MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE ABDEL HAMID IBN BADIS
MOSTAGANEM
Faculté Des Sciences Economiques,
Commerciales et Des Sciences De Gestion
Département des Sciences Financières et
Comptables

الشعبية الديمقراطية الجزائرية الجمهورية
REPUBLIQUE ALGERIENNE
DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص : تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

علاقة المحاسبة بحوكمة الشركات

دراسة حالة: مؤسسة مركز الدراسات والانجاز العمراني (وهران)

من إعداد الطالب:

ادريسي أحمد

تحت إشراف لجنة المناقشة

الأستاد	**تيفالي بن يونس**	**جامعة مستغانم**	**رئيسا**
الأستاذ	**قوديح جمال**	**جامعة مستغانم**	**مشرفا**
الأستاذ	**دحمان أحمد**	**جامعة مستغانم**	**مناقش**

السنة الجامعية: 2015 / 2016

1 :المحاسبة

1-1: المحاسبة من تقنية إلى نظام للمعلومات

1-1-1: مفهوم و التطور التاريخي للمحاسبة

1-1-2: أهمية المحاسبة

1-1-3: أهداف المحاسبة المالية

1-2: المحاسبة والمعايير الدولية

1-2-1: النظريات المحاسبية

1-2-2: اتجاهات المنظرين في المحاسبة ومبادئها

1-2-3: دور المؤسسات العلمية والعملية في تطوير المحاسبة

2:حوكمة الشركات

2-1: الإطار النظري لتطوّر مفهوم لحوكمة الشركات

2-1-1 ماهية الشركات

2-1-2: المفهوم المتفق عليه لحوكمة الشركات بعد نشوب الأزمات المالية

2-1-3: أهداف وأهمية حوكمة الشركات

2-2: الإطار الميداني لتفعيل حوكمة الشركات

2-2-1: المبادئ الدولية لحوكمة الشركات

2-2-2: المواثيق الوطنية لحوكمة الشركات

2-2-3: التنمية المستدامة

3-الفصل التطبيقي

3–1: تقديم هيكل الاستقبال

3–1–1: تقديم ل urbor

3–1–2: نبذة تاريخية

3–1–3: بطاقة تعريف المؤسسة.

3–2: دور المحاسبة في تسيير مؤسسة urbor

3–2–1: ميادين النشاط

3–2–2: الموارد البشرية والمادية

3–2–3: **أهمية المحاسبة في مؤسسة** urbor

الإهـداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى:

إلى من رعتني بعناها وكستني بحلها وعطفها....إلى أمي حفظها الله.

إلى من جعل مشواري العلمي ممكنا إلى من أحسن تربيتي. إلى أبي حفظه الله

إلى إخوتي وأخواتي، وكافة أفراد العائلة

إلى صديقي وأخي علي وإلى عائلته الكريمة.

إلى زملائي في التربص خاصة الأخ الغالي فتحي عبد الحميد، وأشكره على الدعم المعنوي الذي قدمه لي

إلى زملائي في الدراسة علي ، رشيد ،عثمان وكل الزملاء ، إلى السيد الأستاذ المؤطر قوديح جمال وعائلته.

إلى كل الأهل والأحباب والأصدقاء والزملاء إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد.

الشكر والعرفان

أحمد الله تعالى واشكره على نعمه وحسن عونه، وأصلي وأسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين صلوات ربي وسلامه عليه.

وانطلاقا من قوله صلى الله عليه وسلم ".....ومن صنع إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئوه به، فدعوا له حتى ترو أنكم كافأتموه " .أتقدم بخالص شكري وامتناني للأستاذ الفاضل قوديح جمال على حسن قبوله الإشراف على هذا العمل، وتقديمه لي النصح والتوجيه.

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى الأساتذة أعضاء اللجنة الذين وافقوا على مناقشة المذكرة.

كما أوجه شكري الخاص إلى كل الأساتذة

على مساعدتهم لإعداد هذه المذكرة. وكافة وعمال وعاملات الجامعة.

كما لا أنسى عمال وإطارات URBOR.

المقدمة:

شهدت أسواق المال العالمية خلال العقدين الماضيين أزمات مالية واضطرابات كبيرة وبنظر إلى هذه الظروف والعوامل كان لابد من وضع معايير لإدارة هذه الشركات إدارة رشيدة حيث أصدرت شركات الدولية حول حوكمة الشركات حدد فيه مختلف القواعد ومبادئ أسلوب ممارسة سلطة الإدارة الرشيدة للشركات والقطاعات الاقتصادية .

ل تسيير يمر حتما على المحاسبة التي تعتبر مصدره الأول للمعلومات. وبدونها تبقى المؤسسة مجردة من نظام يوفر لطرق عملها النجاعة والفعالية. ولقد لوحظ أن أغلبية المناهج التعليمية و على كل المستويات، تعتبر المحاسبة كنظرية تجمع بين عدة مسارات أو عدة قواعد يصعب تطبيقها في الميدان.

وإذا كانت المحاسبة العامة إلزامية بحكم القانون في أغلبية الدول، نظرا لما تهدف إليه من تقديم وثائق موجهة للغير (ميزانية، جدول النتائج وملحقات) في نهاية كل دورة (السنة)

حيث لقيت حوكمة الشركات في أواخر التسعينات من القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرين اهتماما كبيرا بعد أن تعرضت العديد من الشركات الكبرى في العالم للفشل والافلاس بالإضافة إلى الاحداث والأزمات التي واجهت مختلف الدول مثل أزمة المالية بجنوب شرق آسيا سنة 1997 والأزمة المالية التي مست الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2008 وامتدت آثارها إلى العديد من دول العالم ، ومع انتشار الشركات العملاقة والمتعددة الجنسيات في العديد من الدول العالم ، اتجهت هذه الأخيرة نحو اعتماد على المحاسبة بشكل كبير وهذا لتحسين أدائها وحماية أصولها.

لذلك نتناول في هذه المذكرة دور المحاسبة في حوكمة الشركات و سنحاول دراسة و تحليل هذا الموضوع انطلاقا من طرح الإشكالية التالية:

* **الإشكالية** : إلى أي مدى يمكن للمحاسبة أن تأثر في حوكمة الشركات

وللإجابة على هذه الإشكالية يمكن طرح أسئلة فرعية التالية :

- ما المقصود بالمحاسبة ؟
- ما هي العوامل التي استدعت الاعتماد على المحاسبة لتسيير المؤسسات؟
- كيف تساهم المحاسبة في تحسين أداء المؤسسة ؟
- ما هي الأدوات التي تعتمد عليها المحاسبة ؟

*** الفرضيات :**

وللإجابة على هذه التساؤلات يمكن وضع الفرضيات التالية :

- المحاسبة ضرورة حتمية لابد من توفرها من أجل اتخاذ القرارات الفعالة.
- هنالك علاقة قوية بين المحاسبة و تسيير المؤسسة الاقتصادية.

*** أسباب اختيار الموضوع:**

يمكن تقديم أسباب وقوع الاختيار على هذا الموضوع في النقاط التالية:

- الرغبة في اكتشاف المحاسبة كنظام يضمن التحكم في التسيير.
- توضيح النظرة العلمية المحاسبة.
- المساهمة في تقديم أهم طرق معالجة مشاكل المحاسبة في الشركات.
- نقص الدراسات والبحوث حول هذا الموضوع رغم أهميته.

*** أهداف البحث:**

- التعرف على واقع المحاسبة في الشركات من خلال معرفة مدى تطبيقها وإبراز الدور الذي تلعبه في تحسين مردودية نشاط المؤسسات.
- معرفة أدوات المحاسبة الواجب تطبيقها من طرف الشركات وهل يتم تطبيق هذه الأدوات بطريقة عملية أم بطريقة عشوائية.
- تحسيس الشركات بضرورة تطبيق المحاسبة لأجل التحكم أكثر في القرارات التسييرية .

- تسليط الضوء على بعض المفاهيم المتعلقة المحاسبة.

*** أهمية البحث:**

تكمن أهمية البحث في:

- إبراز ضرورة هذا المحاسبة في القطاع الاقتصادي.
- لفت الانتباه إلى خطر المنافسة.
- إبراز العديد من الأفكار التي يجب على المسيرين الجزائريين الاطلاع عليها.
- إبراز ضرورة تطبيق المحاسبة لضمان النجاح و الاستمرارية للمؤسسات الاقتصادية.

*** الدراسات السابقة:**

[1]-صلواتشي هشام ،تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مدخل لتطبيق الحوكمة ، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر ، جامعة البليدة،2008

2- عمر علي عبد الصمد ،دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات ، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر في المالية والمحاسبة 2009

3- عبدي نعيمة ، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ،2009

*** منهجية البحث:**

أما المنهج المتبع في إعداد هذه الدراسة فهو المنهج الوصفي تماشيا مع الأهداف المبتغاة من وراء هذا البحث حيث أن هذا المنهج يسمح بتبسيط المعلومات و الأفكار التي يحتويها من أجل الوقوف على واقع المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية رغم صعوبة وجود المحاسبة بالمفهوم الحقيقي .

و لمعالجة هذا الموضوع فقد قسمنا هذا البحث إلى ثلاثة فصول حيث:

حيث في الفصل الأول تناولت الجانب النظري المحاسبة حيث تطرقت الى ماهية المحاسبة و مسارها داخل المؤسسة .

أما الفصل الثاني فتطرقت الى حوكمة الشركات و ذلك من خلال دراستي للأداء بصفة عامة و أدوات المحاسبة التي تساعد على تسسير الشركات.

و في الفصل الثالث أجريت دراسة ميدانية على مستوى بنك الفلاحة و التنمية الريفية للوقوف على مدى تأثير مراقبة التسيير على الأداء بصفة عامة.

تمهيد:

تطورت المحاسبة، ولازالت تتطور سواء من الناحية العملية أو النظرية إلى درجة أن وضع تعريف وحيد وجازم للمحاسبة أمر صعب التحقيق إن لم يكن مستحيلاً، وتجدر الإشارة إلى أن التطور العملي هو الأسبق، وهو ناجم عن التعديل المستمر في الإجراءات المحاسبية بما يتناسب مع الظروف والمشاكل الجديدة التي تظهر، أمّا التطور النظري فهو يعتمد عموماً على وضع فرضيات ليتم استنباط النتائج التي تعطينا الإجابة النظرية عن طبيعة المحاسبة.

يمكن النظر إلى المحاسبة على أنها نظام معلومات محتوى في نظام معلومات أكبر منه هو نظام المعلومات الإداري (أو كما يسمى كذلك نظام معلومات التسيير أو نظم المعلومات الوظيفية).

إن استعمال نظم معلومات التسيير يهدف إلى تدعيم كل وظائف المؤسسة، هذه الوظائف مترابطة مع بعضها البعض، و المؤسسة تبحث دوماً عن إيجاد الطريقة المثلى لتحقيق الانسجام بينها، خصوصاً وأنّ النشاط الذي تقوم به يتسم بدرجة من التعقد والتداخل.

هذا ما جعل المؤسسة تستعمل المحاسبة كأداة لحساب الإيرادات والتكاليف والنتائج المتعلقة باستغلالها العادي والاستثنائي، واستعمالها كذلك كأداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرار مثل محاسبة التكاليف.

وسأحاول في هذا الفصل التطرق إلى أهم المراحل التي مرت بها المحاسبة إلى أن وصلت إلى ما هي عليه الآن، والأهداف التي يرمي إليها المحاسب المالي ومحاسب التكاليف من خلال تصميم نظام محاسبي داخل المؤسسة،

1-1: المحاسبة من تقنية إلى نظام للمعلومات

مدخل:

كانت المحاسبة قديماً عبارة عن مهنة الهدف منها الاحتفاظ بسجلات تحتوي على معلومات تذكيرية عن بعض المبادلات بين الأفراد (أداة تذكيرية)، أمّا الآن ومع ظهور نظم المعلومات الإدارية في بداية السبعينات، أصبحت المحاسبة توصف من حيث طبيعتها بأنها نظام معلومات (أداة إعلامية)، وسنرى في هذا المبحث تدريجياً كيف انتقل دور المحاسبة من التذكير إلى الإعلام.

1-1-1: مفهوم و التطور التاريخي للمحاسبة

الفرع الأول :مفهوم المحاسبة

هي عملية " تسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي إضافة لاستخلاص النتائج المالية وتفسير هذه النتائج وتحليلها"

وهذا التعريف خاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين (AICPA)

ومن جهة أخرى تعتبر المحاسبة أنها علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها وتسجيلها اعتمادا على وثائق ثبوتها ، وكذا تصنيف وتبويب هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات ومن ثم استخراج نتيجة دورتها الاستغلالية من ربح أو الخسارة، وتبيان مركزها المالي في نهاية الفترة.

كما عرفت المحاسبة على أنها مجموعة من الإجراءات والطرق الفنية الموجهة لمتابعة نشاط المؤسسة ومدى تأثيرها على هيكلة أموالها أو ذمتها المالية خلال مدة معينة هي على العموم السنة المالية.

ومجموعة المبادئ والقواعد التي تستعمل في تسجيل وتحليل العمليات المالية والتبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية لغرض تحديد نتائج عمليات الوحدة الاقتصادية.

الفرع الثاني : التطور التاريخي للمحاسبة

مرت المحاسبة عبر العصور بمراحل مختلفة يمكن تقسيمها إلى ثلاث مراحل:

1) المرحلة الأولى وهي مسك الدفاتر Book Keeping تمتد من قبل الميلاد إلى ظهور القيد المزدوج؛

2) المرحلة الثانية والتي تعتبر فترة التحضير الأساسي لظهور نظرية المحاسبة، تمتد من تاريخ ظهور القيد المزدوج إلى بداية الثورة الصناعية؛

3) المرحلة الثالثة والتي عرفت فيها المحاسبة تطوراً كبيراً بفضل الاختراعات الجديدة كالحاسوب مثلاً وأصبح ينظر إليها -زيادة على أنها تقنية أو علم- كنظام معلومات، هذه الفترة محصورة من اندلا ع الثورة الصناعية إلى وقتنا الحاضر.

1) مرحلة مسك الدفاتر:

يمكن القول أنّ وجود المحاسبة راجع بالدرجة الأولى إلى أن الناس منذ القدم (قبل الميلاد) كانوا في حاجة إلى معرفة حركة السلع والمواد التي يتبادلونها فيما بينهم، وكانوا يحتفظون بالمعلومات التي كانوا يرونها مهمة آنذاك على شكل تسجيلات.

وقد وجد علماء الآثار، آثاراً لشكل من أشكال التسجيلات المحاسبية في الحضارات الهندية، الأمريكية الجنوبية، الإغريقية والرومانية، وفي الآثار التي تعود إلى الألفية الثالثة قبلا الميلاد، نرى بوضوح فوق صفائح صلصالية، العناصر المهمة للحساب وأصناف المواد المسلّمة، بمعنى نرى بيان الحساب، اسم الجهات القابضة، الكميات المسلّمة إلى كل واحد منهم، والمجموع المسلّم.[1]

ولم تكن عملية التسجيل المحاسبي متطورة عند الرومان والإغريق لأنها اقتصرت على إثبات ديون الحرفيين والتجار، بينما كانت أكثر تطوراً عند الفراعنة أين كان للوثائق القابلة للتداول (Giro) المصنوعة من ورق البردي أثراً بالغ الأهمية في عمليات الإثبات المحاسبي. [2]

في العصر الوسيط ظهر مفهوم "رأس المال الإنتاجي Productive Capital » يشير إلى أن النشاط التجاري يمكن أن يخلق رأس مال إضافي والذي بدوره سيكون الأصل لنشاط تجاري آخر يولّد رأس مال جديد وهكذا دواليك، الشيء الذي سمح بتطور محاسبة القيم.[3] وتجدر الإشارة إلى أنّ عمليات الإثبات المحاسبي عادة ما تتم في السجلات من الجلد الرقيق Pergament.

