتصالاتها مع الأطراف المتعاملة معها والتي تستفيد من قوائمها المالية.
- ✓ النظام المحاسبي المالي يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها والوثوق بها أمام المستعملين للمعلومة على المستويين الوطني والدولي، ويكون كضمان يساهم في تعزيز ثقتهم بالمؤسسة، على اعتبار أن القوائم المالية المنشورة تم إعدادها وفقا لمبادئ ومعايير محاسبية معترف بها عالميا.
- ✓ يقترح النظام المحاسبي المالي حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط الوطني للمحاسبة، منها عمليات القرض لإيجاري، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل التعاملات التي تقوم بها المؤسسة.

---

[1]- عزوز علي، منتاوي محمد، " **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية-تجارب، تطبيقات وآفاق-، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، أيام 17-18 جانفي 2010.

✓ يمكنّ من إجراء أفضل مقارنة في الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا ودوليا، حول الوضعيات المالية والأداء، وسهولة قراءة وفهم المعلومات المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر وخارجها.

✓ يتوافق مع الوسائل والبرامج المعلوماتية التي تسمح بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط بأقل جهد وتكلفة، خاصة مع وجود دول متطورة سبقت الجزائر في تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وتتوفر على أنظمة معلومات محاسبية متطورة متوافقة مع هذه المعايير، ويمكن الاستفادة من تجاربها.

✓ يساعد المؤسسات الجزائرية من جانب التمويل، من خلال إجبارها على تقديم معلومات تهم المستثمرين، بما يفيدها في الاعتماد على مصادر أخرى إضافية للتمويل، خاصة بالنسبة للمؤسسات التي لها استراتيجيات للاستثمار في خارج الجزائر، بتقديمها المعلومة المالية المطلوبة والمساعدة لأصحاب الأموال الراغبين في الاستثمار.

✓ تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات التي تنشط في دول متعددة من تكييف البيئة المحاسبية في الجزائر مع البيئة المحاسبية الدولية.

يأتي النظام المحاسبي المالي الجديد لسد الثغرات السابقة، بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للنظام التجاري، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والاختلاسات ومحاولات الفساد.

2- أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في تطوير ممارسة وتعليم المحاسبة:

تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر يؤدي إلى تغييرات في القواعد والمبادئ المحاسبية والخاصة بتسجيل وتقييم عناصر القوائم المالية، وهذا ما يؤثر على المحاسبين في المؤسسات وممارسي مهنة المحاسبة، وعلى التعليم والتكوين في المحاسبة في المدارس والجامعات، بحيث يصبح من الضروري تكييف ممارسة وتعليم المحاسبة مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، والقيام بتكوين المحاسبين في المؤسسات حتى يسهل تطبيقه.

أ - متطلبات تحضير مهنة المحاسبة:

من أجل تحضير مهنة المحاسبة لعملية تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد يتطلب القيام بما يلي:

- تكوين ممتهني المحاسبة، والمحاسبين وإطارات المحاسبة والمالية في المؤسسات على المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية والنظام المحاسبي المالي.

- مباشرة تكوين وتأطير للطلبة والمتربصين حول المعايير الجديدة، وتنظيم دوري لامتحانات مهنية وتنظيم أيام دراسية وتظاهرت ومؤتمرات حول الموضوع.
- فتح مهنة المحاسبة على المنافسة مع الممتهنين الأجانب خاصة مع المكاتب الكبرى للاستشارة والتدقيق، والسماح لهذه المكاتب بالتأشير والمصادقة على الحسابات، ووضع الإستراتيجيات الواجب إتباعها من أجل وضع مهنة المحاسبة للتكيف مع البيئة الاقتصادية العالمية، بغرض الوصول إلى الهدف المتمثل في ضمان أن الممارسين المحاسبين الجزائريين بإمكانهم تعظيم تنافسية مؤسساتنا على السوق الدولي.
- الانخراط والمشاركة في برامج الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وهي الهيئة التي تصدر المعايير الدولية الخاصة بالمراجعة والتدقيق، إضافة إلى تشجيع ظهور تعاون بين مهني المحاسبة الجزائريين والدوليين لاسيما الأوروبيين، حيث أن العولمة وتحرير أسواق رأس المال لهما دلالات ضمنية للمحاسبين والمدققين، ولا يجب فقط أن يكونوا مجهزين للعمل في هذه الأسواق ولكن يجب عليهم أيضا ضمان عملهم بكفاءة، كما تتطلب العولمة أن يكون مؤهل محاسبي واحد أو أكثر قابل للنقل عبر الحدود الوطنية.
- التأقلم على مستوى تعليم المحاسبة في المدارس والجامعات، والتكوين على مستوى المحاسبين المعتمدين، محافظي المحاسبات وخبراء المحاسبة.

ب - تكييف مستوى التعليم المحاسبي:

يتبع التعليم المحاسبي في الجزائر طبيعة المحاسبة كتقنية ووسيلة للإثبات، لكن مع تطبيق النظام المحاسبي المالي تتغير طبيعة المحاسبة وأهدافها، بتغيرها من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، حيث تصبح أداة مفيدة في اتخاذ القرارات لمستعملي المعلومة المالية وبخاصة المستثمرين من داخل وخارج الوطن، وتصبح لها مبادئ وقواعد تسجيل وتقييم جديدة وفق إطار تصوري يستجيب لنظرة اقتصادية واقعية، وتتطلب هذه التغييرات من المدارس والجامعات والمعاهد المتخصصة في التعليم المحاسبي، أن تتكيف مع المستجدات في عالم المحاسبة، وتمكين الأساتذة من تلقين الطلبة وزيادة معارفهم حول المعايير المحاسبية الجديدة، من أجل فهم أحسن للمعايير والقوائم المالية الصادرة بها عن مختلف المؤسسات، خاصة مع وجود معطيات جديدة لم تكن موجودة من قبل مثل القيمة العادلة، القيمة القابلة للتحصيل، الخسارة في القيمة، الإطار التصوري، القيمة الحالية،...، مما يستدعي الإلمام بها وبكل ما من شأنه تقريب وفهم هذه المعايير للدارسين للمحاسبة وممارسيها، ويمكن إبراز النقاط التالية التي يمكن الاعتماد عليها في عملية تكييف التعليم المحاسبي:

- ✓ إعادة النظر في المناهج الدراسية بشكل عام، بحيث تكون منسجمة مع المناهج الدراسية الدولية، ويمكن الاستعانة في هذا الإطار بمناهج جامعات عالمية لها خبرة في هذا المجال.
- ✓ تكوين المكونين والأساتذة وتعريفهم واطلاعهم بشكل كامل وتفصيلي على المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية وتطبيقاتها، لكي يقوموا بدورهم بنقل الخبرة والتجربة للطلبة.
- ✓ إعادة النظر في الكتب الدراسية وتحديثها بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في ميدان المحاسبة.

ثالثا: تنميط النظام المحاسبي المالي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية:[1]

إن الوقوف على ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد يجعلنا ندرك مدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية وذلك بالمقارنة بينهما في بعض النقاط المتمثلة في(المبادئ المحاسبية، القوائم المالية، تعريف بعض عناصر القوائم المالية).

1- المبادئ المحاسبية:

لقد تبنى مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة وقد حددها بثمانية مبادئ وهي:

- مبدأ الأهمية النسبية: المادة 11 من المرسوم 156/08.
- مبدأ استقلالية السنوات: المادة 12 و13.
- مبدأ الحيطة والحذر: المادة 14 من المرسوم 156/08.
- مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية(الثبات): المادة 15 من المرسوم 156/08.
- مبدأ التكلفة التاريخية: المادة 16 من المرسوم 156/08.
- مبدأ مطابقة الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مع الميزانية الختامية للسنة السابقة: المادة 17 من المرسوم 156/08.
- مبدأ أسبقية الواقع المالي والاقتصادي على الشكل القانوني: المادة 18 من المرسوم 156/08.
- مبدأ عدم المقاصة: المادة 15 من القانون 11/07.

ويمكن توضيح توافق هذه المبادئ مع ما ورد في الإطار الفكري للمعايير المحاسبية الدولية في جدول المقارنة التالي:

---

[1]- سعد بوراوي، "**الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـIAS/IFRS** "، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية-تجارب، تطبيقات وآفاق-، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، أيام 17-18 جانفي 2010.

جدول رقم (4-6): توافق المبادئ بين **NSCF** و**IAS/IFRS** .

