

### المقدمة العامة

تسعى دول العالم من أجل تطوير وتوسيع اقتصادياتها وتحسين مستوى معيشتها، وهي في سبيل ذلك تسعى إلى خلق مؤسسات ذات بنية تنظيمية قوية جدا تكون منتجة ومنافسة وقابلة للاستمرار وهذا يتطلب تنظيما من نوع خاص يقوم أساسه على خلق بيئة توفر مقومات قيام الشركات بدورها الفعال في دفع عملية التنمية الاقتصادية، بحيث يتطلب توافر مجموعة من الشروط الأساسية، منها الشفافية والقابلية للمحاسبة وتعزيز الثقة في عالم الأعمال، بالإضافة إلى توزيع الأرباح وهذا جوهر حكومة الشركات.

ظهر مفهوم حوكمة الشركات في عالم الأعمال في السنوات القليلة الماضية وذلك نظرا للمتطلبات الجديدة التي فرضتها مظاهر العولمة وما صاحبها من تطورات على الصعيدين القانوني والاقتصادي، بذلك أصبحت الحوكمة من الموضوعات الهامة التي تطبق في الشركات الخاصة والعامة على حد سواء مما أدى إلى الكثير من المساهمين إلى فقد الثقة في الأسواق المالية ويرجع السبب إلى الإداريين القائمين على إدارة الشركات ومدققي الحسابات الذين لم يفصحوا عن القوائم المالية والمحاسبية التي تتضمنها الشركات المختلفة. والذي أظهر وجود خلل وعدم ثقة في التقارير المالية، وبالتالي بدأ هذا المفهوم يتسع أكثر فأكثر كلما ازداد تعثر بعض الشركات العملاقة.

من هنا يمكن القول أن مصطلح الحوكمة بدأ إثر حدوث الأزمات المالية المتكررة التي عانى منها الاقتصاد العالمي وتعثر بعض الشركات وانتشار الفساد فيها، وهو يعني وجود مجموعة متكاملة من المعايير والأسس التي يجب أن تراعى في الشركات أولا، وفي الدولة والاقتصاد ثانيا، لضمان نجاح الشركات وتحقيق غايتها، وضمان مساهمتها بشكل صحيح في نمو الاقتصاد الوطني بشكل عام.

إن التطور الفعلي لنظرية حوكمة الشركات لازال منذ مدة يسيل حبر ولعاب الكثير من المهتمين بإدارة المؤسسات وتنافسياتها وكذلك حسن أدائها، غير أن الاضطرابات والفضائح المالية المسجلة على مستوى الأسواق والتي ميزت هذه السنوات الأخيرة بإفلاس العديد من الشركات العالمية والمجموعات الكبرى، قد سارعت بإظهار مدى أهمية هذا المفهوم وضرورة تطبيقه بالصورة التي تخدم مصالح جميع الأطراف الفعالة في المؤسسة.

فالمشكل الجوهرى تعبر عنه نوعية المعلومة المالية والمحاسبية المقدمة ومدى صدقها ونزاهتها وتطابقها مع الحقيقة، وأيضا في وجود ميكانيزمات قادرة على ضبط ومراقبة صحة هذه المعلومات لتفادي الوقوع في عمليات التلاعب التي يمكن أن تنتج عن ممارسات محاسبية مخادعة

عن طريق عرض معلومات وبيانات وهمية هدفها التأثير على اتجاهات وقرارات المتعاملين في الأسواق بطريقة تخدم مصالح المؤسسة المتأمرة.

تجمع الدراسات الحديثة وآراء المتخصصين على أنه لتحقيق هذا الهدف لابد من توفر أنظمة حوكمة شركات جيدة وفعالة، لأن وجود نظام حوكمة يعني المزيد من التدخل والإشراف من جانب المساهمين والجمعيات العمومية على مجالس الإدارة وأجهزتها التنفيذية من أجل الحد من الفساد المالي والانحراف الإداري، إذ تعد حوكمة الشركات إحدى الأدوات الفعالة لتشجيع الاستثمار في سوق الأوراق المالية التي تحتاج إلى الكثير من المقومات لرفع درجة كفاءتها، وذلك من خلال توافر كافة المعلومات اللازمة للمستثمرين في الوقت المناسب وبالتكلفة المناسبة ومن المعروف أن المعايير المحاسبية تساهم في توفير المعلومات اللازمة للمستثمرين والتي تمثل الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح والشفافية في بيئة الأعمال الحديثة، وبالتالي فإن مستخدمي المعلومات بحاجة إلى معلومات أخرى تتعلق بالتطلعات المستقبلية والمعلومات غير المالية مثل وجود الإدارة، المهارات الابتكارية، رأس المال الفكري وغيرها من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في عصر المعلومات.