---

1 FAURE. A , "**La Comptabilité C'est Simple**", top éditions, 4ème édition, Paris, 1998, P 18.

2 دادن عبد الغني، "**الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف**"، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 03.

3 FAURE. A, Op.Cit, P 18.

2) مرحلة التحضير الأساسي لظهور النظرية المحاسبية:

بفضل انتقال واستخدام الأرقام العربية في أوروبا في عام 1202، وانتقال صناعة الورق إليها، نشأ في القرن الثالث عشر علم المحاسبة وبدأ استعمال القيد المزدوج في مسك الدفاتر وبنيت مدارس خاصة لتدريب الشباب على المحاسبة في مدينة "فلورنسا" في القرن الرابع عشر. كما ظهر أول كتاب في المحاسبة للعالم الرياضي الإيطالي لوكا باتشيولي« LUCA PACIOLI» المولود سنة 1447 بمدينة Borgo Sanspolcro محافظة Arezzo والمتوفي سنة 1517، أول طبعة للكتاب كانت في فينيسيا سنة 1494 التي نشرتها des Presses de paganino de paganini، تحت عنوان: « Summa de arthmetica, geometria, Proportioni et proportionalita »[4]، ترجمته إلى العربية كالتالي:" مراجعة عامة في الحساب، الهندسة، النسب والتناسب" [5] تضمّن فصلاً كاملاً عن القيد المزدوج، وإن كان البعض يرى أنّ أول شخص كتب عن القيد المزدوج هو بينيديتو كوترولي Benedetto Cotrugli والذي أعد كتابه في عام 1485، ولكنه لم ينشر حتى عام 1573. [6]

وأهم خصائص المحاسبة في القرن الخامس عشر حسب ما ذكره "باتشيولي" هي: [7]

1- هي محاسبة في أغلبها تحليلية، الحسابات تعكس عناصر الذمة المالية كما هي موجودة في جرد أول المدة بتدقيق كبير، لكنها لا تمثل تجميعاً منهجياً ضمن أصناف رئيسية، وبالخصوص لا يوجد حساب للبضائع العامة؛

2- تقفل السجلات سواء عندما تمتلئ كلياً، أو في نهاية السنة، أو بعد انتهاء فترة عام، ويحدد الربح أو الخسارة لكل حساب على حدى، دون اعطاء النتيجة الإجمالية؛

3- لا تسجل في اليومية إلا حسابات التسيير، ولا يظهر حساب الأرباح والخسائر في اليومية بل فقط في دفتر الأستاذ، طالب باتشيولي بنقل الأرصدة مباشرة من دفتر أستاذ معين إلى دفتر الأستاذ الذي يليه؛

4- الطريقة التي وصف بها "باتشيولي" ديناميكية القيد المزدوج شبيهة بما هو مطبق الآن؛

---

4 JOUANIQUE Pierre, Luca Patioli, "**Traité des comptes et des écritures**", édition comptable Malesherbes, Paris, 1995, P 09 & P 14.

5 دادن عبد الغني، مرجع سبق ذكره. ص 05.

6 محمود السيد الناغي، "**دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية**"، المكتبة المصرية، مصر 2002، ص 16.

7 JOUANIQUE Pierre, Op.Cit, P 15.

5- الميزان الوارد في الفصل 33-34 من كتاب باتشيولي يظهر كأنه ميزان مراجعة، لكن بعض النقاد يعتبرونه ميزانية؛

6- تمر العمليات بثلاثة دفاتر على التوالي: المسوّدة، اليومية، دفتر الأستاذ، هذه الدفاتر خاضعة إلى قوانين صارمة.

في هذه المرحلة بالذات انتقلت حركة التجارة الدولية إلى إنجلترا، وبدأ يظهر دورها في قيادة هذه الحركة، وبين عام 1522 حتى عام 1528، ظهرت سجلات لحساب التكاليف في إنجلترا، وما لبث أن ظهر لما عرف بعد ذالك بالطريقة الإنجليزية في المحاسبة عام 1543 بواسطة كتاب أستاذ الرياضيات الإنجليزي " Hugh Old Castle" [8]. وفي سنة 1673 نصّ مرسوم Colbert في فرنسا أنّ مسك الدفاتر التجارة أمر إجباري، وقدم مفهوم القواعد التي تحدد شكل الدفاتر المحاسبية فأعطت بذالك هذه القواعد المحاسبية الجديدة لدفاتر التجارة Livres de Commerce القوة القانونية ليكونوا دليل إثبات في حالة المنازعات. [9]

3) مرحلة التطور السريع للمحاسبة:

تبدأ هذه المرحلة مع بداية الثورة الصناعية بانجلترا وتتميز بظهور مفاهيم محاسبية جديدة استجابة للظروف الاقتصادية السائدة، نذكر منها:

3-1) تدقيق الحسابات **Auditing** :

ظهر مراجعو الحسابات للتأكد من مدى صحة القوائم المالية التي أعدها المحاسبون نظراً لانفصال الملكية عن التسيير، وكون أنّ المساهمين لا يملكون في غالبيتهم المعرفة المحاسبية ، كما أنّ المنافسة الكبيرة التي لازمت النظام الرأسمالي بعد الثورة الصناعية وتزايد الاختراعات الحديثة أدى إلى سيطرة بعض المؤسسات على السوق وإفلاس البعض الآخر، أو اتجاهه إلى الإفلاس مما أدى بالمؤسسات إلى نشر بيانات مضللة خوفاً من هبوط أسعار أسهمها. [10]

---

[8] محمد السيد الناغي، مرجع سبق ذكره، ص 37.

[9] FAURE. A, Op. Cit, P 19.

[10] مداني بن بلغيث، "**فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير واتخاذ القرار**"، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1998، ص 10.

2-3)محاسبة التكاليف: « Cost Accounting »

3-2- أ- العوامل المساعدة على ظهور محاسبة التكاليف: [11]

إذا كان التاجر يشتري ويبيع، فإن الصناعي بالمقابل يشتري، يستأجر عمالاً، يحوّل ولا يبيع إلا بعد مسار معقد نوعاً ما. محاسبة هذه التدفقات الداخلة من المواد والعمل أصبحت ضرورية له ليأخذ قرارات معينة، ظهرت المحاسبة الصناعية والتي سميت فيما بعد المحاسبة التحليلية (أو محاسبة التكاليف) لهذه الحاجة والتي بدورها تولدت مع النشاط الصناعي.

نجد آثاراً لمحاسبة التكاليف « Cost Accounting » تعود إلى القرن الرابع عشر وحتى قبله، لكن حساب التكاليف في إطار المحاسبة لم يظهر إلا مع بداية الثورة الصناعية. إذن الثورة الصناعية هي التي فرضت على المؤسسات طريقة جديدة في قياس نشاطاتهم بفضل حساب سعر التكلفة، فقط الحاجة إلى المعلومات من أجل المراقبة الداخلية هي التي تقود المحاسبين والمسيرين إلى إعداد مثل هذه الأنظمة.

3-2-ب- دور الفكر التكاليفي في إرساء مبادئ محاسبة التكاليف: سنحاول ذكر أهم السنوات مع الإبداع المرافق لها في مجال محاسبة التكاليف وفق التسلسل الزمني التالي: [12]

- عام 1776 فصل الباحث ياتغ « Yung .G.H » بين محاسبة المصنع (التكاليف) والمحاسبة التجارية (المالية)، ويعتبر أنّ وظيفة محاسبة المصنع هي تحديد تكلفة السلعة بالنسبة للمصنع وتحديد سعر البيع.
- عام 1877 صدر كتاب لـ "بالفسكي" بعنوان "الحساب التكاليفي لمصانع الآلات"، الهدف منه التمييز بين حساب التكاليف الذي يسعى إلى تحديد تكلفة الوحدة وبين محاسبة التكاليف التي تحتوي فكرة النظام التكاليفي.
- عام 1894 صدر كتاب لـ "تولكمت" Tolkmitt.H بعنوان "أسس إدارة المصانع" الذي يصف الأهمية الإدارية لحساب التكاليف بكونها روح المصنع.
- سنة 1899 قام الباحث الألماني "شمالمباخ Schmalambach.T" بتقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة وبين أهمية استبعاد التكاليف الثابتة في سياسة التسعير.
- عام 1936 ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية نظرية التكاليف المتغيرة.

---

[11] Mikitin Marc & Regent Marie-Olide, **"Introduction à la Comptabilité "**, Armand Colin, 2ème édition, 1991, P 07.

[12] دادن عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 10.

- بعد الحرب العالمية الثانية أدخلت الأساليب الرياضية والإحصائية بشكل واسع في حساب التكاليف لتحسين جودة المعلومة.
- بداية الستينات زاد الاهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية لكونها أداة علمية في حساب الانحرافات وتحليلها واتخاذ التدابير اللازمة.

3-3) المحاسبة الإدارية: Management Accounting

إن كان الخط الوهمي الفاصل بين المحاسبة المالية وباقي فروع المعرفة المحاسبية يمكن تخيّله، فإن الفواصل بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي في حقيقتها أدوات تلاحم وتكامل وتوافق تجعل من الصعب إن لم يكن من المستحيل الفصل بينهما، وإن مواضيع اهتمام المحاسبة الإدارية تتميز بأنها في معظمها تتعلق بظروف وأحداث مستقبلية قد تترامى حدودها الزمنية لما يسمى بالمدى الطويل.[13]

4-3) محاسبة المسؤولية: Responsibility Accounting

ظهرت نتيجة للتشتت الجغرافي بين الإدارة (المديرية العامة) وباقي المراكز التابعة لها، وتبادل المواد بين الوحدات التابعة للشركة الأم عن طريق أسعار التنازل، وبهذا ساعدت محاسبة المسؤولية الإدارة في ممارسة دورها الرقابي.

1-1-2: أهمية المحاسبة

تلعب المحاسبة دورا هاما لكل مستعمليها وتنحصر أهميتها في ما يلي :

المؤسسة: تستعمل المؤسسة المحاسبة من أجل الحصول على المعلومات حول مكونات وتطور ذمتها المالية ، فالأهمية الأساسية للمحاسبة هي إثبات مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة مع مختلف المتعاملين الاقتصاديين الآخرين وذلك حسب التسلسل الزمني لوقوع هذه العمليات مما يسمح للمؤسسة بمتابعة تطور ذمتها المالية وتفسير التغيرات التي تحدث عليها وإعداد وضعيتها بتاريخ معين.

الغير: في الأصل يستعمل المؤسسة المحاسبة المالية لأغراضها الداخلية إلا أن هذا الحق في المعلومات التي تقدمها المحاسبة تم توسيعه باستمرار بحيث أصبح يشمل الغير من خارج المؤسسة وهم:

---

[13] مرعي عبد الحي، "**المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرار**"، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية،مصر، 1993، ص 24-25.

أ- **الدائنون** : وهم المتعاملون الذين لهم مبالغ مستحقة على المؤسسة، ويهتم هؤلاء بمعرفة مدى قدرة المؤسسة على سداد ديونها، مثل الموردين والمقرضين .

ب- **مصلحة الضرائب** : كما ذكرها سابقا فإن مصلحة الضرائب تستعمل المعلومات والكشوف المحاسبة التي تعدها المؤسسة لتحديد الوعاء الضريبي ومبلغ الضريبة واجبة النفع.

ت- **الهيئات الاجتماعية** : هي الصناديق التي تتكفل بالحماية الاجتماعية للمشتركين بها، مثل الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية (cnas) والصندوق الوطني للتقاعد (cnr) و التعاضديات المختلفة، وتستعمل هذه الهيئات الاجتماعية المعلومات المحاسبية لغرض حساب مختلف الاشتراكات بها.

ث- **الأجراء (العاملون بالمؤسسة)**: يستعمل الأجراء المعلومات المحاسبية في عدة حالات مثل حالة دفع أجرهم كنسبة من رقم الأعمال، أو في حالة توزيع جزء من الأرباح عليهم، كما يستعملها ممثلو هؤلاء العمال عند التفاوض على زيادة الأجور.

ج- **المؤسسات المالية** :تستعمل المؤسسات المالية للمعلومات المحاسبية للتأكد من قدرة المؤسسة على تسديد ديونها، ومدى قابليتها للحصول على قروض.

ح- **المستثمرون والمساهمون المحتملون**: تخبر المحاسبة عن طريق الكشوف المالية للمستثمرين والمساهمون المقبلون على شراء أسهم المؤسسة أو المشاركة في رأسمالها على وضعية المؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح في المستقبل.

1-1-3: أهداف المحاسبة المالية :

أ . ضرورة قانونية : يلزم القانون الكيانات الآتية بمسك المحاسبة المالية:

الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، التعاونيات

الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير تجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة . وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين لذلك بموجب نص قانوني تنظيمي .

ـ كما يلزم القانون أيضا الكيانات الصغيرة التي لايتعدي رقم أعمالها وعدد مستخدميها و نشاطها حدا معينا بمسك مناسبة مبسطة شبه محاسبة الخزينة . و الكيانات الصغيرة هي التي لايتعدي رقم أعمالها وعدد مستخدميها

خلال سنتين متتاليتين أحد الأسقف التالية : ا

النشاط	رقم العمال المتعلق بالنشاط الرئيسي أو الثانوي	عدد المستخدمين بوقت كامل
النشاط التجاري	10ملايين دينار	9جراء
النشاط الإنتاجي والحرفي	6ملايين دينار	9اجراء
النشاط الخدمي و النشاطات الأخرى	3ملايين دينار	9 أجراء

المصدر: أمين عبد الله وآخرون، أصول المحاسبة ، مركز الكتب الأردني ، 1990 ص 26.

ب- أداة للتسيير: تعتبر المناسبة المالية أداة لمراقبة الداخلية للعمليات تسمح بمراقبة نشاط المؤسسة ,وتسهل عملية اتخاذ القرارات المالية.

ج- وسيلة للحصول على المعلومات و تواصل مع الغير : تقدم المحاسبة المالية المعلومات حول وضعية المؤسسة وتطورها, ويستفيد من هذه المعلومات مسيرو المؤسسة,كما يستفيد منها أطراف خارجية هم الغير.

د-أداة إثبات في حالة النزاع: تعتبر معلومات ودفاتر المحاسبية أداة إثبات لدى المحاكم في حالة نزاع القضائي بين المؤسسة والغير.

ه-أداة لحساب الوعاء الضريبي ومبلغ الضرائب الواجبة الدفع: تعتمد مصلحة الضرائب على المحاسبة المالية لحساب الوعاء الضريبي أي تحديد الأساس الذي تحسب عليه الضريبة, وتحديد مبلغ الضريبة الواجبة النفع كنسبة من هذا الأساس بناء على قدرة ما يقرره القانون

1-2: المحاسبة والمعايير الدولية

- 1-2-1: النظريات المحاسبية:

يمكن تعريف النظرية في مجال المحاسبة بأنها:" مجموعة المبادئ العلمية المتناسقة، والمشتقة من مجموعة الفروض المنسقة مع طبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسات المعاصرة معبر عنها من خلال مجموعة مفاهيم خاصة". [14]

والنظريات المحاسبية تعتمد إما على المنهج الاستقرائي أو المنهج الاستنباطي، وهناك ثلاث أنواع من النظريات المحاسبية هي:[15]

من حيث طبيعتها:

- 1-1 النظريات الوصفية: Descriptives Theories

تهدف إلى وصف العمل المحاسبي عن طريق كشف وشرح المبادئ الأساسية، هذا النوع من النظريات يتميز باستعمال منهج استقرائي يرمي إلى إنشاء هيكلة منطقية للمحاسبة انطلاقاً من الملاحظة، بمعنى الوصول إلى أمور عامة انطلاقاً من ملاحظة التطبيقات المحاسبية.