الإطار الفكري- IAS/IFRS	الإطار التصوري – NSCF
1- مبدأ الأهمية النسبية	
تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان تحريفها أو حذفها يمكن أن يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون لهذه البيانات المالية، فهي الحد القاطع أو النقطة الفاصلة لكي تكون المعلومات نافعة ومفيدة.	حددت المادة 11 من المرسوم مبدأ الأهمية النسبية وربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعمليها تجاه الكيان. العناصر قليلة الأهمية لا تطبق عليها المعاير المحاسبية.
2- مبدأ استقلالية السنوات	
يتم إثبات العمليات والأحداث بالدفاتر المحاسبية للشركة والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترات التي تخصها.	وفقا لهذا المبدأ، تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها. ولذلك يتم ربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، و يكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية لا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية، وكان لا يؤثر على وضعية الأصول، أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات ويجب أن تكون الأحداث مؤثرة على قرارات مستعملي الكشوف المالية موضوع إعلام في الملحق.
3- مبدأ الحيطة والحذر	
- يواجه معدو البيانات المالية حالات عدم التأكد في تقديرهم لبعض الوقائع والأحداث، منها تحصيل الديون المشكوك فيها.	أشارت المادة 14 من المرسوم على انه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في

– ومبدأ الحيطة والحذر هو ممارسة سلطة تقديرية لتوصل إلى تقديرات في ظروف عدم التأكد، بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل – الإيرادات–، أو تفريط في تقدير قيم المطلوبات أو المصروفات، ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض المتعمد للموجودات والدخل أو التضخم المتعمد للمطلوبات والمصروفات.	ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه. ينبغي ألا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتجات، كما لا يجب أن يقلل من قيمة الخصوم والأعباء. تقدير بأقل مما يجب (تخفيض متعمد)، أو تقدير بأكثر مما يجب (تضخيم متعمد). يجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة إلى تكوين احتياطات خفية (سرية) أو مؤونات مبالغ فيها.
4– مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية(الثبات)	
حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن تتميز بثبات الطرق وقواعد العرض من سنة لأخرى. ويمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي البيانات المالية شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة (بأثر رجعي) للالتزام بعملية المقارنة للمعلومات المالية الإشارة إلى ذلك في الجداول الملحقة.	يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد وطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. يبرر الاستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم. المادة 15 من المرسوم 156/08: الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية.
5– مبدأ التكلفة التاريخية	
يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المنشآت لغرض إعداد البيانات المالية. وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى. فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة	يعني هذا المبدأ أن يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها، وعلى أساس قيمتها عند معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية

البيعية أيهما أقل. كما يمكن إظهار الاستثمارات في الأوراق المالية بالقيمة السوقية، و تقوم المطلوبات المرتبطة بخطط تقاعد العاملين بقيمتها الحالية.	للعملة. باستثناء الأصول والخصوم البيولوجية والأدوات المالية فتقيم بقيمتها الحقيقية.
6- مبدأ مطابقة الميزانية الاختتامية والميزانية الافتتاحية	
لم يرد نص يتطابق مع هذا المبدأ.	يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة، مادة 17من م.ت. و يتماشى ذلك مع ما جاء في المادة 19 من القانون (يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات).
7- مبدأ أسبقية الواقع المالي والاقتصادي على الشكل القانوني	
تغليب الجوهر على الشكل لكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها عن الأحداث التي تمثلها، فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكلها القانوني.	تقيد المعلومات في العمليات وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.
8- مبدأ عدم المقاصة	
- يجب عدم إجراء مقاصة بين الموجودات والمطلوبات وبين بنود الدخل والمصروفات إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة وتعكس جوهر العملية أو الحدث المسموح بها من قبل معيار محاسبة دولي آخر.	لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات (الإيرادات)الاستثناءات: تتم هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المبادئ التي تبناها النظام المحاسبي المالي متوافقة إلى حد كبير مع المعايير الدولية، وما جاء من اختلاف يرجع إلى اختلاف في بعض المصطلحات الناتج عن تبني المرجعية الفرانكفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي الجزائري.

2- القوائم المالية:

تبني النظام المحاسبي المالي نفس القوائم المالية الدولية الواردة فيIAS/IFRS وعددها 5، وهي مبنية في الجدول التالي مع الإشارة إلى الفروق في التسمية:[1]

جدول رقم (4-7): القوائم المالية الواردة في SCF و IAS/IFRS

القوائم المالية IAS/IFRS	القوائم المالية SCF
قائمة المركز المالي	الميزانية
قائمة الدخل-صافي الربح أو الخسارة	حساب النتائج
قائمة التدفق النقدي	جدول سيولة الخزينة
قائمة التغير في حقوق الملكية	جدول تغير الأموال الخاصة
الإيضاحات و الجداول الإضافية	الملاحق

المصدر: من إعداد الطالبة.

ملاحظات:[2]

* لم يفرض النظام المحاسبي المالي شكلا إجباريا للقوائم المالية و لكنه حدد كحد أدنى الفصول التي يجب أن تعرض في بند الأصول والخصوم في الميزانية، بالإضافة إلى تصنيف الأصول والخصوم إلى متداولة وغير متداولة.

* بخلاف النظام المحاسبي المالي يسمح وفقا لـ IAS/IFRS بعرض الأصول والخصوم حسب سيولتها إذا كان ذلك يوفر معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة.

* عرض حساب النتائج حسب الطبيعة مع إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق في حالة حساب النتائج المدمجة.

* يسمح بظهور البنود غير العادية في حساب النتائج، في حين ألغى المعيار الدولي رقم1 مفهوم البنود غير العادية عند قائمة الدخل.

[1]- المادة رقم25 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، الجزائر.

[2]- سعد بوراوي، مرجع سبق ذكره.

* تصنيف التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية-الأنشطة التمويلية- وأنشطة الاستثمار والطريقة المباشرة هي الموصى بها في عرض جدول سيولة الخزينة، وهي نفس الطريقة التي يشجعها المعيار الدولي للمحاسبة رقم7-عرض الأنشطة التشغيلية-.

* بالنسبة للملحق يشتمل على كل المعلومات الهامة والمفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية، إضافة إلى الإشارة إلى الامتثال الكامل للمعايير- دون تحديد المعايير الدولية صراحة-.

* لم يعط النظام المحاسبي المالي أهمية للكيانات المالية وشركات التأمين والاستثمارات العقارية، على الرغم من أن هناك معايير محاسبية دولية خاصة لهذا النوع من الكيانات والأنشطة (المعيارررقم14، المعيار23، المعيار رقم40، المعيار4 IFRS-عقود التامين-)

* وعلى العموم يقدم النظام المحاسبي المالي نماذج قاعدية للكشوف المالية بحيث يجب تكيفها مع كل كيان قصد توفير معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم.

* ونشير أخيرا إلى التطابق الكبير بين الافصاحات والمعلومات الواجب عرضها في الملحق وبين ما ورد من متطلبات وفقا لمجلس المعايير الدولية للمحاسبة.

3- تعريف بعض عناصر القوائم المالية:

نظرا لأهمية التعريف في تحديد مفهوم العناصر التي تشكل القوائم المالية، نورد الجدول التالي الذي يقارن بين التعاريف الواردة في المعايير الدولية وما يقابلها في النظام المحاسبي المالي:

جدول رقم (4-8): التعاريف الواردة في المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي.

التعريف وفق المعايير الدولية- IAS/IFRS	التعريف وفق النظام المحاسبي- SCF
1- المركز المالي- الميزانية	
- قدم تعريفا للعناصر المرتبطة بقياس المركز المالي وهي الموجودات، والمطلوبات بحق الملكية. - التمييز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة/غير المتداولة-المعيار الدولي رقم 1 - في حالة عدم التمييز تقدم الموجودات والمطلوبات حسب سيولتها.	- قدم تعريفا لعناصر الميزانية وهي الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة. - عرض مفصل للخصوم والأصول في صلب الميزانية. - الفصل بين العناصر الجارية والعناصر الغير جارية.