ومن الجدير بالذكر أن المؤسسات الدولية قد حرصت على تناول موضوع الحوكمة وتطبيقاتها وكان على رأس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد الدولي، البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من خلال تقديم عدد من الخطوط الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات وكفاءة أسواق المال واستمرار الاقتصاد ككل.

رغبة في زيادة التكامل مع المجتمع الاقتصادي العالمي، بذلت الجزائر جهودا مكثفة نحو بناء إطار مؤسسي لحوكمة الشركات حيث عملت على تحسين مناخ الأعمال بها وانفتاح اقتصادها، فضلا عن قيام الحكومة بتنفيذ إصلاحات هيكلية.

يظهر اهتمام الجزائر بالمصطلح من خلال التظاهرات العلمية والملتقيات الدولية التي أقيمت بالجزائر، على سبيل المثال لا الحصر: الملتقى الدولي حول "الحكم الراشد وواقع الاقتصاد الوطني" الذي جرت فعاليته بالمركز الجامعي لمعسكر 2005، الملتقى العلمي الدولي حول "حوكمة الشركات، أخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية للشركات" بجامعة تلمسان 2007، الملتقى العلمي الدولي حول "الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات" الذي جرت فعالياته بجامعة عنابه سنة 2009، وملتقيات أخرى عديدة. بالإضافة إلى إدراج حوكمة الشركات كمقياس ضمن المقاييس التي يتم تلقينها لطلبة علوم التسيير في جامعة تلمسان على غرار الجامعات الجزائرية. وكذلك كتخصص لما بعد التدرج، وهذا إن دل على شيء إنما يدل على حرص

الجزائر في تكوين وتأطير الطلبة من الجانب الأكاديمي بحيث يصبح من الضروري تكيف تعليم وممارسة حوكمة الشركات مع المستجدات التي تفرضها التغيرات في إدارة الشركات، حتى تكون منسجمة مع الإصلاحات التي تقوم بها الجزائر.

في نفس الوقت الذي تجري فيه الخصوصية واستكشاف فرص النمو خارج قطاع البترول ستزداد أهمية حوكمة الشركات لضمان المساءلة والشفافية في العمليات المتعلقة بإدارة الأعمال، وهذا ما أدى بالجزائر إلى إصدار مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد والذي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي كدعامة لتطبيق حوكمة الشركات.

في ظل هذه الظروف والمتغيرات ولتحقيق أهداف الدراسة، قمنا بصياغة التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة على النحو التالي:

**إلى أي مدى يمكن أن تساهم المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق حوكمة**

**الشركات؟**

ولتدعيم هذه الإشكالية، ارتأينا طرح التساؤلات التالية:

- 1- ماهو مفهوم حوكمة الشركات وماهي متطلبات تطبيقها؟
- 2- كيف اكتسبت المعايير المحاسبية الدولية مكانتها في بيئة الأعمال؟
- 3- كيف تساهم أخلاقيات المحاسبة والمراجعة في التطبيق السليم لحوكمة الشركات؟
- 4- ماهي محددات وأدوار النظام المحاسبي المالي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية؟

**فرضيات الدراسة:**

كإجابات قبلية للأسئلة الفرعية، قمنا بصياغة الفرضيتين التاليتين:

- 1- تساهم أخلاقيات المحاسبة والمراجعة في التطبيق السليم لحوكمة الشركات.
- 2- توجد علاقة ايجابية بين النظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات.

**أهمية الدراسة:**

تتمثل أهمية هذا الموضوع في تزامن معالجته مع بعض المجهودات التي تبذل في الجزائر والمتمثلة في اندماج المؤسسات محليا أو مع مؤسسات أجنبية أخرى، وكذا دخولها الأسواق الدولية بالإضافة إلى إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائرية، هذا ما جعل "القواعد الجيدة لإدارة المؤسسات" تمثل عاملا حاسما لدعم القطاع الخاص وأداة قوية لجلب الاستثمار الأجنبي المباشر وتحقيق النمو الاقتصادي وتوجيه المدخرات بطريقة مؤثرة نحو استثمارات جديدة، من هنا جاءت أهمية البحث لتسليط الضوء على حوكمة الشركات والأهمية المرجوة من النظام المحاسبي المالي اتجاهها.

### أهداف الدراسة:

- بالإضافة إلى محاولة الإجابة على التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة والسعي لاختبار الفرضيتين المتبنتين، فإن هذه الدراسة تهدف إلى:
- محاولة إبراز دور حوكمة الشركات، من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة المؤسسات وزيادة كفاءتها ومصداقيتها.
  - تبيان الاتجاهات الحديثة في مجال المحاسبة وخصوصا فيما يتعلق بمعاييرها الدولية.
  - إبراز دور أخلاقيات مهنتي المحاسبة والمراجعة ومساهمتها في تحقيق حوكمة جيدة للمؤسسات.
  - التعرف على آراء مدراء المؤسسات فيما يخص دور النظام المحاسبي المالي في تطبيق حوكمة المؤسسات، وكذا سبل تفعيلها في الجزائر.