- 1-2 النظريات المعيارية: Normatives Theories

موجهة لتكون دليلاً للعمل المحاسبي، تؤطره وتضبطه، هذا النوع من النظريات يتميز باستعمال منهج استنباطي (Déductive Approache) لينتج المبادئ والمفاهيم المحاسبية انطلاقاً من الهدف المخول للمحاسبة، تقع هذه النظريات عموماً في محيط اجتماعي اقتصادي معين، وهذه هي حالة IASC & FASB التي تفترض محيطاً تلعب فيه الأسواق المالية دوراً هاماً والمستثمرون هم مستعملوا المعلومة المحاسبية.[16]

- 1-3 النظريات التفسيرية: Explicative Theories

---

[14] محمود السيد الناغي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

[15] BOURAOUI Nassiba, Nécessité d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifiée à l'économie de marché, Mémoire de magistère, Ecole Supérieure de Commerce, Alger, 1998-1999, P16-17.

هي شروح أو ببساطة ترجمة لأعمال وسلوك المحاسبين، الذين يشكلون هدف البحث والتنظير، نميز نوعين من النظريات التفسيرية هما:

أ- النظريات الإيجابية:

وضعت للردّ على النظريات المعيارية، وتعتبر أنّ وجود المحاسبة ليس بهدف اقتراح معايير محاسبية لكن لوصف وشرح سلوكات تخص أفراداً فاعلين لهم دور فيما يخص المحاسبة مثل المسيرين، المستثمرين، الدائنين، إدارة الضرائب، والأجراء، وبتشكيل فرضيات قابلة للتحقيق والمراجعة تخص سلوكهم، مثلاً افتراض وجود تعارض بين المسيرين الذين يتقنون المحاسبة، وبين جهات أخرى، هنا يبحث المسيرون على خداعهم عن طريق اختيار أساليب محاسبة معينة.

ب- النظريات التاريخية:

تعالج أعمال تنظيمية واجتماعية تدعم عملية الحساب، تهدف إلى تفسير ظهور حاضر وتطور التطبيقات المحاسبية بالرجوع إلى متغيرات تاريخية، اجتماعية، اقتصادية، قانونية وثقافية، مثلا دراسة تطور معايير المحاسبة خلال الزمن معتمدين في شرحنا على وقائع اقتصادية أو تاريخية معينة.

1-2-2: اتجاهات المنظرين في المحاسبة ومبادئها: [17]

- الفرع الأول : اتجاهات المنظرين
- 2-1 اتجاه نموذج القرار:

يهتم بالتعرف على احتياجات متخذي القرار من المعلومات، وتحديد المعلومات المحاسبية على ضوء هذه الاحتياجات.

- 2-2 اتجاه النموذج السلوكي:

يهتم بسلوك متخذ القرار والتعرف على الاحتياجات الفعلية، يمتد هذا الاتجاه إلى ثلاث أنواع من الدراسات:

1- دراسات الهدف منها رفع كفاءة الأداء المحاسبي؛

2- دراسات الهدف منها بحث أثر التنظيم الإداري على تصميم وتنفيذ النظام المحاسبي؛

[17] محمود السيد الناغي، مرجع سبق ذكره، ص 42-43.

3- دراسات الهدف منها معرفة أثر القياس المحاسبي على سلوك العاملين.

- 2-3 اتجاه اقتصاديات المعلومات:

يعتمد هذا الاتجاه في بناء نظرية المحاسبة على أنّ كل المعلومات المحاسبية التي تنتج من أنظمة محاسبية مختلفة يجب تقييمها طبقاً لقاعدة التكلفة والعائد،وعلى ذلك فالمعلومات في نظر أصحاب هذا الاتجاه سلعة يمكن ويجب أن تخضع للتقييم.

- 2-4 تقارب نظرية الوكالة: Agency Theory Approach

ظهر في عام 1976 في الولايات المتحدة الأمريكية، يعرض هذا الاتجاه على التعرف على المشاكل الناتجة عن المصالح المتعارضة بين الفئات المختلفة المرتبطة بالمؤسسة منها:

- تعارض مصلحة حملة الأسهم مع مصلحة حملة السندات؛
- تعارض مصلحة حملة الأسهم مع الإدارة العليا؛

وهكذا تعددت الاتجاهات والتقاربات في تكوين نظرية المحاسبة.

الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة : يجب أن تحترم المحاسبة مجموعة من المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة و المتمثلة فيما يلي:

1.1مبدأ استمرارية الاستغلال

يجب لإجراء التسجيلات المحاسبة من خلال منظور مواصلة المؤسسة نشاطها اي استمرارية استغلالها. فإعداد الكشوف المحاسبية للمؤسسة يجب ان يكون على افتراض متابعتها لنشاطها في مستقبل متوقع , إلا غذا طرات أحداث أو قرارات قبل التاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

1.2 مبدأ مصداقية المعلومات la fiabilité

يجب أن تصف التسجيلات المحاسبية الأحداث و الوضعيات التي تعرفها المؤسسة وصفا كافيا,مخلصا واضحا ودقيقا, فالمعلومات المحاسبية يجب أن تكون ذات جودة خالية من الخطا أو الحكم المسبق المعتبر , كما يجب

أن يوليها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عما هو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن أن ينتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة

1.3 مبدأ قابلية المقارنة:compatibilité

يجب أن يتم إعداد وعرض المعلومات المحاسبية في ظل التزام استمرارية الطرق المحاسبية بحيث تسمح لمستعملها بإجراء مقارنات معتبرة في الزمن وبين الكيانات

1.4 مبدأ التكلفة التاريخية:

يجب أن يتم تقديم أي عنصر عند الحصول غليه باستخدام قيمته الأصلية الحقيقية عند تاريخ الإقناع أو الإنتاج (تكلفة الإقناع أو تكلفة الإنتاج),أو بمبلغ الخزينة الذي يقبض,او بمبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط

1.5 مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

تسجيل المعاملات ولأحداث الأخرى في الدفاتر المحاسبية وتعرض في الكشوف المالية للمؤسسة طبقا لحقيقتها المادية وواقعها الاقتصادي, وليس فقط على أساس مظهرها أو شكلها القانوني.

1.6 مبدأ استمرارية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

على المؤسسة تطبيق نفس المحاسبية عبر الدورات المتعاقبة,أي يليها تقرير عناصر وتقديم المعلومات بكيفية مماثلة وذلك لضمان الانسجام وقابلية إجراء مقارنة هذه المعلومات.

و المقصود بطرف المحاسبية هو الإنفاقات المحاسبية القاعدية والخصائص النوعية والمبادئ المحاسبية الأساسية,وكذا القواعد و الممارسات والإبداعات الخاصة المطبقة من طرف الكيان ما لإعداد و عرض كشوف المالية.

1.7مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية .

الدورة المحاسبية هي الفترة التي تنقضي بين تواريخ حساب نقدية المؤسسة، وتتوافق الدورة المحاسبية عادة على السنة المدنية، ويمكن أن تكون مختلفة إذا كان نشاط المؤسسة موسميا يجب أن تتم التسجيلات المحاسبية بطريقة تسمح بربطها بالدورة التي تخصها، وهكذا فإن نتيجة كل دورة محاسبية تكون مستقلة عن نقدية الدورة التي تسبقها أو التي تليها ومن أجل تحديد نقدية الدورة بهذه الكيفية ينبغي أن تعمل كل دورة بالوقائع والمعاملات والأحداث العمليات الخاصة بها فقط دون غيرها من الدورات.

1.8 مبدأ الحيطة :

يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقرير معقول للوقائع في ظروف الشك، قصد تفادي خطر تحول شكون موجودة الأن إلى المستقل مما من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه .

وبصفة عامة فإن الحيطة يقتضي بأن يتم تسجيل أي نقض للقيمة والخسائر المحتملة قبل تحققها الفعلي في المقابل لا تسجيل الأرباح إلا بعد وقوعها الفعلي .

1.9 مبدأ عدم المقاصة :

يقتضي هذا المبدأ عدم القيام بالمقاصة بين نواقص القيمة والفوائض القيمة ولا بين المدينين والدائنين.

1-2-3: دور المؤسسات العلمية والعملية في تطوير المحاسبة

ظهر عدد من المنظمات العملية والعلمية المختصة في المحاسبة والتي تهدف عموماً إلى:

1- القيام بعملية البحث الأساسي والتطبيقي في ميدان المحاسبة من أجل إبداع أساليب جديدة تتماشى مع الظروف المتجددة باستمرار؛

2- إقامة الندوات والمؤتمرات العلمية لنشر المعرفة المحاسبية، ومناقشة نتائج البحوث المتوصل إليها في هذا المجال؛

3- العمل على خلق انسجام بين المحاسبة والوظائف الأخرى بالمؤسسة؛

4- رفع آداء المحاسبين؛

5- حماية المحاسب من الضغوطات التي قد تصدر من المسيرين أو حملة الأسهم، وهذا بفرض قواعد ومبادئ ومعايير يلتزم بها المحاسب.

ومن أهم هذه المؤسسات نذكر:

1- الشركة الوطنية للمحاسبة:[18]

مؤسسة جزائرية تابعة لوزارة المالية تأسست سنة 1967، تحتوي على ثلاث (03) وحدات جهوية بالجزائر، وهران، قسنطينة، وتسع عشر وكالة، مجموع عمالها 250 عامل.

مهمتها الأساسية تتمثل في ضمان وظيفة المحاسب والخبير المحاسبي لدى المؤسسات التي تطلب خدماتها المتمثلة في:

18 Société Nationale de Comptabilité, Guide Manuel.

- مسك الدفاتر المحاسبية؛
- الوقوف على إعداد الميزانية المحاسبية؛
- تدقيق الحسابات.

كما وضعت المؤسسة برنامجاً تكوينيا يحتوي على:

- ملتقيات حول تدقيق الحسابات؛
- ملتقيات خاصة بتقسيمات التسيير المالي، وبرامج تكوينية في التدقيق الآلي للحسابات.

2- اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية:[19] International Accounting Standards Committee « **IASC** »

تأسست سنة 1973 بلندن تتكون من ممثلي المنظمات المهنية المحاسبية لعدة بلدان، تهدف هذه الهيئة إلى إعداد ونشر –في فائدة الكل– معايير محاسبية دولية، تحترم عند عرض الحسابات السنوية والقوائم المالية كذالك تضمن قبول وتطبيق هذه المعايير في كل أنحاء العالم.

البلدان المؤسسون هم:[20] ألمانيا، أستراليا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، بلجيكا، المملكة المتحدة، اليابان، المكسيك، هولندا، ويضم حالياً هذا التنظيم ما يزيد عن 60 بلد.

2- معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا و ويلز:[21]

Institute of Chartered Accountant in England and Wales "ICAEW"

أنشئ هذا المعهد سنة 1880 في لندن كاتحاد للجمعيات المحاسبية الاسكتلندية والإنجليزية، ومنذ سنة 1938 يقوم المعهد بإصدار دوريات شهرية باسم "مهنة المحاسبة" بالإضافة إلى توصيات حول مهنة المحاسبة منذ سنة 1942 ولقد حقق صدى كبيراً خاصة في ترتيب ومضمون القوائم المالية. ولقد كوّن المعهد لجاناً خاصة بالبحث العلمي والتطوير المحاسبي كلجنة توحيد معايير المحاسبة The Accounting Standards Steering Committee.

---

19 Colasse Bernard, "**Comptabilité Générale**", 5 ème édition, Economica, Paris, 1996, P 24.

20 Mikitin Marc, Regent Marie-Olide, Op.Cit, P 08.

21 دادن عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 17.

3- لجنة بورصة الأوراق المالية: Securities and Exchanges Commission « **SEC** »

أنشئت سنة 1934 بعد صدور قانون الأوراق المالية عام 1933، كان لهذه اللجنة سلطة فرض شكل ومحتوى القوائم المالية للشركات بما يتماشى والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وعملت على انماء وعي ثقافي لتشكيل شخصية مستقلة لمحاسب المؤسسة بمعزل عن الإدارة التي يعمل لديها، حيث لا يستند إلى توصيات الإدارة بل يستند إلى توصيات مهنته في حل المشاكل التي يتعرض لها. [22]

- **5 مجلس معايير المحاسبة المالية:** Financial Accounting Standards Board « **FASB** »

تأسس سنة 1973 خلفاً لمجلس المبادئ المحاسبية **APB** « Accounting Principal Boards, ويعود إليه الفضل في إرساء أول إطار تصوري للمحاسبة، والمعرف كما يلي:" هو نظام متجانس من الأهداف والمبادئ المترابطة فيما بينها يؤدي إلى معايير متماسكة، ويبين طبيعة، دور وحدود المحاسبة المالية وقوائمها المالية". [23]

الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة المالية يرمي بالخصوص إلى إعداد المعايير، كذلك له مهنة تفسيرية، تنبئية، وتقييمية.

يجيبنا الإطار التصوري للمجلس عن الأسئلة التالية: [24]

- ما هو الذي يجب أن تكون عليه أهداف المحاسبة ؟
- ما هو الذي يجب أن تكون عليه المميزات النوعية للمعلومات المحاسبية ؟
- ما هو الذي يجب أن يكون عليه المحتوى التصوري للقوائم المالية ؟
- ما هو الذي يجب أن تكون عليه المبادئ الأساسية لإعداد هذه القوائم المالية ؟

- **5 الجمعية الأمريكية للمحاسبة:** American Accounting Association « **AAA** »

---

[22] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 11.

[23] Bouraui Nassiba, Op. Cit, P 16.

[24] Idem, P 16.

تأسست سنة 1926، تضم أساتذة جامعيين مختصين في المحاسبة، وتصدر عنها مجلة كل ثلاثة أشهر بعنوان "مجلة المحاسبة". ولقد أنتجت عدة دراسات تخص معايير محاسبة الشركات، طبيعة المحاسبة، ونظرية المحاسبة، ولقد عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة سنة 1941، المحاسبة كما يلي: [25] " فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث".

وفي تعريف لها حديث نسبياً عرفتها:" أنها عملية تحديد قياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات في تكوين رأي لغرض اتخاذ القرارات اللازمة". نلاحظ أنّ هذا التعريف أصبح ينظر إلى المحاسبة زيادة على أنها علم أو تقنية، فهي أيضاً نظام معلومات.

[25] حكمت أحمد الراوي، "**نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة نظري مع حالات تطبيقية**", دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة مصر، 1999, ص87.

خلاصة الفصل

من الأسباب التي دفعت المؤسسات إلى وضع محاسبة منذ بداية القرن العشرين هو ظهور أشكال مركبة لعمليات الصنع التي لم تعهدها من قبل،بالتالي كان لا بد من إيجاد آلية تسمح بالتعمق في التحاليل إلى درجة تقسيم المؤسسة إلى أجزاء مصغرة قد تصل إلى المصلحة و حتى إلى الفرع. و كلما زاد الاهتمام بهذه الآلية كلما ظهرت نقائص من ناحية تطبيقها في الميدان، هذا ما دفع الدول السباقة إلى اكتشاف هذه المحاسبة إلى إنشاء لجان مختصة في تطويرها إلى درجة تحويلها إلى تقنية كمية ضرورية لمراقبة التسيير. إلا أن بعض الدول فرضت مساك المحاسبة بهدف العمل في الشفافية و تساوي الفرص اتجاه المنافسة من جهة، و اتجاه المصالح الجبائية فيما يتعلق بالتصريحات الضريبية من جهة أخرى.