2- الموجودات- الأصول	
هي موارد خاضعة لسيطرة المنشأة نتيجة أحداث ماضية ويتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية مستقبلا.	هي الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية. مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية توفرها هذه الأصول.
3- الأصول الجارية وغير الجارية	
الأصل المتداول: عندما يتوقع أن يتحقق أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة. - عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة أو على المدى القصير ويتوقع أن يتحقق خلال اثنا عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية. - عندما يكون نقدا أو أصلا نقديا معادلا ولا توجد قيود على استعماله. **الأصول غير المتداولة:** وهي الأصول غير معدة للاستهلاك التام أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية، ويتم اقتناؤها لتسيير أعمال المنشأة وللاستفادة من طاقتها الإنتاجية.	**الأصول الجارية:** الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل: - الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وانجازها في شكل سيولة الخزينة. - الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال12 شهرا. - السيولات أو شبة السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود. **الأصول غير الجارية:** الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأصول العينية الثابتة أو المعنوية. - الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير موجهة لأن يتم تحقيقها خلال12 شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال.
4- الالتزامات - الخصوم	
هي التزامات حالية على المنشأة نتجت عن أحداث ماضية ويترتب على الوفاء بها	تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يمثل

تدفقات خارجية من موارد المنشأة تنطوي على منافع اقتصادية. التمييز بين الخصوم الجارية وغير جارية.	انقضاؤها خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية. تصنف الخصوم إلى خصوم جارية وخصوم غير جارية.
5- الخصوم الجارية وغير الجارية	
الالتزامات المتداولة: عندما يتوقع تسويته أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة. - عندما يستحق التسوية خلال12 شهرا من تاريخ الميزانية العمومية. - تصنف باقي المطلوبات كمطلوبات غير جارية.	**الخصوم الجارية:** يتوقع أن يتم تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال 12شهرا الموالية لتاريخ الإقفال. تصنف باقي الخصوم كخصوم غير جارية.
6- حقوق الملكية- رأس المال الخاص	
عبارة عن المتبقى من الموجودات بعد استبعاد كافة المطلوبات.	تمثل حقوق الملكية-**رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة** – فائض أصول الكيان عن خصومه الجارية وغير جارية.
7- الدخل - المنتوجات	
- هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات داخلة أو زيادة في الأصول والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ماعدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة. - أو في شكل انخفاض في المطلوبات. يشمل تعريف الدخل كل من الإيرادات والمكاسب.	- تتمثل منتوجات سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، كما تمثل المنتوجات استعادة (استرجاع خسارة في القيمة) والاحتياطات (م 25من المرسوم 156/08).
8- المصاريف - الأعباء	
هي انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية المتخذة شكل تدفقات	تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في

خارجة أو استنفاذ للموجودات أو نشوء مطلوبات تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المنشأة.	شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم،وتشمل أيضا مخصصات الاهتلاك أو الاحتياطات وخسارة القيمة.
9- ربح أو خسارة الفترة – النتيجة الصافية للسنة المالية	
الفرق بين الإيراد المتحقق خلال الفترة والمصروفات التي تكبدتها المنشأة خلال نفس الفترة.	تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء. تكون النتيجة المالية مطابقة لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء والمنتوجات (زيادة رأس مال من المالكين توزيع الأرباح على المالكين الأخطاء المحاسبية المحملة مباشرة على رأس مال....)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المصادر التالية:

- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، "**معايير المحاسبة والإبلاغ المالي**"، دار وائل، الأردن، 2008.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 19 الصادرة في 25 مارس 2009.

يلاحظ من خلال التعاريف الواردة في الجدول أعلاه، أن هناك توافقا بين ما جاء في المعايير الدولية للمحاسبة وبين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي، مع اختلاف في المصطلحات المستخدمة المأخوذة من النظام المحاسبي الفرنسي لتبني المعايير الدولية للمحاسبة.

رابعا: صعوبات وإشكاليات تطبيق النظام المحاسبي المالي:

1- على مستوى وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة:

من المعروف أنه في كل الدول هناك هيئة تتولى الإشراف على وضع المعايير، وفي الدول المتقدمة والتي لها كثافة محاسبية عريقة، تسند هذه المهمة إلى هيئة غير حكومية، وتشكل من الأطراف المهتمة بهذه المعايير.

بالنسبة للجزائر فإن الأمر يختلف كثيرا باعتبار أن الهيئات المهنية ليست لها حرية المبادرة في التشريع، ونظرا لكون عملية المعايير ذات طبيعة خاصة، فلا بد من التفكير في الهيئة التي

تتولاها. لقد تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة في سنة(1996 المرسوم التنفيذي رقم318/96)، ويتكون من25 عضوا موزعين كما يلي:[1]

- 14 عضوا يمثلون الوزارات والهيئات الإدارية والتنظيمية.
- 02 عضوان يمثلان الشركات (الشركات القابضة سابقا، شركات تسيير مساهمات الدولة حاليا).
- 02 عضوان يمثلان أساتذة الجامعات المتخصصين في المحاسبة.
- 07 أعضاء من مصف خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات من بينهم رئيسه.

إن ملاحظة هذا التوزيع تشير إلى وجود 14 إداريا و9 مهنيين (أساتذة وخبراء)، أما ممثلي شركات تسيير المساهمات فتحتمل الصفة الإدارية، إذا ما قارنا تركيبة هذا المجلس الذي يمثل المحور الأساسي لعملية وضع المعايير ،أو على الأقل تنسيق عملية الاهتمام بالمعايير مع ما يجري في العالم، نجد أن لمؤسسة الأسواق المالية ومهنيي المحاسبة الدور الأكبر على حساب ممثلي الإدارات، حيث مثلا في الولايات المتحدة تلعب لجنة الأسواق المالية (Stock Exchange Commission-SEC-) الدور الأساسي في وضع المعايير لأنها حارس مصالح المستثمرين.

لذلك يجب تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة، وفي غياب دور البورصة الجزائرية (رغم وجود ممثل للجنتها في المجلس)، فإنه يمكن إعطاء دور لمديرية الضرائب عن طريق مديرية المؤسسات الكبرى(Direction des Grandes Entreprises)، وهي المديرية الجديدة التي ستهتم بالشركات الكبرى التي يفوق رقم أعمالها السنوي مبلغ: 100مليون دينار جزائري (في إطار التنظيم الضريبي الهيكلي الجديد).

إن متابعة الخطوات والإجراءات التي قامت بها وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة تشير إلى أن هناك جملة من الصعوبات والتي كانت متوقعة، بحيث يوجد العديد من الأخطاء الواردة في الأرضية المقدمة من طرف وزارة المالية الخاصة بالتعليمة الوزارية رقم02 والمؤرخة في 29 أكتوبر 2009 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي ابتداء من أول جانفي 2010 بعد ما تم تأجيله لعام، والمشكلة الأساسية هي عدم الجدية في التحضير الجيد للتطبيق. وهذا ما يظهر في وتيرة إصدار النصوص القانونية نفسها:[2]

* اكتمال الفكرة والمشروع في جويلية 2006.
* صدور النص الأساسي (القانون 11/07) في نوفمبر2007.

---

[1] - بن بلغيث مداني، " **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولي- حالة الجزائر**-"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 174.

[2] - شعيب شنوف، "**محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**"، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الثاني، 2008، ص ص9-10.

* صدور المرسوم التنفيذي المكمل والمفسر للقانون (156/08 في ماي 2008).

* الطريقة الخاصة التي صدر بها قرار وزير المالية المؤرخ في 26جويلية 2008 الصادر في الجريدة الرسمية رقم19 (25مارس2009) بعد مرور 9 أشهر. هذا التماطل في إصدار النصوص القانونية يؤثر سلبا على وتيرة التحضير نفسها من طرف المهنيين والمؤسسات على حد سواء، والذي سيقف عائقا أمام نجاح الإصلاح، وهذه النقطة رغم أهميتها لكنها ليست المشكلة الوحيدة ولا الأساسية لأن هناك البيئة الاقتصادية الجزائرية الخاصة والتي لا تشجع على عملية التغيير المحاسبي هذا.

2- على مستوى النظام المحاسبي المالي:[1]

الملاحظ أنه تم اقتباس أغلب حسابات المخطط الفرنسي نسخة سنة1983 المعدل في سنة1999، رغم أن هذا الأخير أجريت عليه عدة تعديلات أخرى في الفترة الممتدة من2002-2007 وهنا يجب الإشارة إلى أن المحاسبة في فرنسا تتميز بالتحفظ والسرية، على عكس المعايير المحاسبية الدولية المبنية على أساس المحاسبة الأنجلوساكسونية، والتي تتميز بالشفافية المطلقة، بالإضافة إلى بعض الاختلافات في المعالجة المحاسبية بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي العام الفرنسي مثل جدول تدفقات الخزينة، المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلية. لهذا كان من الضروري على الجزائر أن تأخذ هذه الأمور بعين الاعتبار.

- من خلال النظام المحاسبي المالي وردت العديد من الأمور غامضة وليست واضحة، وبالتالي تكمن الصعوبة عند المعالجة المحاسبية لبعض العمليات محاسبيا في الخلط بين النظام المحاسبي المالي، المخطط المحاسبي العام الفرنسي والمعايير المحاسبية الدولية.

- من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد نلاحظ أنه تم تبني مبدأ جديد يتمثل في مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، هذا المبدأ له تأثير على المعالجة المحاسبية لبعض الأحداث الاقتصادية مثل معالجة عقود الإيجار التمويلية...وهذا يصعب على المؤسسات تطبيق هذا المبدأ...!

- تم اعتماد طرائق تقييم جديدة بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية، فإنه تم اعتماد في الحالات تقييم بعض العناصر انطلاقا من ما يسمى بالقيمة العادلة.

[1] - شعيب شنوف، " **الممكن وغير الممكن في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية- الإشكالات والتحديات**-"، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، أيام17/18-01-2010.