### دوافع اختيار الموضوع:

- تعود دوافع ومبررات اختيار هذا الموضوع بالدرجة الأولى دون غيره من المواضيع إلى:
- شمولية الموضوع لكل الجوانب القانونية، الاقتصادية، الاجتماعية، الأخلاقية...
  - نقص البحوث المتعلقة بهذا الموضوع-على الأقل في المكتبة الجزائرية-والرغبة في إثراء المكتبة الجامعية ومساعدة الطلبة لفتح المجال لبحوث أخرى في هذا الموضوع.
  - المرحلة الانتقالية التي تشهدها الجزائر في مختلف الجوانب واندماجها في الاقتصاد العالمي، وإصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري.
  - أهمية الموضوع، وهذا في ظل التطورات الحالية التي يشهدها العالم والذي أفرز ما يعرف بحوكمة الشركات، واعتقاد العديد من لهم علاقة ببيئة الأعمال بدور المعايير المحاسبية في زيادة فعالية حوكمة الشركات.

### مكانة الموضوع من الدراسات السابقة:

موضوع بحثنا هذا يركز على حوكمة الشركات في ظل المعايير المحاسبية الدولية. فمن خلال المسح المكتبي الذي قمنا به، يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا، حيث اتجهت إلى ثلاث نواحي أساسية وهي:

- 1- دراسات تناولت أهمية، ماهية وآليات حوكمة الشركات.
- 2- دراسات تناولت أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وضرورة تكييف المخطط المحاسبي الوطني.

3- دراسات تناولت تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية.

ومن بين هذه الدراسات نذكر:

\* نبيل حمادي، "التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الشلف، سنة 2008. حيث اهتم الباحث من خلال هذه الدراسة بإبراز الإطار العام لحوكمة الشركات وكذا دور المراجع الخارجي فيها، وقد خلص إلى أنه هناك دور للمراجعة الخارجية وهذا فيما يخص دورها كآلية رقابة ضمن علاقة الوكالة وفي التقليل من فجوة التوقعات وكذا مسؤولية التدقيق الخارجي في معرفة مدى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

\* هشام سفيان صلوانشي، "تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مدخل لتطبيق الحوكمة وتحسين الأداء، دراسة حالة مؤسسة جيتوب"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة البليدة، سنة 2008. اهتمت الدراسة بدور تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تطبيق حوكمة الشركات، حيث خلص الباحث إلى أن تطبيق نظام الحوكمة في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة يستوجب شروط معينة على المستوى الإداري بما فيه من تغيير لإيديولوجية مالكي المؤسسة تجاه مسيرتهم، وكذا سلوك المسيرين تجاه مستخدمي المؤسسة.

\* عمر علي عبد الصمد، "دور المراجعة الداخلية في تحقيق حوكمة الشركات- دراسة ميدانية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص مالية ومحاسبة قسم علوم التسيير، جامعة المدية 2008-2009. حاول الباحث من خلال هذه الدراسة إبراز دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، حيث قام بدراسة وتحليل آراء مدراء المراجعة الداخلية وكذا أساتذة الجامعة أهل الاختصاص في مجال المراجعة وتوصل إلى دورها الهام في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراجعتها لإدارة المخاطر والمساعدة في تطبيق حوكمة الشركات.

\* بن بلغيث مداني، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد العالمي- حالة الجزائر- أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنة 2004، بلكيل عبد القادر، "أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر، في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف، سنة 2008. شعيب شنوف "الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي" أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2006. كل هذه الدراسات تطرقت إلى المعايير الدولية للمحاسبة ومعاييرها مع ضرورة صياغة المخطط المحاسبي الوطني وفقا لهذه المعايير بهدف ضمان جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة حجم الاستثمار.

\* ماجد إسماعيل أبو حمام، "أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية. دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأسواق المالية"، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة 2009. تطرق الباحث إلى مفهوم الحوكمة وبيان أهميتها وأهدافها وقواعدها ومدى تأثير كل من الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية بتلك القواعد، وقد أوضح الباحث ضرورة توفر المقومات اللازمة لضمان تنفيذ الحوكمة من خلال إنشاء تنظيم إداري ومهني متكامل يقوم على أسس مصداقية مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين.

\* مطاوع السعيد السيد مطاوع، "دور المراجعة في حوكمة الشركات-دراسة تحليلية-"، مدرس المحاسبة المساعد بقسم المحاسبة، كلية التجارة (بنين)، جامعة الأزهر، حيث أجرى دراسة حول الحوكمة في مصر والجهاز المصرفي، وتوصل إلى أنه يتطلب نجاح الحوكمة في الجهاز المصرفي وجود نوع من العقاب في حالة الخطأ ووجود آلية لتصحيح الأخطاء.