أما الدول الأخرى فترى أن إلزامية هذه المحاسبة هو تدخل في الشؤون الداخلية للمؤسسة، مما يتناقض مع مفهوم النظام الليبرالي الذي يعطي الحرية للمؤسسات في إطار ممارسة نشاطها و في إطار رسم إستراتيجيتها لفرض نفسها في السوق. و من بين الأدوات المستعملة من طرف هذه المؤسسات لرسم خططها و تطبيق إستراتيجيتها نجد المحاسبة التحليلية، فالكشف عن معطيات هذه الأخيرة هو الإدلاء بمضمون الاستراتيجية، علما أن الدول التي لا تفرض المحاسبة التحليلية تنصح بوضعها، حتى أنها تضع الخطوط العريضة لمبادئها ضمن المخططات المحاسبية.كما أن المحاسبة التحليلية هي بالدرجة الأولى نظام معلومات داخلي يستجيب لاحتياجات لمسيرين لمساعداتهم على اتخاذ القرارات.

وحتى تحقق المحاسبة الأهداف المرجوة منها لا بد من تنظيمها بالشكل الملائم لذلك، و استنادا إلى تقيقات قام بها مفكرون و مختصون في الميدان، تبين أن اعتبار المحاسبة أداة من أدوات مراقبة التسيير تحت وصاية الهيئة العليا للمؤسسة تسمح بالاستجابة الكاملة لاحتياجات المسيرين مهما كان مستوى مسئوليتهم.

تمهيد:

تعتبر حوكمة الشركات إحدى أوجه الإدارة المعاصرة التي يُراد لها أن تطبق في هياكل الإدارة بالشركات لما لها من مزايا عديدة ومتعدّدة على ملاك ومساهمي تلك الشركات، تمّ تحديد مفهوم حوكمة الشركات وفق عدّة معايير ومبادئ وهذا في أعقاب الأزمات المالية الأخيرة التي اِكتشف فيها عدّة عناصر تتماثل مع ما وصلت إليه النظريات المفسِّرة للحوكمة، حيث تمّ في هذا الإطار إصدار عدّة مبادئ ومواثيق وتقارير تعمل كلّها على إرساء الحوكمة بالشركات حسب البيئة القانونية والاقتصادية لكلّ دولة.

إنّ آليات حوكمة الشركات نشأت منذ زمن والبداية كانت من نظرية الوكالة لـ جنسن وماكلين (JENSEN et MEKLING) التي اِقترنت بفصل الملكية عن الإدارة وما يخلفه ذلك من مشاكل بين المالك للشركة والمكلف بإدارتها جراء تصرفات الوكيل التي يراها المالك في غير صالحه ويصفها بالانتهازية، وبعد ذلك ظهرت نظريات أخرى تحلّل وتفسِّر حوكمة الشركات.

فة إلى ما تقدّمه مبادئ الحوكمة على المستوى الداخلي للشركات، فإنها ضرورية كذلك على المستوى الخارجي، أي على مستوى أصحاب المصالح الخارجيين، من خلال مساهمتها في تحمّل المسؤولية الاجتماعية تجاه المحيط الذي تعمل فيه، ودعمها للتنمية التي تمس كل القطاعات ومكافحتها للفساد بفضل تطبيق مبادئها التي تركّز على المساءلة والنزاهة والشفافية.

2-1: الإطار النظري لتطوّر مفهوم لحوكمة الشركات

من المعروف أن مصطلح (Corporate Governance) يطلق على حوكمة الشركات على مستوى الاقتصاد الجزئي ونعني بذلك الشركات والمؤسسات،

بعد ذلك ندخل في حدود البحث وهذا بالإشارة إلى الجانب النظري الفلسفي الذي أدّى إلى ظهور وتطوّر حوكمة الشركات كمفهوم وكمصطلح، باستعراض المفهوم المتفق عليه والنظريات التي عملت على تحلّيل وتفسّير حوكمة الشركات

2-1-1 ماهية الشركات

1) المفهوم الكلاسيكي: يعود للعالم آدم سميث (ADEM SMITH) الذي أكّد على أنّ كافة منظمات الأعمال تسعى لتقديم أفضل الخدمات لعموم المجتمع وتحقيق أعلى مستوى ممكن من الأرباح وبما ينسجم مع الأحكام القانونية والقواعد الأخلاقية السائدة. فالربح هنا أصبح هدفاً أحادياً تسعى إليه المنظمة؛

2) المفهوم الإداري: الذي تمّ إدراكه سنة 1930، حيث تمّ التحوّل من الهدف الأحادي إلى هدف آخر يتمثل في تعظيم رضا المديرين أنفسهم وبحثهم عن القوة والأمان والموقع المتميّز في ظّل نمو واِتساع المنظمة، وأشار فرنسيس سيتون (FRANCIS X.SUTTON) في بحثه سنة 1956، إلى كون المسؤولية الاجتماعية تظهر وتبرز في الشركات الكبيرة من خلال موازنة إدارة المنظمة ما بين عدد من العناصر المتفاعلة معها (حملة الأسهم، المقرضين، الموردين، الزبائن والحكومة) والتي يكون لها تأثير كبير في مساعدة المديرين على تقديم المزيد من المنافع العامة نحو المجتمع؛

3) المفهوم البيئي: الذي اِختلفت تسمياته من نموذج البيئة الاجتماعية عند (JACOBY) والنموذج النوعي لحياة المديرين عند (HAY-GRAY) إلى نموذج وجهة النظر العامة لـ (WILLIAMS)، بدأت ملامحه تظهر سنة 1960 بتحَسُّسْ المديرين في كون مسؤوليتهم الاجتماعية لا تنحصر داخل المنظمة فحسب ولا ترتبط وق حصرًا، بل تمتد إلى أطراف وفئات متعدّدة تتمثل في عموم المجتمع. وخير من أوضح الفكرة هما رالف نادر (RALPH NADER) و جون جالبريث (JOHN K.GALBRAITH).

وهناك ثلاث تفسّيرات متباينة وأحياناً متعارضة حول المسؤولية الاجتماعية للشركات وهي[1]:

- المسؤولية الاجتماعية لا تعدو أن تكون بمثابة تذكير الشركات بمسؤولياتها وواجباتها إزاء مجتمعها؛

[1] عبد الله صادق دحلان، **المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات**، مجلة عالم العمل، العدد49، مارس 2004، ص: 16

- ضى هذه المسؤولية لا يتجاوز مجرد مبادرات إختيارية دون إلزام، تقوم بها الشركات صاحبة الشأن بإرادتها المنفردة تجاه المجتمع؛
- المسؤولية الاجتماعية صورة من صوّر الملائمة الاجتماعية الواجبة على الشركات.

أمّا تعريف المسؤولية الاجتماعية فقد اِختلف من هيئة لأخرى، وفيما يلي بعض التعاريف:

1/ عرّف مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة، المسؤولية الاجتماعية للشركات على أنها الالتزام المستمّر من قبل شركات الأعمال بالتصرف أخلاقياً والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للقوى العاملة وعائلاتهم والمجتمع المحلي والمجتمع ككل[2]؛

2/ ومن خلال تطور المسؤولية الاجتماعية للشركات عبر التاريخ يمكن تعريفها كما يلي[3]:

- بالعلاقة مع دعاة النظرية الاقتصادية: المسؤولية الاجتماعية هي قيام شركات الأعمال بالبرامج والأنشطة التي تؤدي إلى تحقيق أهداف اِجتماعية تتكامل مع الأهداف الاقتصادية فيها؛
- بالعلاقة مع المصلحة الذاتية: المسؤولية الاجتماعية هي إلزام رجال وشركات الأعمال بالمصلحة الذاتية المتنورة التي تهتم بمصالح الأطراف الأخرى من غير حملة الأسهم؛
- بالعلاقة مع سلوك شركات الأعمال: المسؤولية الاجتماعية هي مجموعة الاِلتزامات الطوعية أو غير الطوعية التي تنسجم مع قواعد ومتطلبات البيئة والأطراف المؤثرة فيها؛
- بالعلاقة مع أخلاقيات الإدارة: المسؤولية الاجتماعية هي الحدّ الأدنى الأخلاقي المطلوب الاِلتزام به لضمان اِمتثال شركات الأعمال للقانون وللمعايير وللقيّم الاجتماعية.

3/ كما تعرَّف بأنها تعهد وإلتزام رجال الأعمال في مواصلة السياسات لصنع القرارات ومعالجة الحالات المرغوبة ولتحقيق الأهداف والقيّم لعموم المجتمع (RUE-BYARS 1977)[4].

قدَّم كارول (CARROLL) أربعة أنواع من المسؤولية التي باجتماعها تشكّل المسؤولية الاجتماعية للشركات وفق الشكل التالي:

---

[2] رقية عيران، المسؤولية الاجتماعية للشركات، سوق فلسطين للأوراق المالية

[3] نجم عبود نجم، **أخلاقيات الإدارة ومسؤوليات الأعمال في شركات الأعمال**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، الطبعة الأولى، 2006، ص: 201

[4] البكري تامر ياسر، **التسويق والمسؤولية الاجتماعية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، الطبعة الأولى، 2001، ص 24

الشكل1.9: هرم كارول (CARROLL) للمسؤولية الاجتماعية

المصدر: طاهر محسن منصور الغالبي و صالح مهدي محسن العامري، **المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال: الأعمال والمجتمع**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، الطبعة الأولى،2005، ص:83

فالمسؤولية الاجتماعية حسب كارول (CARROLL) هي حاصل مجموع الأنواع الأربعة للمسؤولية، والتي يمكن كتابتها بالصيغة الآتية:

المسؤولية الاجتماعية للشركات = المسؤولية الاقتصادية + المسؤولية القانونية + المسؤولية الأخلاقية + المسؤولية

حتى تكون الشركة مواطناً صالحاً، عليها أن تسعى إلى تحقيق ليس فقط المصلحة المالية لحملة الأسهم، بل مصالح كافة أصحاب المنفعة الآخرين (المستهلكين، الموظفين، المديرين، البيئة التي تعمل فيها ووسائل لإعلام والمجتمع عموماً). فكي تكون الشركة مسئولة إجتماعيًا يعني أنّ الأمر أبعد من تقديم التبرعات الخيرية، إذ يعني المشاركة الفعالة في البرامج التعليمية والالتزام بحماية البيئة إلى جانب العمل وفق مبادئ الشفافية والمساءلة[5]. حيث عرَّف مركز بوسطن لمواطنة الشركات (BCCCC)، مواطنة الشركات بأنها إستراتيجية الأعمال التي تحدّد القيّم التي تستند إليها الشركة في تنفيذ مهامها وإختياراتها كل يوم من طرف

[5] الكسندر سكولنيكوف و جوش ليتشمان و جون سوليفان، **النموذج التجاري لمواطنة الشركات**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، التقرير رقم 410، 27 ديسمبر 2004، ص:7

يذيين، المديرين والعاملين لأجل الانخراط في المجتمع، حيث حدّد المركز أربعة مبادئ أساسية لمواطنة الشركات هي[6]:

- تقليل الضرر إلى أدنى حدّ، والعمل على تخفيض الآثار السلبية الناتجة عن الأنشطة التجارية والقرارات المتخذة على أصحاب المصالح؛
- تعظيم الاستفادة، من خلال المساهمة في الرفاه الاقتصادي باستثمار الموارد المالية في أنشطة تعود بالنفع على المساهمين وعلى أصحاب المصالح؛
- القابلية للمساءلة والاستجابة لأصحاب المصالح الرئيسيين، ببناء علاقات ثّقة والتي تتضمن شفافية وانفتاح أكبر ، وإيجاد آليات لإدراج صوت أصحاب المصالح في القرارات؛
- الدعم المالي القوي، مسؤولية الشركة هي إرجاع الأرباح المحقّقة إلى المساهمين ويجب عليها دائما أن تأخذ بعين الاعتبار وعلى عاتقها جزء من المسؤولية نحو المجتمع.

كما عرّفت مواطنة الشركات بأنها تبني التركيز الاستراتيجي من قبل الشركة للقيام بمسؤولياتها الاقتصادية والاجتماعية والأخلاقية والرعاية التي يتوقعها أصحاب المصلحة منها[7].

2-1-2: المفهوم المتفق عليه لحوكمة الشركات بعد نشوب الأزمات المالية

أولا: مفاهيم حوكمة الشركات

مصطلح حوكمة الشركات (le gouvernement de l'entreprise) هو ترجمة للمصلح الأمريكي (corporate governance)، انطلاقا من مبدأ ممارسة السلطة في الشركة المساهمة (سهم/صوت)، بالتعادل في حالة كل الأسهم لها نفس الوزن، وغير متعادل في حالة وجود نسبة في رأس المال تمثل أسهم مضمونة للسلطة وقوة في الأصوات، وهذا يعني فحص سلطة المساهمين والملاك على المسيرين. والمصطلح متذبذب ، طرفين، الطرف الضيّق وهو الآلية التي بها ينفذ المستثمّرون مصلحتهم، والمفهوم الواسع الذي يعنى بحماية أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين. هذا المفهوم الأخير ينبع من جانبين هما:

- كيف يمكن النظر لكيان المنشأة ضمن النظام الاقتصادي؛

[6] **What is corporate citizenship?**, www.bcccc.net

[7] نجم عبود نجم، مرجع سبق ذكره، 2006، ص ص:229-230

• شكل نظام الحوافز الذي يحمي الحقوق و يحافظ على التزامات الأعوان الاقتصاديين في محيط عمليات أيِّ منشأة.