3- على مستوى المؤسسات والاقتصاد الجزائري:[1]

إن ما نريد التذكير به في هذا المجال هو أن الاقتصاد الجزائري وبيئة عمل المؤسسات يتميزان بمايلي:

* اقتصاد مبني على المحروقات وموجه للخارج.
* غياب المنافسة الفعلية.
* غياب الشفافية والفعالية في تمويل الاستثمارات بالنسبة للقطاع المصرفي.
* وضع شبه ضبابي بالنسبة للمستثمر المرغوب فيه، سواء الوطني أو الأجنبي.
* غياب أسواق متخصصة تستعمل أسعارها كمرجعية للتقييم.
* غياب السوق المالية أو البورصة التي تعتبر الواجهة التي تعكس السياسات والاستراتيجيات المالية للمؤسسات وتحكم لها أو عليها.

هذه القائمة من العناصر والتي هي على سبيل الذكر لا الحصر ستعرقل تطبيق المعايير المحاسبية لأنها تأخذ معلوماتها من هذه الوضعيات والأسواق، هذه بعض الأمثلة التي تجعل تطبيق المعايير في ظل هذا الاقتصاد لا تؤد بالضرورة إلى قوائم مالية ذات نوعية جيدة، لأنه في المقابل لا يوجد المستخدم لها (المحتاج إليها) الذي سيحتاج إلى هذه النوعية، وأكبر سبب لذلك هو الغياب الفعلي للبورصة لأنها الأداة المثلى لذلك.[2] إن هذه الصور القاتمة لا تعن عدم تطبيق المعايير الدولية، لكن هناك من جهة بعض المعايير الممكنة التطبيق، ومن جهة أخرى يجب توفير الشروط الأساسية لذلك مثل: الأسواق المتخصصة، البورصة، ثقافة التسديد بالصك، قدسية الفاتورة وإلزامياتها، القضاء على سعر الإيجار الوهمي (غير الحقيقي)، وغيرها.

4- على مستوى الجامعات الجزائرية:

أ- ضرورة تأهيل المكونين.

ب- ضرورة تعديل محتويات برامج المقاييس التالية:[3]

* **المحاسبة العامة:** مشكلة تطبيق بعض المفاهيم مثل القيمة العادلة على مستوى السنوات الأولى، لأن أغلبية الطلبة لم يدرسوا الرياضيات المالية.
* **المحاسبة المعمقة:** يجب تكييفها مع المعايير النظام المحاسبي المالي.
* **المحاسبة الخاصة:** يجب تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية.

---

[1] - مختار مسامح، **مرجع سبق ذكره**.

[2]- **K. China**, "Finance d'entreprise", édition Houma, Alger, 2009, p22.

[3]- شعيب شنوف، " **الممكن وغير الممكن في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية- الإشكالات والتحديات**-"، مرجع سبق ذكره.

* **التحليل المالي:** يجب إحداث بعض التغيرات على محتوى برامج التحليل المالي وذلك بإدراج تحليل القوائم المالية الجديدة.

* **المحاسبة التحليلية:** إحداث بعض التغيرات خاصة على مستوى محاسبة المخزونات.

ت- ضرورة إنشاء مخابر بحث على مستوى الجامعات: يجب العمل على إنشاء مخابر بحث على مستوى الجامعات تهتم بالتطورات وتحديث المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي.

خامسا: رهانات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية:[1]

الرهانان الأساسيان الهامان في الانتقال لتطبيق النظام المالي المحاسبي الجديد يتمثلان في أنظمة المعلومات والاتصال المالي، ويمكن تغيير المرجع المحاسبي في الجزائر من إعطاء الفرصة للمؤسسات بإعادة النظر في تنظيم إنتاج المعلومات المالية وإعادة تقويم الوظيفة المحاسبية.

1- تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على الاتصال المالي:

المعلومة المنشورة وفق المعايير الدولية للمعلومة المالية(IFRS) تؤدي إلى تغيير طبيعة العلاقة بين المؤسسة ومستعملي قوائمها المالية، بالتركيز أساسا على المعلومة الموجهة للمستثمرين، بحيث يجب أن تحتوي المعلومات حسب المعايير الجديدة على معلومة وعناصر قوائم مالية متعددة ومفصلة وذات نوعية، مثال على ذلك المعيار الدولي للمحاسبة رقم 14 يتطلب تجزئة رقم الأعمال والنتيجة على قطاعات النشاط والمنطقة الجغرافية، بما يسمح من جهة للمحللين الماليين من إعطاء آراء أكثر وضوحا حول المؤسسات، ومن جهة أخرى للمستثمرين، وخاصة المساهمين من أجل فهم أحسن لواقع المؤسسة.

وتختلف المعلومة المالية بين النظام المحاسبي المالي عن المخطط الوطني للمحاسبة من حيث توجهها نحو عدة مستعملين على رأسهم المستثمرون، على العكس من المخطط الذي يأتي حسبه على رأس مستعملي المعلومة المالية إدارة الضرائب والدولة بهيئاتها المختلفة.

هذه الزيادة في حجم المعلومات قيد الاتصال تمثل تكلفة للمؤسسات، غير أنه بالمقابل يجب مقارنة هذه التكلفة مع علاوة الخطر الذي سيمنح من طرف المستثمرين للمؤسسة التي تقدم حساباتها باختلاف مع الطريقة السابقة، بالإضافة إلى ذلك فإن اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد(SCF) يسمح للمؤسسات التي تطبقه بعد تهيئة بيئتها الداخلية والاستفادة من التجارب، كل هذه التغييرات من أجل هدف واحد وهو تحسين نوعية المعلومات المنشورة.

[1]- عزوز علي، متناوي محمد، **مرجع سبق ذكره.**

2- تأثير تطبيق المعايير الدولية المحاسبية على نظام المعلومات:

تغيير التطبيقات المحاسبية يقود المؤسسات للتفكير في تغيير أنظمة معلوماتها المحاسبية،للتمكن من امتلاك أنظمة معلوماتية تمكنها من جهة تسيير مجموعة من المعطيات بطريقة منسقة، ومن جهة أخرى تجميع معلومات جديدة مطلوبة من المرجع المحاسبي الدولي، بالإضافة إلى ذلك تجدر الإشارة إلى أنه بعد الإقرار باعتماد المعايير الدولية للمعلومة المالية(12) في الاتحاد الأوروبي، بدأت تظهر هناك البرمجيات الأولى المطابقة للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)، هذه الأخيرة ساعدت بقدر كبير من الأهمية للمؤسسات، أين يكون القياس بقدر كبير من الضمان، لأنها تتوفر على مقدرة عالية للمرافقة في هذه الفترة من التحول نحو المعايير الدولية للمعلومة المالية، وبإمكان المؤسسات الجزائرية الاستفادة من المؤسسات الأوروبية في هذا المجال.

ومن الضروري لتكييف أنظمة المعلومات أن يتم إعادة النظر في إنتاج المعلومات المالية، وتغيير البرمجيات المحاسبية باحتوائها على العناصر والقواعد الجديدة مثل تناقص القيمة ومخطط الاهتلاك، معالجة المعلومات القطاعية والمجمعة، بالإضافة إلى متابعة مشاريع البحث والتطوير بما يسمح بالتمييز بين تكاليف البحث وتكاليف التطوير، كما يجب كذلك إعطاء قيمة وتقدير لوظيفة المحاسبية.

3- تعزيز الحوكمة بالمؤسسات:

يشير مفهوم حوكمة الشركات إلى القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة وأصحاب المصالح المرتبطين بها، وعلى رأسهم المساهمون الذين يولون أهمية للمؤسسات في إتباع سياسات واضحة تتسم بالشفافية والعدالة في تعاملها مع حملة الأسهم، من خلال أداء المؤسسة ومكافأتها لهم بتوزيع أرباح الأسهم، نظرا لما توفره الحوكمة من ثقة في طريقة وأسلوب تعامل إدارة المؤسسة مع أصحاب المصالح، واستعمال النظام المحاسبي المالي الجديد كهدف أساسي لها هو جلب والحفاظ على ثقة المستثمرين في الأسواق المالية نظرا لما تفرضه من شفافية على المؤسسات التي تقدم حساباتها لمساهميها.

4- ضرورة تفعيل بورصة الجزائر:[1]

يشكل تطبيق النظام المحاسبي المالي فرصة هامة وضرورية لتفعيل بورصة الجزائر، باعتبارها أهم ما يجب أن يرافق تطبيق المعايير في الجزائر، بضرورة إعطاء الأهمية لها، والعمل على تطويرها تزامنا مع تضمين ذلك في اتفاق الشراكة ، بتفعيل دورها في الاقتصاد، وتشجيع

[1] - **المرسوم الرئاسي رقم: 159/05 المؤرخ في: 2005/04/27**، المتضمن المصادقة على اتفاق الشراكة بين الجزائر والإتحاد الأوروبي، المادة:57، الجريدة الرسمية رقم 30 الصادرة في 2005/04/27.