\* Jan Cattrysse, "Reflections On Corporate Governance And The Role Of The Internal Auditors", Roularta Media Group, 2005.

وهدفنا هذه الدراسة إلى إظهار الإطار العام لحوكمة الشركات وتبيين الدور الحديث للمراجعة الداخلية في ظل البيئة الحالية، وخلصت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات أصبحت مطلب ضروري للمؤسسات الحديثة، زادت أهميته مع الانهيارات المالية التي مست كبريات المؤسسات العالمية، كما بينت أن دور المراجعة الداخلية تغير في ظل المستجدات الراهنة وأصبح آلية مهمة لتطبيق حوكمة الشركات.

من خلال تمعننا في دراسة الأبحاث السابقة، نجد أنه هناك تباين واضح بين طريقة معالجة كل دراسة ونتائجها، ولكن يمكن القول أن كل دراسة من الدراسات السابقة اتسمت بخاصية معينة حيث تناولت كل واحدة منها زاوية أو أكثر من زوايا موضوعنا، كما أنه حاولنا الربط بين مختلف أفكار وأهداف هذه الدراسات من أجل التوصل إلى وضع إشكالية بحثنا والتي تهدف إلى تبيان دور المعايير المحاسبية الدولية في تطبيق حوكمة الشركات.

### المنهج المتبع في الدراسة:

في ضوء طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى إلى تحقيقها تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي قصد وصف حوكمة الشركات والمعايير المحاسبية الدولية، وكذا تحليل دور المعايير المحاسبية في تحقيق حوكمة الشركات، معتمدين في ذلك على تحليل بيانات المقابلات التي أجريت مع مدراء المؤسسات من أجل الوقوف على آراءهم.

### أدوات الدراسة:

قصد تحليلنا الجيد للبحث سواء في جانبه النظري أو الميداني، قمنا باستعمال بعض الأدوات المهنية في البحث العلمي ولعل أبرز هذه الأدوات مايلي:

\* **المسح المكتبي:** يتمثل في الإطلاع على الكتب، المقالات والوثائق الرسمية، وكل ما له صلة مباشرة أو غير مباشرة لموضوعنا من أجل تعزيز فهم الموضوع والاستفادة من الدراسات السابقة.

\* **المقابلة:** قمنا بمجموعة من المقابلات المباشرة مع مدراء المؤسسات التي كانت محل الدراسة الميدانية من أجل التوصل إلى معرفة الدرجة إلمامهم بهذا المفهوم الجديد، حيث تمكنا إلى حد ما من وضع الخطوط العريضة لبحثنا وتوجيه مساره.

### هيكل الدراسة:

لإنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى أربع فصول، تسبقهم المقدمة وتتعقبهم الخاتمة الخاصة بالبحث ككل، تتضمن تلخيص عام واختبار الفرضيتين اللتين جاءتا في مقدمة البحث، ثم حاولنا عرض النتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قمنا بتقديم بعض التوصيات التي نرى أنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها.

### الفصل الأول: التأصيل العلمي لحوكمة الشركات.

قمنا في هذا الفصل بالتطرق إلى أهم النظريات التي تناولت مفهوم الحوكمة بالإضافة إلى تحديد مختلف مفاهيم الحوكمة وأهميتها وكذا المبادئ التي تقوم عليها الصادرة من الطرف المنظمات الدولية.

### الفصل الثاني: المحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية.

تناولنا عموميات حول المحاسبة بالتطرق إلى تطورها عبر التاريخ و أهميتها وأهدافها، وكذلك إلى ظروف نشأة المعايير المحاسبية الدولية وأسباب إنشائها والمزايا التي تقدمها على الصعيد العالمي.

### الفصل الثالث: الإفصاح المحاسبي والمراجعة في ضوء قواعد حوكمة الشركات.

خصصنا هذا الفصل أساسا لدراسة الإفصاح المحاسبي والمراجعة باعتبارهما أحد الأسس الهامة التي تقوم عليها الحوكمة، بالإضافة حاولنا التطرق إلى أخلاقيات الأعمال في مجال المحاسبة والمراجعة من أجل التوصل إلى حوكمة جيدة للشركات.

### الفصل الرابع: حوكمة الشركات الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي.

اشتمل هذا الفصل على الإصلاحات التي قامت بها الدول المتقدمة في مجال حوكمة الشركات بالإضافة إلى المبادرات العربية لإرسال قواعد الحوكمة خاصة واقعتها في الجزائر، كما تناولنا واقع

## المقدمة العامة

---

مجلس الإدارة في التشريع الجزائري وظروف التحول من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي وسبل تفعيل حوكمة الشركات الجزائرية بواسطة النظام المحاسبي المالي من خلال تقييم آراء مدراء الشركات التي تمت زيارتها.