تعدّدت الكتابات التي جاءت بتعاريف واضحة وجلية لحوكمة الشركات، و من بينها:

1. عرّفت منظمة (OECD) حوكمة الشركات بأنها مجموعة قواعد اللعبة التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل وقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين الذين ربما يكونون معزولين تماما عن إدارة الشركة[8]؛

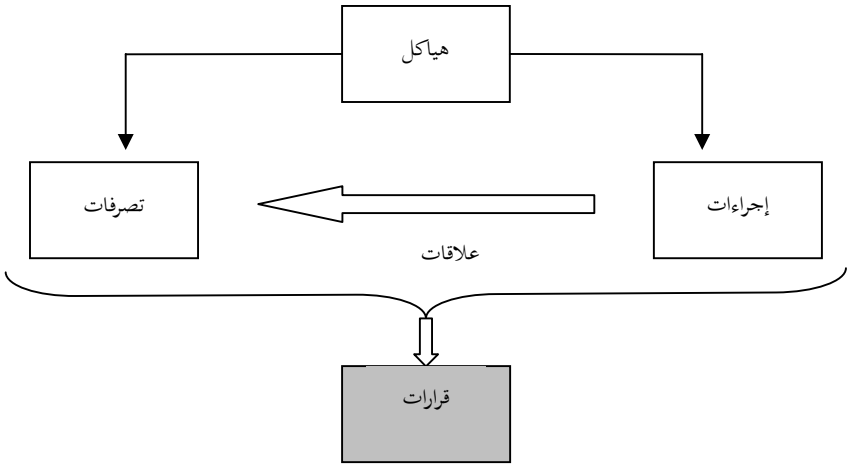
2. تشير مؤسسة التموّيل الدولية إلى حوكمة الشركات على أنها هياكل وعمليات مراقبة وإدارة الشركات، وتتمحور حول العلاقة بين كل من الإدارة، مجلس المديرين، المساهمين، المساهمين ذوي الأقلية وباقي أصحاب المصالح؛

3. حوكمة الشركات هي وضع المسارات، السياسات، القوانين والمؤسسات المؤثرة على أسلوب الشركات مثل الإدارة، التوجيه والرقابة. وحوكمة الشركات هي أيضاً علاقات بين عدّة لاعبين منهم أصحاب المصالح؛

لخص رولاند بيريز (ROLAND PEREZ) المبدأ الذي تقوم عليه حوكمة الشركات في ثلاثة عناصر: الهياكل، الإجراءات والتصرفات في الشكل التالي:

الشكل1.1: مفهوم حوكمة الشركات

[8] مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)، **دليل تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة**، بدون تاريخ نشر، 2001، ص: 5



المصدر: Frédéric georgel, IT gouvernance : management stratégique d'un système d'information, édition dunod, paris, 2eme édition, 2006, p :4

أظهرت حوكمة الشركات عدّة أنواع من الرأسمالية السائدة بالشركات:

- الرأسمالية العائلية التي تركّز على سلطة الملاك؛
- النوع الكلاسيكي المتمثل في المستثمّرين المؤسسيين؛
- غياب رقابة الرأسمالية العامة (الجمهور)؛
- رأسمالية أموال التوظيف.

وعرّف جيرارد شارو (G.charreux 1997) حوكمة الشركات بأنها: " مجموعة آليات تنظيمية موجودة لتوسيع السلطات وإظهار تأثير قرارات المسيرين، فالحوكمة تحكم قيادة وتحديد فضاء الإدراك".

ثانيا: حوكمة الشركات ودوافع ظهورها

هناك سلسلة من الأحداث التي وقعت خلال العقدين الماضيين، وضعت حوكمة الشركات على قمّة اِهتمامات كل من مجتمع الأعمال الدولي والمؤسسات المالية الدولية. و من حالات الفشل الذريع مثل فضيحة بنك الائتمان والتجارة الدولية (**BCCI**) وأزمة المدخرات والقروض في الو.م.أ، والفجوة القائمة بين مكافآت الإدارة وأداء الشركة. وقد حدثت مؤخراً فضائح كبيرة وأزمات اِقتصادية وحالات فشل مؤسسي في روسيا وآسيا والو.م.أ، جعلت حوكمة الشركات تطفوا إلى السطح في الدول النامية والاقتصاديات

المتحوّلة و الناشئة[9]. إضافة إلى ما سبق، تعتبر العوامل الآتية من أسباب الاهتمام المتزايد بحوكمة الشركات[10]:

- التحوّل إلى نظام اِقتصاد السوق؛
- تحقيق معدّلات مرتفعة ومتواصلة من النمّو الاقتصادي؛
- تزايد اِنتقال رؤوس الأموال عبر الحدود؛
- ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين، ممّا أدى إلى حصول الأزمات الاقتصادية مثل أزمة جنوب شرق آسيا 1997، وأزمة شركة إنرون (Enron) 2001.

ففي بداية سنوات 1930، أطلق كل من بيرل ومينز (BERLE et MEANS) تحذير من المخاطر المرتبطة بفصل الملكية عن الإدارة في الشركات المدرجة في البورصة، وضرورة أن تكون هناك رقابة على المديرين لحماية مصالح صغار المساهمين.

وتعتبر العناصر الآتية من دوافع ظهور حوكمة الشركات كمصطلح وكنظام للإدارة[11]:

1. الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة؛

2. زيادة وعي مسئولي الإدارة وأصحاب المصالح بالإجراءات الحاكمة؛

3. إيجاد الهيكل الذي يحدَّد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيقها؛

4. المساعدة على رفع درجة الثّقة مع تحقيق المزيد من الاستقرار المالي؛

5. ضمان الحصول على معاملة عادلة لجميع المساهمين؛

6. تمكين الشركات من الحصول على التموّيل من جانب عدد أكبر من المستثمّرين المحليين؛

7. إمكانية مشاركة الدائنين والمقرضين والاضطلاع بدور المراقبين الخارجيين بالنسبة لأداء الشركة.

ومن العوامل التي جعلت الحاجة إلى حوكمة الشركات ملّحة وضرورية نجد[12]:

---

[9] مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)، مرجع سبق ذكره، بدون تاريخ نشر، ص: 3

[10] محمد خالد المهانيي، **حوكمة الشركات وأهميتها في جذب الاستثمارات وتنمية الموارد البشرية**، بحث علمي أعد ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السوريين، دمشق (سوريا)، حزيران-جوان2007، ص ص:3-4

[11] عبيد سعد المطيري، **مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة: تحديات وقضايا معاصرة**، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2004، ص ص:107-108

1– اِهتزاز الثّقة في الأسواق، حيث عانت معظم الأسواق من عمليات اِهتزاز الثقة وفقدت معها آلاف المستثمّرين وملايين العاملين وتضاعفت الخسائر مع الانهيارات المالية؛

2– الشعور بالانخداع والقهر، وظهور إحساس غامض بمواجهة مؤامرة من طرف عدوٍ ليس له قيّم سوى النهب والسرقة والاستيلاء على حقوق الغير والتلاعب بأموال المساهمين في الشركات؛

3– الشعور بالاكتئاب والإحباط الاستثماري، وعدم القدرة على مواصلة عمليات الاستثمار بسبب فضائح مالية فائقة لا يتصوّرها العقل؛

4– الانسحاب من سوق الاستثمار، سواء المحلي أو العالمي الذي حدثت فيه الفضيحة وعدم الرغبة ولا القدرة على العودة إليه مهما كانت المكاسب مغرية؛

5– تقيّيد المعاملات الآجلة وانكماش السوق الائتماني إلى الدرجة التي أصبحت معها البنوك تواجه موقفاً غير عادي، حيث الودائع لا تنمو والائتمان يتراجع.

2–1–3: أهداف وأهمية حوكمة الشركات

نظام حوكمة الشركات الجيّد يساعد على ضمان أن تستعمل الشركة رأسمالها بفعّالية، وتساعد على ربحية أصحاب المال كالمساهمين وبقية المقرضين كالبنوك، كما تساعد في الحفاظ على ثقة المستثمّرين المحليين والأجانب وجذب رأس المال طويل الأجل، وتعتبر العنصر الرئيسي في تحسين فعّالية الاقتصاد

أولا : أهداف الحوكمة

تعمل مبادئ ومعايير حوكمة الشركات على تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها[13]:

1. تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها من خلال تحسين الصورة الذهنية والانطباع الايجابي عنها؛

2. تحسين عملية صنع القرار في الشركات، بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العامة؛

3. تحسّين خاصية مصداقية البيانات والمعلومات وتحقيق سهولة فهمها عبر الحدود؛

4. إدخال اِعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع القرار؛

---

[12] محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة (مصر)، الطبعة الأولى، 2005، ص ص:13–14

[13] محسن أحمد الخضيري، مرجع سبق ذكره، 2005، ص ص: 22–23

5. تحسّين درجات الشفافية والوضوح والإفصاح ونشر البيانات والمعلومات؛

6. زيادة قدرة المشروعات على تحسين موقفها التنافسي وجذب اِستثمارات ورؤوس أموال أخرى؛

7. زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين وتحسّين معدّلات دوران العمالة واِستقرار العاملين.

وتسمح حوكمة الشركات كذلك، بخلق الثّقة بين المتعاملين في زمن الانهيارات والفضائح المالية، وتمكّن خاصة المستثمّرين الماليين والمؤسسيين من الحصول على وسائل تقوم حقيقة بالرقابة على إدارة أصولهم الموزعة على عدّة محافظ وشركات. وتؤدي إلى تعظيم المنافع وزيادة اِستفادة الشركات من خلال توضيح المسؤوليات والواجبات والمهام الخاصة بالأطراف ذات الصلة[14]. والشكل الآتي يوضح ذلك:

ثانيا: أهمية الحوكمة:

تظهر أهمية حوكمة الشركات من خلال ما يأتي[15]:

1. محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده ولا باستمراره؛

2. تحقيق وضمان النزاهة والاستقامة لكافة العاملين بالشركة؛

3. تحقيق السلامة والصحة وعدم وجود أيّ أخطاء عمديه؛

4. محاربة الانحرافات خاصة تلك التي تشكّل تهديداً لمصالح مختلف الأطراف؛

5. تحقيق الاستفادة القصوى والفعلية من نظّم المحاسبة والرقابة الداخلية؛

6. تحقيق أعلى قدر من الفاعلية من المراجعين الخارجيين الذين هم على أكبر درجة من الاستقلالية.

من بين الشركات العالمية التي تعرضت للإفلاس والتدهور نتيجة نقص في تطبيق مبادئ الحوكمة نجد:

1– بنك القرض الليوني الذي إنهار في منتصف التسعينات، ففي ذلك الوقت كانت ملكية البنك للدولة الفرنسية بنسبة 100بالمائة، وكان مجلس الإدارة يختار من طرف الدولة ومبدئياً لم تكن هناك رقابة على إدارة وإستراتيجية البنك، وكانت تكاليف تدهور البنك مؤثرة على جميع أصحاب المصالح والمجتمع؛

2– في قطاع الاتصالات والإعلام مثلاً، أفلست بعض الشركات بسبب اِنعدام الرقابة الفعّالة على الإدارة والمجالس الإدارية مثل شركتي (vivendi , France telecom)؛

---

[14] محسن أحمد الخضيري، مرجع سبق ذكره، 2005، ص ص: 189

[15] نفس المرجع أعلاه، ص ص :58-59

3– قصة شركة إنرون (Enron) وعدد آخر من الافلاسات خاصة في الو.م.أ ، فأصبح الاهتمام الكبير منصّب على الإفصاح والشفافية في المعلومات المالية المقدّمة من طرف الشركة، في حين تبقى اِستقلالية المراجع الخارجي مطروحة.

فغياب الحوكمة بالشركات يعني[16]:

- زيادة قوة الفساد، حيث لن يكون هناك من يقاومه؛
- شيوع حالات من اللامسؤولية وعدم الالتزام الذي يؤدي إلى اِتساع دائرة الشك وعدم التأكّد؛
- زيادة الضبابية وعدم القدرة على التميّيز بين بدائل من الخيارات المطروحة للاستثمار؛
- زيادة عدم الثّقة والخوف من المستقبل؛
- زيادة الشعور بالعدمية وعدم القدرة على الفعل، حيث يتحوّل العاملين إلى آلات ويختفي الدافع إلى العمل؛
- زيادة عدم الشعور والوعي بالواجب وعدم الرغبة في تحقيقه، حيث لا يلتزم العاملين بالتعليمات الإدارية ويتم الخروج عن اللوائح والقواعد.

وحسب المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين **(CIMA)**، فانّ حوكمة الشركات الجيّدة تؤدي إلى[17]:

1. تقليل المخاطر؛

2. التحفيز على الأداء؛

3. تحسين فرص الوصول إلى أسواق رأس المال؛

4. تحسين القدرة على تسويق البضائع والخدمات؛

5. تحسين القيادة؛

6. تبيان الشفافية والقابلية للمحاسبة الاجتماعية.

---

[16] محسن أحمد الخضيري، مرجع سبق ذكره، 2005، ص ص:105-107

[17] مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)، مرجع سبق ذكره، بدون تاريخ نشر، ص:7

2-2: الإطار الميداني لتفعيل حوكمة الشركات

إثر الأزمات المالية التي عصفت باقتصاديات بعض المناطق من العالم في النصف الثاني من عقد التسعينات، وبعض الانهيارات التي تعرضت لها كبرى الشركات العالمية، تمّ التفكير بجدّية في وضع مبادئ ومعايير عالمية تخص حوكمة الشركات بالعموم، وهذا من طرف بعض الهيئات الدولية المتخصّصة، إضافة إلى دساتير وطنية اِعتماداً على المبادئ الدولية والتقارير المشهورة التي تمّت في هذا الإطار.

2-2-1: المبادئ الدولية لحوكمة الشركات

نتطرق إلى أهّم هذه المبادئ، وهي مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي تضم في عضويتها أقوى الاقتصاديات العالمية، إضافة إلى مبادئ الشبكة الدولية لحوكمة الشركات ومن ثمّ مبادئ مركز حوكمة الشركات الإقليمي.

أولا: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

في أثناء الاجتماع الذي عقد على المستوى الوزاري في الفترة من 27-28 أفريل 1998، طلب مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (**OECD**) من المنظمة أن تقوم بالاشتراك مع الحكومات الوطنية الأعضاء وغيرها من المنظمات الدولية والقطاع الخاص بوضع مجموعة من المعايير عن حوكمة الشركات غير ملزمة، تمثل وجهات نظر الدول الأعضاء بالمنظمة فقط[18]. تعمل هذه المبادئ على تحقيق ما يلي[19]:

1) العدالة والشفافية وحق المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة مراجعة الإدارة؛

2) حماية المساهمين، الأقلية منهم والأغلبية وتعظيم عائدهم؛

3) منع المتاجرة بالسلطة في الشركة؛

4) مراعاة مصالح العمال والمجتمع ككل؛

5) ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة إدارة الشركة؛

6) ضمان مراجعة الأداء المالي وحسن اِستخدام أموال الشركة.

---

[18] طارق حماد عبد العال، **حوكمة الشركات: المفاهيم-المبادئ والتجارب**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص:39

[19] النشرة الاقتصادية، بنك الإسكندرية، العدد35، سنة2003، ص:51

ويتسّم دليل (OECD) بشأن حوكمة الشركات بالعمومية، لذلك فانه مناسب لكل من النموذج الأنكلوساكسوني والنموذج الأوربي (الياباني-الألماني)، ومع ذلك فهناك ضغوط متزايدة لإضافة المزيد من آليات التنفيذ إليه[20]. صد بهذه المبادئ أن تكون عوناً لمنظمة (OECD) ولحكومات الدول من غير الأعضاء في جهودهم من أجل تقيّيم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتنظيمي الخاص بحوكمة

الشركات والأطراف الأخرى التي لها دور في تنمية وتطوير الحوكمة الجيّدة للشركات[21]، وتعتبر هذه المبادئ من أهّم المبادئ دولياً والتي اِعتمدت عليها الكثير من المواثيق الوطنية في سبيل إعداد دليل وطني لحوكمة الشركات؛ وجاءت هذه المبادئ معدّلة للمبادئ السابقة المعدّة في سنة 2001.