المؤسسات على التسجيل فيها والاعتماد عليها في التمويل، وذلك بغية الاستفادة من مزايا المعـــايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، التي تكون فعالياتها في الأسواق المالية التي يلج لها المستثمرون والمؤسسات على حد سواء، في استثمار وطلب رؤوس الأموال، وهو ما يشجع الاستثمار الأجنبي، باعتبار أن المعلومة المقدمة تكون لها أهمية كبيرة للمستثمرين من داخل وخارج الجزائر.

المبحث الثالث: تقييم حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

تخص حوكمة الشركات كل أنواع المؤسسات باختلاف وظائفها، ملكيتها وأحجامها، في بحثنا هذا اشتمل على عينة مكونة من مجموعة من المؤسسات العمومية والخاصة ذات نشاط صناعي في مجال جغرافي في ولاية سعيدة.

المطلب الأول: تقديم المؤسسات:

انصبت الدراسة على اختيار مجموعة من المؤسسات العمومية والخاصة، الناشطة على مستوى ولاية سعيدة سواء كانت إنتاجية أو خدماتية، ويأتي هذا البحث الميداني للوقوف على مدى تطبيق هذه المؤسسات لحوكمة الشركات وماهي تحدياتها الجديدة من تطبيق النظام المحاسبي المالي.

1- شركات ذات أسهم مجموعة النحلة: SPA GROUPE NAHLA

هي مؤسسة خاصة نشاطها يتعلق بإنتاج المشروبات الغازية، تم إنشاءها في 21 ماي1988، الشركاء فيها عبارة عن أفراد العائلة، عدد العمال بها في حدود 20 عاملا تعمل على مدار السنة من أجل توفير المنتوج في السوق وبفعل إتباع سياسة سوقية محكمة أصبح للمنتوج طلب أكبر خاصة في الولايات الجنوبية والشمالية كمعسكر ووهران، أما في فصل الصيف فإن الطلب على المنتوج يزيد مما تضطر المؤسسة للعمل 24/24 ساعة بنظام ثلاثة أفواج لمدة ثمانية ساعات مما ينتج عنه إنشاء مناصب جديدة بعقود عمل محددة المدة. تعتمد المؤسسة على التمويل الذاتي في تمويل أنشطتها. ولا تتوفر المؤسسة على مجلس إدارة.

2- مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بسعيدة: SCIS

الواقعة بمنطقة الحساسنة هي مؤسسة عمومية نشاطها الرئيسي إنتاج الاسمنت ومشتقاته، أنشأت المؤسسة بموجب قرار تنفيذي رقم 324/82 بتاريخ 1982/10/30 التابعة لمجمع ERCO المديرية الجهوية للغرب بوهران، تابعة للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر**GICA**، الذي مقره الرئيسي في مفتاح ولاية البليدة، تتوفر المؤسسة على مجلس إدارة معين من طرف الجمعية العامة للمجمع، يبلغ عدد عمالها في حدود 224 عاملا (93 إطارا، 182 شبه إطارات، 49 عاملا عاديا).بلغ رقم أعمالها للسنة الماضية حوالي 2 مليار دينار جزائري، تعتمد في نشاطها على التمويل الذاتي وفي بعض الأحيان اللجوء إلى القروض.

3- مؤسسة المياه المعدنية بسعيدة: EMSS سابقا

نظامها القانوني عبارة عن مؤسسة ذات مسؤولية محدودة ذات شخص واحد، رأس مالها عائلي، كانت عمومية قبل 2008 وأصبحت خاصة ابتداء من 04/04 /2008، تسير المؤسسة من طرف أحد أفراد العائلة معين من طرف الجمعية العامة الاستثنائية والذي كلفه أفراد العائلة بإدارة الشركة وأعطوه كل الصلاحيات لتسييرها، يبلغ عدد عمالها في حدود 83 عاملا (3 إطارات، 10 شبع إطارات، 70 عاملا عاديا)، تعتمد المؤسسة على التمويل الذاتي والقروض.

4- مؤسسة طبع الورق: EPCIL

أنشأت سنة 1972 ذات طابع عمومي، ثم تحولت إلى شركة مساهمة ابتداء من سنة 2001 ذات شراكة محلية، تضم 21 شريكا ويمثلون في نفس الوقت عمال الشركة، يضم مجلس إدارتها كل الشركاء الذي يترأسه أكبر مساهم، تعتمد على التمويل الذاتي. نشاطها الرئيسي طباعة الورق وتقديم خدمات للمؤسسات المحلية.

5- شركة الحليب ومشتقاته(وحدة المنبع): OROLAIT

طبيعة ملكية المؤسسة عمومية تم إنشاؤها في فيفري 1988 نشاطها الرئيسي إنتاج وتسويق الحليب ومشتقاته، ضرورة المادة الأساسية التي تنتجها هذه المؤسسة جعلتها غير خاضعة للخوصصة، يبلغ عدد العمال بها 111 عاملا(7 إطارات عليا، 18 شبه إطارات، 24 متحكمين، 62 تنفيذيين)، يبلغ رقم أعمالها لسنة 2010 حوالي 6 مليار دينار جزائري تتضمن المؤسسة مجلس إدارة معين من طرف الجمعية العامة للمجمع الصناعي على مستوى العاصمة، بالإضافة إلى التمويل الذاتي تلجأ إلى القروض لتمويل أنشطتها.

6- شركة سونلغاز:

بموجب المرسوم الرئاسي رقم 195-02 المؤرخ في أول يونيو2002، المتضمن القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز المسماة-سونلغاز- شركة مساهمة- تحولت سونلغاز من مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري إلى شركة مساهمة تحوز الدولة رأس مالها، وهذا الانتقال تمليه ضرورة قيام سونلغاز بتكييف نفسها للتلاؤم مع القواعد الجديدة لتسيير القطاع ولاسيما انفتاح الأعمال والأنشطة وولوج باب المنافسة، وإمكانية اللجوء إلى التساهمية الخاصة، ومن ناحية أخرى فإن هذا القانون الأساسي الجديد يخول المؤسسة استقلالية أكبر ويسمح لها بأن تمارس مسؤوليتها كاملة. وعلى صعيد تسييرها، يشرف على تسيير سونلغاز شركة مساهمة جمعية عامة ومجلس إدارة ويديرها رئيس مدير عام.

عرف المورد البشري سونلغاز كيف يرفع التحديات في الماضي، وهو في سياق الليبرالية، يشكل أحد عوامل نجاح التنمية الواجب إعلاء شأنها، فبرنامج التوظيف والتكوين وإعادة تشكيل وتعزيز قدرات الدراسات والتوقعات التابعة للمجمع وإدخال نظام العمل بتعدد الاختصاصات في مناصب عمل التسيير والأخذ بأنماط جديدة من التنظيم تسهل مرونة العاملين وحركتهم هي التي تعد من البادئ التوجيهية التي ترتكز عليها حاليا إدارة وظيفة المورد البشري.

حرصا منه على إضفاء الشفافية في عمليات التسيير، أنشأ مجمع سونلغاز لجنة تدقيق الحسابات للتأكد من مدى ملاءمة ودوام العمل بالطرق المحاسبية المعتمدة لإعداد الحسابات المثبتة أو الاجتماعية وكذلك التقديرات والميزانيات الخاصة بالمجمع.

مديرية التوزيع بسعيدة التابعة لشركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب تتضمن 250 عاملا (60 اطاراو190 غير إطارات)، بلغ رقم أعمالها حوالي 918 مليون دينار جزائري، تم تعيين مدير التوزيع من طرف مجلس إدارة المجمع.

والجدول التالي يلخص مضمون ما تم ذكره سابقا:

جدول رقم (4-9): يبين الإطار العام للمؤسسات المدروسة.

اسم المؤسسة	نشاط المؤسسة	طبيعة الملكية	سنة الإنشاء	عدد العمال	امتلاك أو عدم امتلاك مجلس الإدارة
NAHLA	إنتاج المشروبات الغازية.	خاصة	1988/05/21	20	-
SCIS	إنتاج الإسمنت ومشتقاته.	عمومية	1982/10/30	224	+
EURL EMS	بيع المياه المعدنية.	خاصة	2008/04/04	83	-
EPCIL	طبع الورق.	خاصة	ابتداء من سنة2001	21	+
OROLAIT	إنتاج الحليب ومشتقاته.	عمومية	فيفري1988	111	+
SONALGAZ	توزيع الكهرباء.	عمومية	ابتداء من 2002	250	+

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: تحليل معطيات الدراسة:

في إطار بحثنا استخدمنا المعطيات المحصل عليها، من خلال المقابلات التي أجريت مع المدراء العامين للمؤسسات وكذلك مدراء مصالح المالية والمحاسبة. للإشارة فإن معظم المؤسسات الخاصة المدروسة هي شركات عائلية لا تتوفر على مجالس إدارة بالشكل القانوني المعروف، أي أن الملاك هم الذين يقومون بعملية التسيير في جل الأحيان.

كما تجدر الإشارة إلى أن طرق التمويل الذاتي وغالبا ما تلجأ إلى القروض البنكية ، أما المؤسسات العمومية التمويل يكون من طرف الدولة وحدها.