أصدرت المنظمة ستة (06) مبادئ رئيسية لبناء حوكمة شركات جيّدة وهي:

– المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعّال لحوكمة الشركات

لضمان وجود هذا الإطار الفعّال، فانه من الضروري وجود أساس قانوني وتنظيمي ومؤسسي يمكن من وراءه لكافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقات تعاقدية، ويتم هذا من خلال الالتزام بـ:

1/ وضع إطار لحوكمة الشركات يهدف إلى التأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق وعلى الحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق وتشجيع قيام أسواق تتميّز بالشفافية والفعّالية، فالبيئة التنظيمية والقانونية التي تعمل فيها الشركات ذات أهمّية رئيسية للنتائج الاقتصادية الشاملة؛

2/ أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اِختصاص تشريعي ما، محدَّداً بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة. حيث أنّ ممارسات حوكمة الشركات تتأثر بمجموعة كبيرة من الميادين القانونية مثل قانون الشركات، اللوائح التنظيمية للأوراق المالية، معايير المحاسبة والمراجعة؛ قانون الإعسار (الإفلاس) وقوانين العقود والعمل والضرائب؛

---

[20] مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)، مرجع سبق ذكره، بدون تاريخ نشر، ص:22

[21] مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)، **مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بشأن حوكمة الشركات 2004**، ص:5

3/ أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية، السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصّصة وموضوعية، فضلاً عن أنّ أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافة مع توفير الشرح اللازم لها؛

– المبدأ الثاني: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

ينبغي توفير الحماية للمساهمين، وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم الأساسية ومنها:

1/ إرسال أو تحويل الأسهم؛

2/ الحصول على المعلومات المالية وذات الصّلة بالشركة؛

3/ المشاركة والتصويت في اِجتماعات الجمعية العامة للمساهمين؛

4/ اِنتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة؛

5/ نصيب في أرباح الشركة.

تكون للمساهمين فرصة المشاركة الفعّالة والتصويت في اِجتماعات الجمعية العامة للمساهمين من خلال:

- تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب فيما يتعلق بتاريخ ومكان وجدول الأعمال؛
- إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة، بما فيها تلك المتعلقة بالمراجعة الخارجية؛
- تسهيل المشاركة الفعّالة للمساهمين في القرارات الرئيسية مثل ترشيح وإنتخاب أعضاء المجلس؛
- الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكّن بعض المساهمين من أن يحصلوا على درجة من السيطرة لا تتناسب مع ملكياتهم من الأسهم.

– المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين

في إطار حوكمة الشركات، ينبغي أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب، وإتاحة الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعّال عن اِنتهاك حقوقهم. وتتم هذه المعاملة من خلال:

1/ كون كافة الأسهم لها نفس الحقوق وتمكّن كافة المستثمّرين من الحصول على المعلومات المتعلقة بكافة السلاسل وطبقات الأسهم قبل الشراء؛

2/ ة مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال التي يقوم بها أو يتم إجراؤها لمصلحة أصحاب الحصص الحاكمة؛

3/ الإدلاء بالأصوات عن طريق فارزي الأصوات أو مرشحين لهذا الغرض، بطريقة يتم الاتفاق عليها مع المستفيد الجديد من ملكية الأسهم؛

4/ إلغاء جميع القيود التي تعرقل عملية التصويت عبر الحدود؛

5/ على العمليات والإجراءات الخاصة باجتماع الجمعية العامة، أن تسمح لكافة المساهمين بأن يحصلوا على معاملة متساوية، وأن لا تؤدي إجراءات الشركة إلى زيادة صعوبة التصويت بدون مبرّر.

– المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

ينبغي الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، والعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة، ومن بين تلك الحقوق التي يكفلها القانون نذكر:

1/ المشاركة في إدارة وتنفيذ السياسات من طرف العاملين؛

2/ السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصّلة وبالقدر الكافي؛

3/ الاتصال بمجلس الإدارة والإعراب عن اِهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية وغير الأخلاقية، وينبغي عدم الانتقاص من حقوقهم. فهذه الممارسات قد تضّر حتى بالشركات وتنال من سمعة مساهميها وتزيد المخاطر بالنسبة لالتزاماتها المالية.

ثانيا: مبادئ الشبكة الدولية لحوكمة الشركات

تمّ تأسيس الشبكة الدولية لحوكمة الشركات (**ICGN**) في 29 مارس 2005 بالولايات المتحدة الأمريكية*، بإيعاز من أكبر المستثمّرين المؤسسيين مثل الشركات، الوسطاء الماليين والأكاديميين. تُؤْمِنْ

* فكرة إنشاء الشبكة الدولية لحوكمة الشركات (**ICGN**)نوقشت رسميا في الاجتماع الدولي للمائدة المستديرة في ربيع عام 1994، حيث عقد اِجتماع للمجلس من المستثمرين المؤسسيين في واشنطن العاصمة. كان الاجتماع الأول برئاسة البروفسور وليام كريست (william crist)من شركة كالبيرز (calpers). تمّ اِعتماد المبادئ التأسيسية للشبكة في المؤتمر السنوي في لندن

الشبكة بأنّ تحسّين مبادئ حوكمة الشركات ينبغي أن يكون غاية وهدف كل عضو مساهم ومشارك في عمليات حوكمة الشركات من مستثمّرين، مجالس المديرين ورؤساء الشركات باقي أصحاب المصالح.

والمبادئ التي جاءت بها الشبكة الدولية لحوكمة الشركات هي:

– المبدأ الأول: غاية الشركة– عوائد للمساهمين

الهدف الكبير للشركة هو العمل طوال الوقت على تعظيم أرباح وعوائد المساهمين، وحتى يتحقّق هذا الهدف ينبغي على المجلس تطوّير وتنفيذ إستراتيجية الشركة المعدّة لتحسّين قيمة حقوق الملكية على المدى الزمني؛

– المبدأ الثاني: الإفصاح والشفافية

لى الشركة الإفصاح عن المعلومات المهمة والملائمة، المتعلقة بها في الوقت المناسب، وهذا لتمكّين المستثمّرين من صنع قراراتهم حول الاستحواذ، وحول حقوق والتزامات الملكية وبيع الأسهم، كما يلزم وينبغي الإفصاح عن معلومات تتصل بعلاقة الشركة مع باقي الشركات في المجمع، ومعطيات عن أغلبية المساهمين التي تمكّن الشركة من الرقابة، متضمنة معلومات عن حقوق التصويت والمنافع التي تعود على الملكية من الرقابة؛

– المبدأ الثالث: المراجعة

اِشتمل مبدأ المراجعة على النقاط الآتية:

1/ تعمل الشبكة على مساندة جهود تطوّير الجودة العالية للمعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية، كما تدّعم توحيد المعايير وتشجيع الشركات على تطبيقها؛

2/ ينبغي تنفيذ المراجعة عن طريق مراجعين خارجيين مستقلين وينبغي اِقتراحهم من طرف لجنة المراجعة؛

3/ ينبغي أن يتضمن التقرير السنوي للمراجعة، الرأي الموضوعي والخارجي حول مدى عدالة القوائم المالية التي تعرض الوضعية والأداء المالي للشركة؛

بتاريخ حزيران / يونية 1996. وفي عام 2002 وافق الأعضاء على مجموعة من اللوائح التي شكلت الخلفية الرسمية لأنشطة الشبكة.

4/ ينبغي على مجلس المديرين، وإذا اِستلزم الأمر على الرؤساء في الشركة، تقدّيم تأكّيد له أساس منظّم على كفاية القوائم المالية و حسابات الشركة.

– المبدأ الرابع: ملكية المساهمين، مسؤوليات وحقوق التصويت

ينبغي في إطار هذا المبدأ القيام بـ:

1/ تسهيل عملية أداء المساهمين لحقهم في التصويت؛

2/ معاملة كل المساهمين على قِدَمْ المساواة وضمان كون كل حقوق المستثمّرين محفوظة؛

3/ تدعيم فكرة أو مبادرة توسيع خيارات التصويت، بما في ذلك تأمين اِستعمال قنوات الاتصالات الالكترونية؛

4/ لعب المساهمين دور مهّم في قرارات حوكمة الشركات مثل حق ترشيح وتعيّين ونقل المديرين وحق الموافقة على القرارات الكبرى؛

5/ إعطاء حق للمساهمين حتى يطرحوا إنشغالاتهم وتساؤلاتهم على المجلس والإدارة والمراجعين الخارجيين أثناء اِجتماع الجمعية العامة للمساهمين.

ثالثا: مبادئ مركز حوكمة الشركات

مركز حوكمة الشركات (**CFCG**)* تابع لمدرسة (TUCK) للأعمال بولاية هانوفر الأمريكية، حيث قدّم إرشادات بشأن إقامة نظام حوكمة جيّد ومتماسك في الشركات مسّت الجوانب التالية:

1/ الإفصاح عن الالتزام بحوكمة الشركات؛

2/ نظرة حول هيكل الملكية، من حيث التنظيم والسياسات ونظّم الإدارة المتّبعة؛

3/ علاقات أصحاب المصالح؛

4/ القيادة؛

5/ مكافآت المديرين غير التنفيذيين؛

6/ دور المساهمين من خلال حقوق الملكية وتعيّين المديرين؛

* مركز حوكمة الشركات (**CFCG**) أنشأه البروفيسور إسبان إكبو (espen eckbo) لتشجيع البحث والنقاش حول القضايا الرئيسية لحوكمة. تم بعث المركز في تموز / يوليو 2000 بمناسبة اِنعقاد مؤتمر عن حوكمة الشركات والقضايا المعاصرة بالمملكة المتحدة.

7/ التقارير المالية، الشفافية والأداء؛

8/ الالتزام والامتثال للقواعد التنظيمية؛

9/ الاهتمام بأصحاب المصلحة؛

10/ الأداء البيئي والاقتصادي؛

11/ الأخلاق في مجال الأعمال.

2-2-2: المواثيق الوطنية لحوكمة الشركات

سيتم عرض خمسة مواثيق وطنية، ثلاثة منها تخص دول غربية (الو.م.أ، المملكة المتحدة وألمانيا)، والبقية تمثل دولتين عربيتين (مصر ولبنان).

أولا: قانون ساربون–أوكسلي 2002 للو.م.أ

اِستجابة للفضائح المالية التي عرفتها الو.م.أ، خاصة مع قضية شركة إنرون (Enron) للطاقة التي أعلنت إفلاسها في 8 ديسمبر2001 نتيجة إخفاءها نحو مليار دولار في حساباتها بتواطؤ شركة "آرثر أندرسون" لخدمات المحاسبة والمراجعة والتي أفلست بدورها في نوفمبر2001[22] وغيرها من الشركات، صدر قانون (sox) 2002، الذي يهدف إلى إعادة الثّقة للمستثمّرين حول سوق رأس المال الأمريكي وهذا بالتركّيز على:

1. مصداقية المعلومات المنشورة من طرف الشركات؛

2. نواعد التنظيمية التي تؤطر عمل ومسؤوليات المراجعين، المجالس الاستشارية ووكالات التصنيف الائتماني؛

3. الحاجة إلى قواعد حوكمة الشركات؛

4. تقوّيم ومتابعة المخالفين.

قام على إصدار القانون كل من بول ساربون (POOL SARBANES) وهو عضو في الحزب الديمقراطي ونائب في مجلس الشيوخ عن ولاية مريلاند، وميشال أوكسلي (MEACHELL OXLEY) وهو الآخر عضو

[22] عبيد سعد المطيري، **مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة: تحديات وقضايا معاصرة**، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2004، ص:101

بالحزب الجمهوري، فبالإضافة إلى شركة إنرون هناك العدّيد من الشركات التي كانت سبباً في إصدار قانون (**SOX**) ومنها[23]:

- شركة وورلدكوم (WORLDCOM للاتصالات، انهارت في ماي 2002 لأنها سجلت ما قيمته 3.8 مليار لار كنفقات رأسمالية عوضاً عن تسجيلها كنفقات تشغيلية بهدف تضخيم العوائد وهذا يتعارض مع القواعد المحاسبية؛
- شركة زيروكس (XEROX لتجهيزات المكتبية إنهارت في يونيو2000؛
- شركة غلوبال كروسينج (GLOBAL CROSSING) للاتصالات أفلست في فبراير2002؛
- شركة أديلفيا (ADELPHIA) للاتصالات، أفلست في أفريل2002؛

- شركة كيمارت (KMART ، إنهارت في يناير2002؛
- شركتي تايم وورنير وأمريكا أون لاين (AOL-TIME WARNER) إنهارتا في يوليو2002.

بعد هذه الأحداث، قرّرت السلطات الأمريكية القيام بإصلاحات جذرية تمس النقاط التالية:

1– شروط وظروف وضع وتحدّيد مسؤوليات المديرين؛

2– تضارب المصالح عند مكاتب وبيوت المراجعة والمحاسبة؛

3– القواعد المحاسبية لتفادي إخفاء الصفقات المنجزة.

يتشكّل قانون (**SOX**) من إحدى عشر (11) فصلاً (title)؛ وكلّ فصل يحتوي فروع أي ما مجموعه ست وستين (66) فرع (section) بالقانون ككل. الفصول التي وردت في القانون هي كالآتي:

- الفصل1: مجلس الإشراف المحاسبي العام في الشركة؛
- الفصل2: استقلالية المراجعين؛
- الفصل3: مسؤوليات الشركة؛
- الفصل4: تحسّين الإفصاح المالي؛
- الفصل5: تحليل تضارب المصالح؛

[23] عبيد سعد المطيري، مرجع سبق ذكره، 2004، ص ص.101-102

- الفصل6: لجنة الموارد والسلطات؛
- الفصل7: التقارير والدراسات؛
- الفصل8: مساءلة الشركة وجرائم التدليس والاختلاس؛
- الفصل9: تحسّين تطويق عقوبة الجرائم المتصلة؛
- الفصل10: عائد الضرائب من الشركات؛
- الفصل11: المساءلة والتدليس بالشركات.

وفي ما يلي، الفصل 1، 2 و4 بإيجاز:

الفصل1: مجلس الإشراف المحاسبي العام في الشركة

يتكوّن من تسعة فروع وأهّم ما ناقشه:

1) اِستقلالية معايير وقواعد المراجعة ونوعية الرقابة؛

2) التفتّيش على التسجيلات المحاسبية؛

3) لجنة الإشراف على المجلس؛

4) معايير المحاسبة.

الفصل2: اِستقلالية المراجعين

تمّ مناقشة هذا الفصل ضمن تسعة فروع، من عناصره:

1) الخدمات الخارجة عن نطاق ممارسة المراجع؛

2) متطلبات الاعتماد المسبق للمراجعين من طرف الشركة؛

3) تقارير المراجع التي يقدّمها إلى لجنة المراجعة التابعة للشركة.

الفصل4: تحسّين الإفصاح المالي

جاء في تسعة فروع هو الآخر، عالج المواضيع التالية:

1) الإفصاح وفق التقارير الدورية؛

2) تحسّين الاحتياطات المأخوذة لمواجهة تضارب المصالح؛

3) الإفصاح عن الصفقات وعن أعضاء الإدارة والمساهمين؛

4) تقيّيم إدارة الرقابة الداخلية؛

5) دليل الأخلاق للرؤساء الماليين الكبار؛

6) الإفصاح عن الخبرة المالية للجنة المراجعة بالشركة؛

7) تحسّين منشورات الإفصاح الدوري.

ثانيا: الدليل الموحّد لحوكمة الشركات بالمملكة المتحدة

قام مجلس التقارير المالية (**FRC**) البريطاني بإعداد هذا الدليل الذي حلّ محل الدليل السابق الصادر في سنة 2003، تضمن الدليل مجموعتين اِثنتين: تعالج الأولى قضايا الشركات، في حين أنّ الثانية تتطرق إلى المساهمين المؤسسيين، ويحتوي كل مبدأ على نقاط أساسية وأخرى مساندة للنقاط الأساسية في المبدأ الواحد.