محاولة لتقييم مدى انسجام الشركات مع مبادئ حوكمة الشركات قدمنا استمارة مساعدة مبنية على أساس مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في مجال حوكمة الشركات وكذلك استجابة المؤسسات النظام المحاسبي المالي المستنبط من المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.

فيما يخص المحور الأول من الاستمارة:

حاولنا اختبار الثقافة لدى المدراء العامين والمسيرين فيما يخص حوكمة الشركات:

1- هل سبق لكم وسمعتم عن الأساسيات المتعلقة بالحوكمة؟

* تفاوتت الأجوبة بين من لهم دراية بهذا المفهوم والقليلون الذين لم يسمعوا به. كما تجدر الإشارة إليه أن عدد الشركات التي تمت زيارتها بلغت 6 شركات، وعليه فإن عدد الإجابات المتحصل عليها هي 6 إجابات.

- حيث كان عدد الإجابات حول معرفة المفهوم بـ 4 إجابات ومنه فإن النسبة المتحصل عليها هي ما يقارب 67%.

- في حين بلغت الإجابات بعدم معرفة المفهوم بـ 2 (إجابتين) وعليه فإن النسبة المتحصل عليها هي ما يقارب 33%.

2- ماهي المظاهر التي تغطيها الحوكمة؟

* كانت الإجابات المقدمة من طرف المدراء العامين للمؤسسات العمومية حول مظاهر الحوكمة حسب رأيهم تتمثل في: عقد التسيير، عقد النجاعة، الشفافية، المتابعة اليومية، كذلك تسيير الموارد البشرية من كل الجوانب(التكوين، التحكم التقني، التوعية، التجنيد، روح المسؤولية).

أما في المؤسسات الخاصة تتمثل مظاهر الحوكمة في عقود تسيير المؤسسات وتسيير الموارد البشرية.

3-هل تتبنون قانونا أو دليلا متعلقا بالحوكمة في مؤسستكم؟

* لا توجد قوانين تنص صراحة على هذا المصطلح أو حتى دليل للاسترشاد به، لكن تعمل المؤسسات بالقوانين السارية (قانون المالية بما فيه قانون الضرائب، قانون العمل والقانون التجاري)، بالإضافة إلى العقود مع الإدارة العامة ودفاتر الشروط، كما يوجد هناك لبعض المؤسسات دليل يدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة مواصفات الجودة ISO9001.

4- هل تعرفون النصوص التشريعية في الجزائر المتعلقة والمتضمنة لمظاهر مأخوذة ومستنبطة عن الحوكمة؟

* فيما يخص النصوص التشريعية في الجزائر المتضمنة لمظاهر الحوكمة كانت أغلب الإجابات متمثلة في الاتفاقيات الجماعية التي تعد أحد الوسائل التي من خلالها يستطيع العمال ضمان التسيير الجيد لمؤسساتهم، أيضا القوانين الداخلية للشركات تعد أحد الآليات المكرسة للتسيير الجيد إذا تم وضعه انطلاقا من متطلبات الحكم الراشد، بالإضافة إلى النصوص حول الخوصصة، قوانين الصفقات العمومية النصوص المرتبطة بالصناعة وخاصة النوعية والتزام المؤسسات بها لضمان استمراريتها.

5- حسب معرفتكم هذه النصوص هل تتضمن أوجه قصور أو هل توجد تنظيمات وإجراءات غير قابل للتطبيق؟

* لا توجد تنظيمات وإجراءات غير قابلة للتطبيق حتى النصوص المذكورة سابقا لكن في بعض الأحيان تصادف المؤسسات صعوبات في التطبيق الفعلي.

6- هل تعرفون هيئات دولية تروج للتطبيقات الجيدة للحوكمة؟ إذا كانت الإجابة نعم، ماهي هذه الهيئات؟

* نعم، في إطار العولمة التي مست كل دول العالم، توجد مؤسسات دولية وجهوية تروج وتدعو إلى الحوكمة الجيدة لاقتصاديات الدول لتضمن المساواة بين شعوب العالم نذكر منها:منظمة الأمم المتحدة (ONU)، المنظمة العالمية للتجارة(OMC)، الاتحاد الأوروبي(EU)، منظمة العمل الدولية(OIT)، مجموعة العشرين(G.20) ، صندوق النقد الدولي، البنك العالمي...

ملاحظات:

- جميع المؤسسات التي تمت زيارتها باستثناء سونلغاز ليست مدرجة في بورصة الجزائر.
- عدم ذكر منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على لسان مدراء المؤسسات دليل على أن ليست لهم دراية بهذه المؤسسة الدولية المعنية بشؤون تسيير الشركات عبر العالم.

أما فيما يخص المحور الثاني:

الذي حاولنا من خلاله الوقوف على قواعد الإدارة الرشيدة في هذه المؤسسات، حيث لخصت المعلومات المتحصل عليها في الجدول التالي:

جدول رقم (4-10): تقييم مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية.

المؤسسات / المبادئ	المؤسسات العمومية	المؤسسات الخاصة
1-مبدأ الحقوق الأساسية للمساهمين:	من بين القرارات التي تبنتها السلطات المركزية، وهو ما يسمى بالشركة القابضة وهذا حسب المادة 04 من قانون المالية رقم 25-99 والذي اعتبر الشركة القابضة كأسلوب لإدارة وحدات القطاع العام، وذلك تماشيا مع مبدأ الفصل بين الملكية والإدارة حيث يقتصر دور الدولة بصفتها المالك لرأس المال على محاسبة النتائج، وأما الإدارة فتتولاها الشركة القابضة، بدلك تتوسط هذه الأخيرة بين الدولة كمالك لرأس المال والشركات التابعة فجميع المؤسسات العمومية التي تم زيارتها تعتبر فروع تابعة لمجمعات كبرى يقع مقرها الاجتماعي الرئيسي على مستوى العاصمة. حيث تقوم الجمعية العامة بتعيين أعضاء مجلس الإدارة المكون أساسا من رئيس مجلس الإدارة و4 أعضاء آخرين	كما أشرنا سابقا أن المؤسسات الخاصة التي تم زيارتها في مجملها مؤسسات عائلية لا تتوفر على مجلس الإدارة وإنما مجلس المراقبة، فالمالك لرأس المال هو المسير والقائم على إدارة شؤون المؤسسة يتم تعيينه انطلاقا من الجمعية العامة الاستثنائية بقرار من أفراد العائلة تخوله كل الصلاحيات لإدارة شؤون المؤسسة. - أما بالنسبة لبعض الشركات فالشركاء هم مجموعة من الأصدقاء وفي نفس الوقت هم العمال تحتوي هذه الشركة على مجلس الإدارة مكون من جميع المساهمين رئيس المجلس هو أكبر مالك من الأسهم يتم انتخابه عن طريق الجمعية العامة الاستثنائية انطلاقا من المساهمين. -يتم تسجيل الملكية برأس المال الاجتماعي المكون والموثق لإنشاء المؤسسة مع أنظمة أساسية موضوعة في المركز الوطني للسجل التجاري. - أجمع الكل على أنه لا توجد مشاكل

	من خارج المؤسسة المكلفين بإدارة شؤونها وممثلين(02) للعمال. حيث نجد: - يعمل طاقم الإدارة بموافقة المدير المالي والمحاسبي على تقديم معلومات مالية ومحاسبية ومعلومات إستراتيجية وتقديرية عن طريق ملفات وتقارير ترفع إلى مجلس الإدارة في غضون 08-15 يوما قبل الاجتماع الذي يتم بصفة دورية(شهرية، ثلاثية، سداسية، سنوية) أو استثنائية حسب طبيعة المعلومة المقدمة، مستعملين: الهاتف، الفاكس، E-mail، استدعاءات مستلمة من اليد إلى اليد. -انتخاب مجلس الإدارة كما أشرنا سابقا يتم تعيينه من طرف الجمعية العامة للمجمع الصناعي الكبير ومجلس الإدارة يتم تسميته وتنحيته عن طريق الانتخاب بين أعضاء مجلس الإدارة. - يتم عقد الجمعية العامة مرة في السنة وتضم مجلس الإدارة، رئيس المديرين إطارين مساعدين له بالإضافة إلى محافظ الحسابات. - التصرف في أصول الشركة كشراء أصل أو بيعه يكون من	لتحويل أسهم أو التنازل عنها، أو حتى إصدار أسهم جديدة. - للمساهمين لهم حق الاطلاع على كل المعلومات حول تسيير المؤسسة خاصة قبل اجتماعات الجمعية العامة يتم مراسلتهم بملف يضم تقارير حول الإنتاج، التسويق، المالية وقرارات أخرى التي تهم حياة المؤسسة، عن طريق البريد، الفاكس،E-mail، وسائل النقل... - الشرط الأساسي للتصويت في الجمعية العامة للمساهمين هو عضوية المساهم في الجمعية العامة. - أما شروط المشاركة في التصويت لنوع الشركة التي تتوفر على مجلس الإدارة في غالب الأحيان عن طريق الانتخاب، إذا حدث واختلف الشركاء يعود القرار النهائي إلى رئيس مجلس الإدارة باعتباره المالك لعدد أكبر من الأسهم. - إجراء تنظيمات المؤسسة الداخلية يكون تغيير بعض الأساليب يحكم الملكية وتسيير شؤون الموارد البشرية. - التصرف في أصول الشركة يكون في إطار تصفية الأصول غير الصالحة (غير القابلة للاستعمال). ولا توجد أي اعتراضات من طرف

	اقتراح المدير العام وبموافقة مجلس الإدارة، أما التعديل الداخلي للشركة يكون من صلاحية المدير العام في بعض المؤسسات.	المساعدين.
2- مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين:	- يستطيع المستثمر الوصول إلى المعلومات المقدمة لكن بموافقة مجلس الإدارة والمديرية العامة على مستوى العاصمة، كذلك إجراء الصفقات وإبرام الاتفاقيات يكون باقتراح من المدير العام عن طريق الإعلان على الأقل في جريدتين، كذلك دفتر الشروط عن قانون الصفقات العمومية.	- في المؤسسات العائلية لا توجد أية نية في توصيل المعلومات إلى المستثمرين سواء من داخل أو خارج الوطن بغرض المساهمة في رأس المال. - هناك بعض المؤسسات تلقت عروض من خارج الوطن لتوسيع النشاط.
3- مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:	أشارت كل الإجابات أن جميع الشركات تتضمن اتفاقيات جماعية للعمل وتنفيذا للإجراءات والتنظيمات المتعلقة بقانون العمل الجديد يتم تطبيقه بكل حزم، فالمستخدم يعتبر نقابي ويشارك في جمعيات بين العمال الآخرين على مستوى أرباب العمل. - نشير إلى أن ممثلا العمال في مجلس الإدارة للمؤسسات العمومية هما المكلفان برفع انشغالات العمال إلى المجلس. * من خلال الاستفسارات الجانبية توصلت إلى أن عمال المؤسسات العمومية لا يرغبون في خوصصة المؤسسات. - تتضمن بعض المؤسسات اتفاقيات تتعلق بحماية المحيط بمشاركة المسؤولين المحليين(خاصة مديرية الفلاحة، مديرية المياه، مديرية البيئة، الحماية المدنية) وبذل الجهود لاحترام النصوص حول حماية البيئة، وهناك بعض المؤسسات تتطلع لنيل شهادة الإيزو حول حماية المحيط، أما فيما يخص حقوق المستهلكين أجمع الكل أن إرضاء المستهلك هو الهدف المراد بلوغه للحفاظ على صحته من خلال مخابر التحليل،وسائل الحفظ. - تعتبر كل من البنوك، الموردون، الزبائن، أصحاب مصالح يهمها نشاط	

		المؤسسة لهذا تعمل هذه الأخيرة لتوطيد علاقاتها معهم في إطارما يسمح به القانون. – آليات مشاركة الأجراء لتحقيق أفضل نجاعة عن طريق احترام أنظمة المؤسسات الداخلية لضمان استمراريتها وبالتالي مصدر للرزق.
4-مبدأ الإفصاح والشفافية:	– تتوافر بالمؤسسات مصالح متفرغة بتقديم المعلومات المالية إلى الشركة القابضة(الأم) والتي تقوم بدورها بإصدارها على مستوى الجرائد بالإضافة إلى نشر المعلومات تتعلق بالأهداف المرجوة والمحققة. – الإفصاح عن سياسة أجور أعضاء مجلس الإدارة يتم من طرف الشركة القابضة، لكن يتقاضون مبلغ أجور حضور الاجتماع (Jetons de présence) كذلك حصة من نتائج الأعمال Tantième أما المدراء التنفيذيين يكون بموجب القانون. -المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية تشمل خصوصا التوظيف. – يتم فحص الحسابات داخليا وكذلك بالاعتماد على محافظ حسابات تعينه الجمعية العامة للتأكد من صحة وسلامة التقارير المالية التي تكون عادة غير مطابقة للمراجعة الداخلية. – تتوافر جميع المؤسسات على	– لا توجد مصلحة متفرغة للمعلومة المالية والتي تصدر معلومات محاسبية تخص أساسا مصلحة الضرائب. – بالنسبة للمؤسسة التي تتوفر على مجلس الإدارة فتحدد أجورهم وفق القانون الأساسي للشركة، والنصيب من الأرباح يكون حسب نسب المساهمة في رأس المال. – أما المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية يكون إلا في حالة التوظيف. – يتم فحص الحسابات مرتين في السنة من داخل المؤسسة أما في نهاية السنة يتم الاعتماد على محافظ حسابات لتأكيد صحة وسلامة التقارير المالية وليس في جميع الأحوال يكون تطابق تقارير المراجعة الداخلية والخارجية. – كذلك نفس الشيء فيما يخص وسائل نشر المعلومات المتمثلة في شبكات الانترنت.

	شبكات الانترنت لنشر المعلومات.	
5- مبـــــــــدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	- تشير الدلائل أن أعضاء مجلس الإدارة مستقلين تماما عـن إدارة المؤسسات ولمتابعـة تطـورات المؤسسة يعين المجلـس المـدير العام للإشراف على الإدارة الذي بدوره يقوم برفع تقارير ومساعدة المجلس في اتخاذ القرارات. - تتـراوح اجتماعـات مجلـس الإدارة من 4-6 دورات في السنة لدراسة مشاريع البـرامج العامـة وشؤون المؤسسة. - تتضمن المؤسسـات وظـائف للمراقبة الداخلية ومراقبة التسيير للوقوف عل السير الحسن لنشـاط المؤسسة. - يوجد بالمؤسسات نظام متابعـة وتقييم متمثل أساسـا فـي عقـد النجاعة بين الشركة الأم والفـرع التابع لها يقوم على أساس متابعة الأهداف والبـرامج فـي حـدود الميزانية المخصصة لذلك ويـتم التقييم في نهاية السنة. - انطلاقا مـن تقـارير محـافظ الحسابات المقدمة إلـى مجلـس الإدارة يعمل على نزاهة أنظمـة المحاسبة والاتصـال المحاسـبي	- شركة المساهمة متعددة المسـاهمين كل مساهميها أعضـاء فـي مجلـس الإدارة يقومون باجتماعات دورية في كل سنة لدراسة شؤون المؤسسة، يبذل المجلس كل ما فـي وسـعه لضـمان حقـوق المسـاهمين وفـق القـانون الأساسي للشركة وهو المسؤول عـن إدارة الشركة حيـث يقـوم بوضـع إجراءات وآليات تضمن نزاهة أنظمة المحاسبة والاتصال المحاسبي للشركة عن طريق محافظ الحسابات.

	للشركة.	

المصدر: من إعداد الطالبة.

فيما يخص المحور الثالث:

الذي حاولنا من خلاله التوصل إلى التحديات التي تواجه المؤسسات عند تطبيق هذا النظام.

– في خصوص هذا الجانب فقد كانت مجمل الإجابات موحدة بشأن هذا المشروع المحاسبي الجديد الذي شرعت الجزائر في وضعه حيز التطبيق إبتداءا من 01جانفي2010.

– بالرغم من أن الجزائر تبنت اقتصاد السوق إلا أن هذا النظام لا يتماش معه لأنه معقد ولم تهيأ له الأرضية المناسبة للتطبيق، فكانت دوافع الهيئة المعينة بهذا التغيير هو مسايرة التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال والمتطلبات الاقتصادية كالشراكة مع الاتحاد الأوروبي والانضمام إلى منظمة التجارة العالمية.

– جاء هذا النظام بإضافات لم تكن واردة في المخطط السابق: نذكر على سبيل المثال: تقييم عناصر الميزانية بالقيمة الحالية (القيمة العادلة). كذلك معالجة مشكلة الاستثمارات المستأجرة.

– فالمزايا التي يقدمها للمؤسسات الجزائرية هي إعطاء صورة صادقة وأكيدة مع الأرقام كهدف لتحديد المعلومة المالية إلى الأطراف الذين يحتاجون إليها.

– تضارب الأجوبة حول التعبير في الممارسات المحاسبية أو تغيير في الحسابات فقط فكان السبب لجهل معظم فحوى هذا النظام نظرا لعدم كفاية التكوين الذي قام به موظفي مصلحة المحاسبة والمالية، كما أشاروا إلى انعدام تجربة مؤسسات جزائرية في تطبيق هذا النظام من قبل لتكون نموذجا يحتذى به. حيث طالبت مديرية الضرائب أن يكون إغلاق الميزانية الختامية وفقا للحسابات الجديدة فحسب بعض المسؤولين قاموا بشراء برمجيات متخصصة في إعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج انطلاقا من المخطط السابق وما يقابله في النظام الجديد.