المجموعة الأولى: الشركات

شملت هذه المجموعة أربعة مبادئ هي:

المبدأ الأول: المديرين

أهّم ما تطرق إليه المبدأ نذكر:

1/ المجلس، على كل شركة أن يكون لها قائد من خلال مجلس فعّال والذي يجمع المسؤوليات لإنجاح أعمال الشركة؛

2/ الرئيس والمدير التنفيذي ب أن تكون المسؤوليات واضحة عند قيادة الشركة بين إدارة المجلس والمسؤوليات التنفيذية عند إدارة أعمالها، فلا أحد يمكن لوحده أن يأخذ عملية اِتخاذ القرار دون إشراك الآخر؛

3/ استقلالية وتوازن المجلس يجب أن يتضمن المجلس توازن في أعضائه بين التنفيذيين وغير التنفيذيين من المديرين وبخاصة اِستقلالية المديرين غير التنفيذيين ولا يجوز اِتخاذ القرار من جانب واحد؛

4/ تعيّين المجلس، ينبغي أن تكون عملية تعيّين المديرين الجدّد للمجلس متصفة بإجراءات رسمية، صارمة وشفافة؛

5/ تطوّير القدرات المهنية والمعلوماتية ينبغي على المجلس عرض المعلومات بأسلوب مناسب ووفق صيغة ونوعية مرغوبة تمكّن من فرز واجباته؛

المبدأ الثاني: المكافآت

عالج المبدأ عناصر وتركيبة المكافأة كما يلي:

1/ مستوى وهيكل المكافآت، ينبغي أن يكون مستوى المكافأة كافٍ لجذب وتحفيز المديرين للمتطلبات النوعية بهدف إنجاح أعمال الشركة، ويتم منح مكافآت للمديرين التنفيذيين على أساس أدائهم الشخصي ومعايير العمل بالشركة؛

2/ الإجراءات، ينبغي وجود إجراءات شفافة ورسمية لتطوّير سياسة المكافآت الممنوحة للتنفيذيين وتحدّيد حجم مكافآت المديرين فرادى.

المبدأ الثالث: القابلية للمحاسبة والمراجعة

تضمن العناصر الثلاثة التالية:

1/ التقرير المالي، على المجلس تقدّيم تقيّيم قابل للفهم ومتوازن حول وضعية وطموح الشركة؛

2/ الرقابة الداخلية ي على المجلس التأكّد من أنّ نظام الرقابة الداخلية قوّي ويهدف إلى حماية المساهمين المستثمّرين وأصول الشركة؛

3/ المراجعين ولجنة المراجعة على المجلس تأسيس إتفاقية شفافة ورسمية حول كيفية عرض التقارير المالية ومبادئ الرقابة الداخلية من أجل التأكيد على وجود علاقات مناسبة مع مراجعي الشركة.

المجموعة الثانية: المساهمون المؤسسيون

تطرقت إلى أهّم ثلاث عناصر وهي:

1– الحوار مع الشركات، على المساهمين المؤسسيين الدخول في حوار مع الشركات القاعدية حول التفاهم المشترك على الأهداف المستقبلية؛

2– تقيّيم الإفصاح عن الحوكمة متى قامت الشركة بتقيّيم معايير الحوكمة خاصة تلك المتعلقة بهيكل وتركيبة المجلس، فانه على المساهمين المؤسسيين إعطاء الوزن المستحق للعوامل الملائمة التي لفتت انتباههم؛

3- تصويت المساهمين للمساهمين المؤسسيين كل المسؤولية حول إعتباراتهم وحساباتهم عن إستعمال الأصوات لأنّ تلك الأصوات تترجم إلى ممارسات في الميدان.

وأمّا بالنسبة **للجزائر**، فقد كشف ممثّل مؤسسة التموّيل الدولية (IFC) "سيباسيت مولينوس" يوم 14 جويلية 2007، بأنّ هذه المؤسسة التابعة للبنك العالمي تعمل حالياً بالتعاون مع المؤسسات العمومية والخاصة والبنوك الجزائرية، إلى جانب ممثلي منتدى رؤساء المؤسسات، لإعداد ميثاق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية. جاء هذا على هامش الندوة الصحفية بمقر البنك العالمي بالجزائر[24].

حيث أنّ الجزائر تشهد تأخر كبير جداً في إصدار ميثاق للحوكمة مقارنة ببعض الدول العربية، وهذا لا يشجع على بناء الثقة في سلامة ومتانة النظام المصرفي على وجه الخصوص، في ظل ما عرفه من انتكاسة ممثلة في أزمة البنكين السالف ذكرهما، فوجود ميثاق للحوكمة يضمن للمستثمّر الوطني والأجنبي حماية فضلى لحقوقه وتحفيزاً كبيراً له على المساهمة في رأس مال البنوك المراد خوصصتها، لأنّ الخوصصة تعني تنازل الدولة عن حصة من رأس مال البنوك التي تعود ملكيتها للدولة، فغياب مبادئ تحمي المساهمين الصغار

من تصرفات المدراء أو من ممارسات المساهمين الكبار لا يشجع على ظهور منافسة حقيقية بين المشاركين في عملية الخوصصة.

وعلى العموم فانّ المستثمر الأجنبي أياً كان نشاطه الاستثماري، يفضل الاقتصاديات التي تحكمها مبادئ ممارسة الإدارة الرشيدة، كما هو الشأن عليه مع المؤسسات المالية الدولية التي تمنح قروض للشركات التي تتوفر دولها على مواثيق للحوكمة والتي من خلالها تضمن حسن إدارة تلك القروض.

2-2-3: التنمية المستدامة

التنمية المستدامة بدورها مصطلح برز في السنوات القليلة الماضية، من بين ما يعنى به حماية مصالح الأطراف المرتبطة بالشركات سواء من قريب أو من بعيد. حيث ركّزت التنمية المستدامة على ضرورة التزام الشركات بالمساهمة في حماية البيئة، بما في ذلك البنوك من خلال تموّيل مشاريع ليس لها أثار سلبية.

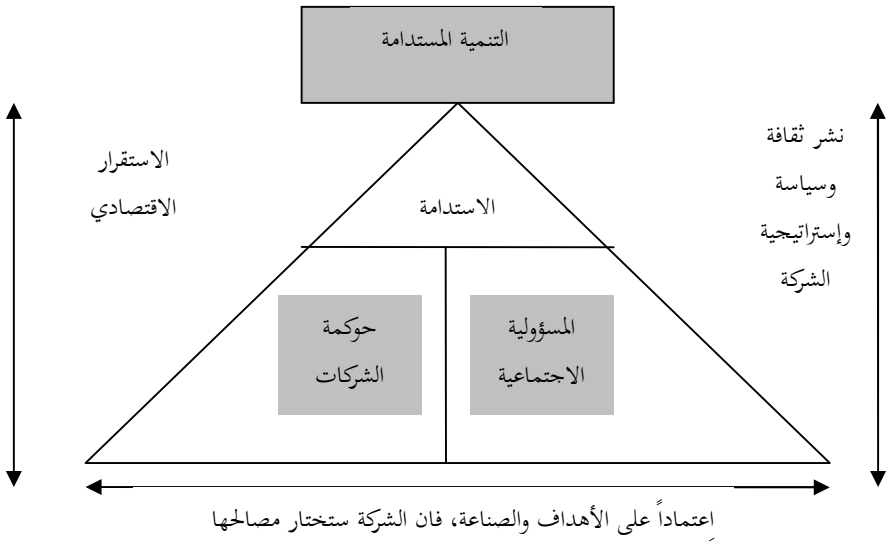
أولا: مفهوم التنمية المستدامة

---

[24] سمية يوسفي، **الجزائر تستعد لإعداد ميثاق للتسيير الراشد**، جريدة الخبر، العدد5065، الأحد 15 جويلية 2007 الموافق 30 جمادى الثانية 1428هـ، ص:11

حوكمة الشركات الجيّدة تساهم في التنمية الاقتصادية المستدامة من خلال تحسّين أداء الشركات والرفع من إمكانية الدخول إلى رأس المال الخارجي، فحوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية للشركات مجمعان يعملان معاً نحو تحقيق الاستدامة والتنمية المستدامة، من خلال الاستقرار الاقتصادي وإفصاح الشركات عن ثقافاتها وسياساتها وإستراتيجياتها، إنطلاقاً من مصالحها. والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل1.11: من حوكمة الشركات إلى التنمية المستدامة



المصدر: Thierry wideman goiran et frédéric perier et françois lépineux, **développement durable et gouvernement d'entreprise : un dialogue prometteur**, édition d'organisation, paris, 2003, p :103

يعرِّف برنامج الأمم ا ـدة للتنمية والبيئة، التنمية المستدامة بأنها: تنمية تسمح بتلبية إحتياجات طلبات الأجيال الحاضرة دون الإخلال بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية إحتياجاتها[25]، ومفهوم التنمية

[25] زرنوج ياسمينة، **إشكالية التنمية المستدامة في الجزائر–دراسة تقييمية**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، السنة الجامعية 2005-2006، ص: 127

المستدامة وُجِدَ أصله من خلال الانعكاس المثالي من الميدان الايكولوجي في سنوات 1970 حول موضوع التنمية–الايكولوجية (l'eco-développement)، وبالضبط بمناسبة مؤتمر ستوكهولم في سنة 1972، والذي اعترف بشكل مناسب بالاعتبارات البيئية في التنمية.

كما تعبِّر التنمية المستدامة عن تجميع الطرق والأساليب لخلق واستدامة التنمية والتي تسعى إلى:

1– تخفيف الفقر؛

2– إيجاد المعايير العادلة للمعيشة.

ما أنها مفهوم يعني التوفيق بين تنمية إجتماعية واقتصادية قابلة للاستمرار وحماية البيئة، أي إدراج البعد البيئي في إطار تنمية تضمن تلبية حاجات الأجيال الحاضرة والأجيال المستقبلية[26]، وعرف المبدأ الثالث الذي تقرّر في مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة والتنمية المنعقد في ريودي جانيرو بالبرازيل سنة 1992، التنمية

امة بأنها ضرورة إنجاز الحق في التنمية، بحيث تتحقق على نحو متساوٍ الحاجات التنموية والبيئية لأجيال الحاضر والمستقبل[27].

فمفهوم التنمية المستدامة لم م الاتفاق عليه من قبل المفكرين، وإنما تعدّدت منطلقاتهم في إتجاهات متباينة منها[28]:

1. الإيمان بفلسفة الطبيعة أو حماية أمن الأرض؛

2. الاستخدام العاقل لموارد الطبيعة في مجال عملية التنمية والموازنة بين مصالح الأجيال المتتابعة.

ولتحقيق هذه التنمية وجب التركيز على عدد من القيّم وهي:

- مبدأ الحذر والوقاية؛
- البحث عن إدارة مخلصة ووفية؛
- مبدأ المسؤولية؛
- مبدأ التعوّد على المشاركة؛

---

[26] قانون رقم 03–10 مؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1424 الموافق 19 يوليو سنة 2003 يتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، المادة 4

[27] دوجلاس موسشيت- ترجمة بهاء شاهين، **مبادئ التنمية المستدامة**، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة (مصر)، الطبعة الأولى، 2000، ص:17

[28] عبد الرحمان يسري أحمد، **التنمية المتواصلة: النفاهيم والمستلزمات (تقييم للفكر الوضعي ورؤية اسلامية** ص **3**

♦ روح التضامن.

تعتبر ثقافة التنمية المستدامة في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا (**MENA**) ضعيفة، نظرًا لـ:

1) انعدام الوعي؛

2) انعدام المؤسسات الرائدة في التنمية المستدامة؛

3) انعدام الانجازات الكافية لإدراك التنمية المستدامة.

ولتحديد سياسة التنمية المستدامة في الشركات، تقوم هيئات التصنيف الاجتماعي باعتماد خمسة معايير أساسية وهي:

1. إدارة الموارد البشرية؛

2. آثار أنشطتها على البيئة؛

3. العلاقات مع الزبائن والموردين؛

4. العلاقات مع المساهمين؛

5. العلاقات مع المجتمع المدني.

ثانيا: عناصر التنمية المستدامة

يدور مجال ونطاق التنمية المستدامة حول ثلاثة مكونات:

1/ الاستدامة البيئية: حيث أشار المبدأ الرابع الذي أقرّه مؤتمر 1992، إلى أنه لكي تتحقق التنمية المستدامة ينبغي أن تمثل البيئة جزءًا لا يتجزأ من عملية التنمية ولا يمكن التفكير فيها بمعزل عنها[29]، وخصّص المبدأ الخامس من مبادئ منظمة (**OECD**) الموجهة للشركات متعدّدة الجنسيات (**MNE**)، ضرورة ضبط أعمال ونشاطات هذه الشركات بشكل ينسجم مع حماية البيئة، حيث ينبغي عليها في إطار القواعد التنظيمية والممارسات الإدارية والقوانين في أماكن عملها أن:

* تأسّس وتضع نظام لإدارة البيئة متضمّن تجميع وتقييم المعلومات المناسبة حول البيئة والصحة وتأثيراتهما على النشاطات والقيام برسم أهداف قابلة للقياس تعنى بتحسين البيئة؛

* وضع مخطط منسجم للوقاية والرقابة الحقيقية للأضرار البيئية والصحية الناتجة عن نشاطات الشركات؛

* المناشدة المستمّرة لتحسين الأداء البيئي للشركات من خلال تكيّيف إجراءات العمل والتكنولوجيا في كل أقسام الشركات وتطوّير المنتجات والخدمات التي ليس لها تأثير سلبي على البيئة.

---

[29] دوجلاس موسشيت- ترجمة بهاء شاهين، **مبادئ التنمية المستدامة**، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة (مصر)، الطبعة الأولى، 2000، ص 18

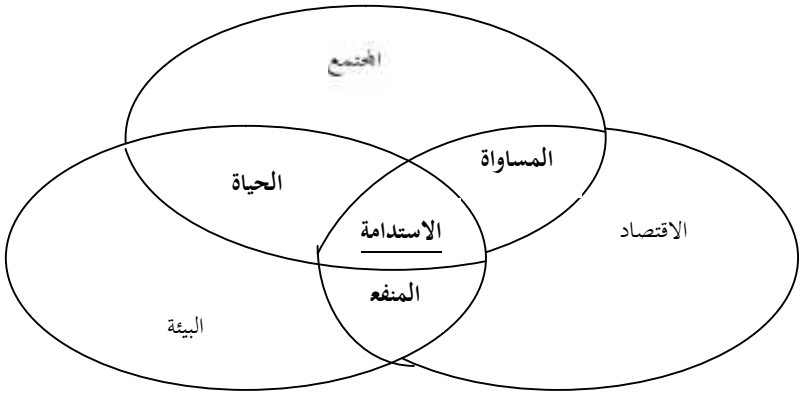
ومن الوسائل التي تعمل على التزام الشركات بأداء بيئي مرضي نجد المراجعة البيئية، حيث توالت ضغوط متزايدة على الوحدات الاقتصادية من جانب أطراف متعدّدة لتحسّين ومراجعة السياسات البيئية التي تعمل الوحدات، ومن هذه الأطراف (المستهلكين، المساهمين، المستثمّرين، المقرضين، قوانين البيئة وجماعات الضغط البيئي)[30].

2/ الاستدامة الاجتماعية: وهذا من خلال التزام الشركات بمبادئ المسؤولية الاجتماعية تجاه أصحاب المصلحة؛

3/ الاستدامة الاقتصادية: من خلال العمل على تطوّير وسائل الإنتاج وتقنيات الإدارة التي تقلّل من إستهلاك الموارد، خاصة الموارد غير القابلة للاستدامة والعمل في مجال البحث والتطوّير بهدف إحلال تلك الموارد حتى يستمر النمو الاقتصادي الكلي.