المطلب الثالث: نتائج الدراسة:

تتمحور ملاحظاتنا حول ما درسناه نظريا وميدانيا، إذ وجدنا أن هناك تأخر نسبي في تطبيق حوكمة الشركات بالمفهوم الصحيح بالرغم من وجود بعض المؤشرات توحي ببداية الاهتمام بهذا المفهوم الحديث، ظهرت في شكل ملتقيات بالإضافة إلى إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري بمساعدة المنتدى العالمي لحوكمة الشركات ومؤسسة التمويل الدولية، أما على مستوى المؤسسات الجزائرية في مارس 2009، ومن خلال الدراسة الميدانية التي أجريت فيها والتي كانت تهدف إلى تحديد واقع حوكمة الشركات في ظل المعايير المحاسبية الدولية، توصلنا إلى النتائج التالية:

* الملاحظ أن مصطلح حوكمة الشركات ليس شائعا في أوساط بعض المؤسسات، خاصة العمومية منها، بحيث لا يملكون أي دليل متعلق بالحوكمة في مؤسساتهم، والملاحظ كذلك غياب حتى التفكير بالاهتمام بهذا المفهوم نتيجة نقص التوعية من الجهات الوصية، بالرغم من إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري من أجل أن تسترشد به المؤسسات في مجال التسيير.

* بالرغم من وجود مجالس الإدارة على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية إلا أنها مراقبة من طرف الشركات القابضة العمومية، بالإضافة إلى ذلك نجدها تمثل سوى أجهزة التصديق على القرارات، فأغلبية المؤسسات هي بهيكلة ثنائية (عدم الفصل بين الوظائف)، من جانبه القانون التجاري والقوانين المنظمة لعمل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لم تواكب التطورات في مجال حوكمة الشركات ودائما مشكلة المؤسسات في الأجهزة المسيرة لها.

* لاحظنا كذلك أن المؤسسات الخاصة هي في غالبها مؤسسات عائلية تعود إدارتها إلى أحد أفرا العائلة معين من طرف الجمعية العامة الاستثنائية، أما النوع الآخر من الشركات الخاصة متعددة الشركاء فتعود الإدارة إلى أكبر مالك للأسهم وهذا بموافقة مجلس الإدارة.

* نجد أن كل المؤسسات بدون استثناء تحاول الحفاظ على العلاقات الجيدة مع الأطراف الأخرى أصحاب المصالح (الزبائن، الموردون، البنوك، العمال والمستهلكين) في إطار القوانين والتشريعات المعمول بها، بالإضافة إلى بذل كل المجهودات الضرورية للحفاظ على البيئة وتحمل المسؤولية في حالة التسبب في تلوث المحيط.

* بعد المؤسسات الجزائرية عن المبادئ التي نادت بها حوكمة الشركات فيما يتعلق بمهنة المراجعة(عدم وجود لجنة المراجعة، لجنة التعيينات والمكافآت داخل المؤسسات الجزائرية) وذلك نتيجة المتغيرات التي تعيش فيها هذه المؤسسات، ومن بينها غياب سوق مالي كفء يشدد على وجود مثل هذه اللجان، هذا ما يدفع دائما المؤسسات بالاعتماد على محافظ حسابات من خارج المؤسسة.

* رغم الإيجابيات المنتظرة من مشروع النظام المحاسبي المالي في مجال تحسين العمل المحاسبي ورد الاعتبار لمهنة المحاسبة، إلا أن هناك عقبات ستصعب من تحقيق هذا الهدف وخاصة الوضعية الاقتصادية المتسمة بالكثير من الفوضى وعدم الشفافية من جهة، ومن جهة أخرى فإن العمل على تغيير الاهتمام بنوعية مستخدمي القوائم المالية أي من الإدارة الضريبية إلى المستثمرين الحاليين والمحتملين سيولد ضغوطات كبيرة على المؤسسة في طبيعة ونوعية العمل المحاسبي ورغم تكلفة هذا التحول التي ستكون دون شك كبيرة، فمن غير المؤكد أنه ستحقق جذب المستثمر النادر والذي يبحث عنه الجميع أسواقا ودولا.

* الملاحظ كذلك أن عدم فهم فحوى مشروع النظام المحاسبي المالي نتيجة نقص تكوين إطارات المحاسبة على مستوى المؤسسات، بالإضافة إلى عدم توافر المقومات والمتطلبات لتطبيق هذا النظام بطريقة سليمة وفعالة وسريعة لتحقيق مزاياه بحيث لا يكون ذلك إلا من خلال تشخيص لواقع الاقتصاد الجزائري.

* إن اللجوء إلى القيمة العادلة في نهاية كل سنة مالية تعتبر أمرا هاما وأساسيا في إعداد الكشوفات المالية، لكن عدم تحكم المؤسسات في هذا العنصر وعدم وجود أسواق ومصادر للحصول على هذه القيمة سيصعب من استعمالها، وهي ركن أساسي، فما قيمة هذه القوائم وجدواها بدون القيمة العادلة؟

* لقد حاول المشرع الجزائري تطوير الممارسة العملية لقرض الإيجار بداية من قانون 96-09 المتعلق بالاعتماد الإيجاري في الجزائر، هذا إضافة إلى ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد الذي أعطى فرصة لقرض الإيجار بأن ينسجم مع المعايير المحاسبية الدولية، إلا أن أهم النقائص الملاحظة هي نقص المؤسسات التي من المفروض أن تشجع على هذه التقنية إضافة إلى ضعف قدرة التمويل الذاتي للمؤسسات الجزائرية، في ظل سوق مالية ضعيفة، فتطور قرض الإيجار مرهون بتصحيح العوامل السابقة وأخرى من أجل أن تعطي فرصة أكبر لتطوير قرض الإيجار في الجزائر.

المطلب الرابع: الحلول المقترحة:

* لابد على المؤسسات، خاصة العمومية التكيف مع التغيرات والتطورات الحاصلة في طرق التسيير خاصة بعد دخول الجزائر في اقتصاد السوق.

* الترويج لممارسات حوكمة الشركات وزيادة الوعي وإتباع الدليل الجزائري الخاص بها من أجل اتساع نطاق قبولها في مجتمع الأعمال وتشجيع العمل بها بغية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر.

* قيام الجماعات المحلية بالاستثمار بنشر وزيادة الوعي في دوائر القطاعين العام والخاص وأجهزة الإعلام بفوائد ومزايا حوكمة الشركات والإطار المؤسسي اللازم لها من أجل تحقيق التنمية المحلية وبالتالي التنمية الاقتصادية للوطن.

* ضرورة توعية العاملين في مجال المحاسبة والمالية على مستوى المؤسسات على حتمية التكيف مع النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يعكس التوجه نحو توفير معلومة مالية مفهومة وطنيا ودوليا، رغبة وإرادة الجزائر بالاندماج في الاقتصاد العالمي والاستفادة منه وتسهيل المعاملات بين المؤسسات.

خاتمة:

إن الهدف من تطبيق نظام الحوكمة هو ووجود إدارة رشيدة ونظام يحقق التفوق وتحسين اقتصاد المؤسسات، وتدعيم مركزنا في السوق لمواجهة المنافسين، والمحافظة على دقة وصحة المعلومات الصادرة عن هذه الشركة، وقد أصبح من ضرورة أن يتم تطبيق أنظمة الحوكمة في الدول العربية عامة والجزائر خاصة لإقبالها على الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية. وذلك بالتركيز على المحاور التالية:

– إعادة النظر في الهياكل الاقتصادية وهياكل الأعمال التي تعزز القدرة التنافسية للقطاع الخاص وتجعل المنطقة أكثر جذبا للاستثمار الأجنبي المباشر كما تحقق تكاملا للمنطقة في الأسواق العالمية.

– تطبيق نظام الحوكمة في الشركات والجهات الحكومية سيؤدي إلى تحسين الإدارة في الشركات بما يحقق ارتفاعا في الإنتاجية، وزيادة العائد الاقتصادي للشركات ذاتها، مما يدعم ثقة المستثمرين، ويرفع قيمة أسهم الشركات والجهات الحكومية مما ينعكس على الدورة الاقتصادية وكذلك زيادة معدلات النمو الاقتصادي.

وللوصول إلى تطبيق جيد لحوكمة الشركات من أجل تحقيق التنمية لابد من التركيز بالدرجة الأولى على إصلاح كل من واقع الإفصاح والشفافية ولا يكون ذلك إلا بتبني المعايير المحاسبية الدولية التي ستكون الدعائم الأساسية للعمل المحاسبي والتي ستوجه نوعية المنتوجات المحاسبية المتمثلة أساسا في القوائم المالية التي يصعب تطبيقها في الواقع الجزائري بسبب ضعف الاقتصاد وتخلف الممارسات الاقتصادية والتجارية ووجود أولوية للجانب الضريبي على الجانب الاقتصادي أو المالي، ولابد من العمل لتغيير هذا الواقع لبناء اقتصاد عصري تلعب المعلومة المحاسبية والمالية دورا أساسيا كما هو الحال في الاقتصاديات المتقدمة.