والشكل الآتي يوضّح تداخل وانسجام تلك المكوّنات لتحقيق التنمية المستدامة:

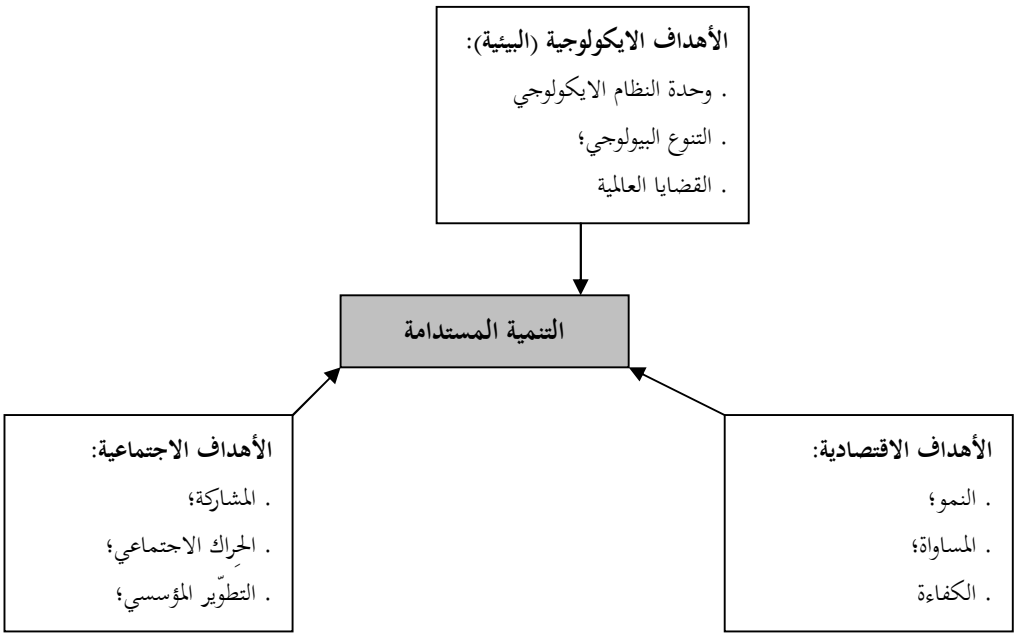
الشكل1.12: أهمّية التوازن بين المكوّنات الثلاثة في تحقيق التنمية المستدامة



أما الشكل الموالي فيبيّن تداخل أهداف المكوّنات الثلاثة المذكورة لأجل تحقيق التنمية المستدامة:

الشكل1.13: مجموعة الأهداف الثلاثة التي يتعين دمجها في التنمية المستدامة

[30] دانيال جورج غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر)، 2001، ص:434



المصدر: دوجلاس موسشيت- ترجمة بهاء شاهين، مرجع سبق ذكره، 2000، ص: 72

خلاصة الفصل الثاني

تمثل حوكمة الشركات التقاء الممارسات والإجراءات السليمة لإدارة الشركات حيث تعمل هذه الإجراءات والممارسات بموجب معايير وقواعد تحكمها بصورة ملزمة وتهدف من خلال عملها إلى تقليل من تعارض المصالح بين المساهمين وأصحاب المصالح وكل من له علاقة مع الشركة وبسبب تنوع آليات الرقابة على حوكمة الشركات وتعدد مصادرها فان تنفيذها يتطلب وضع إطار شامل لها يأخذ بعين الاعتبار جميع مصالح المساهمين وأصحاب مصالح شركات المساهمة فكل طرف من هذه الأطراف يؤدي دورا مهما في عملية الحوكمة حيث تسعى إدارة المراجعة الداخلية من خلال موقعها المتميز في الهيكل التنظيمي للشركة إلى تقييم المخاطر وتحديد الأساليب الملائمة لإدارتها والتأكد من أن نظم الرقابة الداخلية تعمل بكفاءة وتقديم التوصيات اللازمة التي يحتاج إليها بمجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة.

3-الفصل التطبيقي

3-1: تقديم هيكل الاستقبال

3-1-1: تقديم ل urbor

مركز الدراسات والانجاز العمراني الحضري لمدينة وهران المسمات URBOR هو مؤسسة عمومية اقتصادية برأس مال إجمالي يناهز 385000000 دج

أنشأت هذه المؤسسة بموجب المرسوم 167-83 من 05 مارس 1983 من جراء إعادة الهيكلة للمركز الوطني للدراسات والانجاز الحضري CNERU في 1992/10/05

خضع مركز L'URBOR لتعديلات خصت وضعية القانونية بغية التحول إلى شركة ذات أسهم المتحصلة على الاستقلالية المالية.

تتوفر هذه المؤسسة على أربعة وكالات وهي كالاتي :

- وكالة في مدينة مستغانم.
- وكالة في مدينة معسكر.
- وكالة في مدينة نعامة.
- وكالة في مدينة أدرار.

3-1-2: نبذة تاريخية

في 1959 أسست أو أسس الصندوق الجزائري للتهيئة الترابية المسماة عموما cadat

- وذلك في إطار مخطط قسنطينة وكان يشمل كل التراب الوطني من خلال الهياكل الجهوية
- المتصلة بإدارة مركزية في العاصمة
- 2. في 1982 تغيرت التسمية لتصبح المركز الوطني للدراسات والانجاز الحضاري urbor
- 3. في 1983سمحت هذه الإعادة الهيكلية لإعداد ثمانية وحدات جهوية من بينها مركز الدراسات و الانجاز لمدينة وهران urbor

- وقد تم إنشاء هذا الأخير بمرسوم رقم 83/167 05/03/1983
- تمتد كفائتة المعدة ولايات أخرى الغرب الجزائري
- 4. في 05/10/1932 طرءت تعديلات قانونية فأصبح مستقل و تحول الى شركة ذات أسهم ، ومن هنا وهو يتوفر على شخصية معنوية وكذا استقلال مالي فأصبحت تتسم كمؤسسة عمومية اقتصادية

3-1-3: بطاقة تعريف المؤسسة.

الهدف الاجتماعي	مركز الدراسات والانجاز الحضري
الشكل القانوني	مؤسسة عمومية اقتصاديةEPE-SPA
رأس مال إجمالي	385000000 دج
تاريخ الانشاء	05 مارس 1983
تاريخ الاستقلالية المالية	1992/10/05
لقب رئيس مدير العام	السيد مدني محمد
عنوان المقر الاجتماعي	124 شارع المرشح حمو المختار وهران
رقم الهاتف	041452327 أو 041452354
الفاكس	041452178
البريد الالكتروني	contact@urbor.com
موقع web	www.urbor.com
النشاطات الهامة	دراسات الحضرية العامة
إشارة النشاط	835
البنك	القرض الشعبي الجزائري وهرانCPA

رقم التعريف 098331010058633

مادة الضريبة 31591796011

رقم السجل التجاري 31/00 0104787 B00

مدة الممارسة

مركز وهران URBOR يتوفر على مدة ممارسة تفوق 50 سنة في مجال التعمير والتهيئة المناطق الصناعية مهما كانت حالتها إذا تعلق الأمر بالتجمعات الساحلية أو داخل الوطن أو في الجنوب

مركز وهران معنى بأي إنجاز من الساحل إلى أقصى الجنوب.

و إن اقتضى الامر مرورا بمدينة معسكر فجبال بن شقران وكذلك سهل غليزان و هذا يدل على التنويع الحاصل في المواقع المدروسة مما يدل كذلك على المعرفة العميقة للأراضي.

مركز وهرانURBOR أصبح مكيف مع النظام الدولي الحامل لاسم ISO وينوي مركز وهران URBOR توسيع تصديقه مع المقاييس الدولية ذات صلة مع الأمن الصناعي و المحيط البيئي.

3-2: دور المحاسبة في تسيير مؤسسة urbor

3-2-1: ميادين النشاط.

نشاطات مركز وهران URBOR تهتم خاصة بإنجاز الدراسات المعلقة بالعمل الحضري .فمثلا إعداد المخططات استعمال التراب POS والمخططات الرئيسية للتهيئة والتعميرPDAU

تتلخص الممارسة كمايلي:

دراسات التعمير العامة POS ,PAW,PDAU.

دراسات عملية VRD,routes ,ponts ,et autres.

دراسات معمارية والهندسة المدنية.

دراساتالتهيئة للمناطق الصناعية ومناطق النشاطات.

دراسات أنظمة العمليات الجغرافية .

دراسات التأثيرات على البيئة.

الرسم الطوبوغرافي.

تأهيل السكنات القديمة.

تتسع كفاءة المركز إلى عدد كبير ولايات الغرب الجزائر: مستغانم ،وهران، معسكر، عين تيموشنت ،سيدي بلعباس تلمسان، سعيدة، غليزان، نعامة.

3-2-2: الموارد البشرية والمادية:

يتوفر المركز المذكور أي URBOR على تعداد يتمثل في 150 عون من الاطارات المسيرة والباحثة وجامعين معماريين أخصائيين في علم الاجتماع ومهندسين في التهيئة الأرضية ، مهندسين في VRD ،مهندسين في الطوبوغرافية ،وكذلك في ميدان المعلوماتية ضف إلى ذلك خبراء في عمران والمياه.

كما يتوفر المركز على إمكانية مادية ملائمة تضمن له السير الحسن لتأدية المهام وهي كالاتي :

شبكة معلوماتية حديثة، وسائل هاتفية l'intranet والانترنت يساهمان في النهوض لبعض المؤسسات.

أجهزة رقمية لتسجيل الطبوغرافية من نوع Leica TC307+Leica TC407 .

برنامج طوبوغرافي VRD TOPO CAD .

برنامج AUTO CAD + برنامج COVADIS.

طاولة للرسم نوع A0 عدة طابعات A4; A3.

ألة نسخ A0 و برنامج سهمي.

النظام العام للمركز urbor

نظام المؤسسة : urbor هو مؤسسة عامة ذات طابع اقتصادي EPE) تتمتع بشخصية معنوية و استقلال مالي بحيث أن القسط الكبيرهو للدولة المتمثله في مجلس المشاركة للدولة(CPE)كلفت هذه الأخيرة شركة التسيير للشركات SGP GENESTكشركة ذات أسهم

التي تسير من قبل مجلس الادارة ،الحصول و التسييرلحساب الدولة بخصوص الأسهم وكذلك القيم الأخرى التي تحصل عليها الدولة مباشرة على حساب URBOR .

إلا أن المؤسسة هي خاضعة لتدابير قوانين التجارية عندئذ تسير من قبل وكالتين

وكالة الإدارية ووكالة التسيير .

الجمعية العامة للمساهمين

الجمعية العامة هي وكالة سيادية للشركة فهي تشكل من المندوبين من قبل مجلس المشاركة للدولة CPE وأعضاء من مجلس الإدارة لما يسمى SGP GENSTE و يتم الاجتماع مرة واحدة على الأقل في السنة ، في جلسة عادية وعند كل طارئ في جلسة استثنائية على أساس استدعاء كل طرف من قبل رئيس مجلس الإدارة أو من طلب من أحد الأطراف .

ما عدا في استثناء القرارات التي تخص التسيير العادي، تتكلف الجمعية العامة بكل القضايا المتعلقة بنشاط المؤسسة و هي كالتالي :

البرامج العامة للنشاطات

ـالتقييم السنوي للنتائج

ـتحويل النتائج

. رفع أو خفظ رأس المال

. اقتراحات تعديل القوانين

. تعيين مجلس المحاسبة

مجلس الإدارة :

يدار مركز الدراسات URBOR لمدينة وهران من قبل مجلس الإدارة الذي يتشكل

حسب القانون الذي يحدد الأعضاء وهم (07) أعضاء بحيث أن (02) هما من ممثلي العمال و (05) الآخرين من الإدارة الذين تعينهم الجمعية العامة حسب عهدة ثلاث سنوات

ويمكن أن تجدد ، يجتمع المجلس 06 مرات في السنة باستدعاء من الرئيس ، لأنه العضو الأعلى الجدير بأخذ القرارات المناسبة لقضية ما.

له صلاحيات في تحديد توجهات الهامة التي تخص نشاطات الشركة كما يسهر على تطبيقها ويصوت على الميزانية السنوية ويبدي الرأي النهائي حول تقرير التسيير ويوافق على تقييم الحساب

C. العضو الإداري

الذي يسير مركز urbor هي إدارة عامة متكونة من إدارتين منها من هي مكلفة بالإدارة و المال و الأخرى بالنشاطات التقنية (الدراسات)

الشبكة التنظيمية للمؤسسة : فهي منظمة حسب ثلاث محاور

1. المديرية العامة

يديرها المدير العام الذي يمثل الشركة حسب التقارير مع الآخرين في إطار مهمته

يتمتع المدير بصلاحيات أوسع إلى حدود المشروع الاجتماعي تحت تحفظ التي هي ممنوحة له من قبل الإدارة ويكون في عونه في هذه المهام

مساعد الإدارة

مساعد التسيير فرعي

مساعد في مجال الإعلام الآلي

مساعد في مصلحة القانونية

. يتم التقييم من قبل الإدارة العامة فيم يخص العمل الإداري كما تنضم المتابعة المباشرة للنشاطات لمختلف المصالح المرتبطة بها من أهم مهامها مايلي :

. تحديد وتوزيع إستراتيجية التنمية ل urbor للمدى القصير و المدى الطويل

. تخطيط ،تنشيط ،قيادة تنسيق و المراقبة لجمل النشاطات العمومية

. ضمان التحكم في موضوع الميزانية لكل نشاط وضمان المراقبة

. ضمان التفتيش أي المعاينة لمختلف الخدمات على مستوى مختلف المصالح

. ابتكار ، إعداد وانجاز لسياسات الشركة المتمثل في مخطط العمل و الإجراءات المتعلقة

النظافة ، الأمن ثم البيئة (hse)

الحرص على التطبيق و الصيانة لنظام التسيير و نوعيته

. تطوير ، إدماج و إعداد نظام معلوماتي للتسيير

. إعداد والمحافظة على نظام مراقبة التسيير للنشاطات

مديرية الإدارة و التمويل

الإدارة هي خاضعة لسلطة مدير الإدارة و التمويل ، فهي مكلفة لضمان التسيير المالي و المحاسبة لكل العمليات التي تخص الشركة وتحرص الإدارة على احترام الهداف التمويلية للشركة ، كذلك تسيير المنابيع البشرية فتشمل على مايلي :

1. مقاطعة الإدارة العامة (أو قسم الإدارة العامة)

1. مصلحة الوسائل العامة

12. مصلحة العمال

1. مصلحة العتاد

مقاطعة التمويل و المحاسبة (أو قسم التمويل المحاسبة)

مصلحة المحاسبة

مصلحة التمويل

مصلحة الصفقات

مصلحة الاستثمار وكذا الاسترجاع من بين مهامها الهامة مايلي :

. الإعداد ، اقتراح وانجاز سياسة الشركة و المخططات العملية التي تخص تسيير الموارد البشرية و تنظيم المؤسسة

. إعداد وضمان انجاز المخطط الاستراتيجي للتكوين

. اقتراح وانجاز سياسة التواصل الداخلية ضمن المؤسسة

. إخضاع للمصادقة من قبل المدير العام الذي يعنى بالتقييم السنوي للنتائج المتحصل عليها

. تنبؤات الممارسة المستقبلية

. ابتكار واقتراح التهيئة لتنظيم النشاطات (نماذج ، إجراءات عملية) تم انجازها عندما تم المصادقة عليها.

. إعداد واقتراح سياسة المؤسسة ، فمخططات العمل أو تحسين النشاطات والإجراءات التي

تعني التسيير المالي و الحسابي .

. ضمان تحمل الانسجام العام وتسيير الحسابات والأرصدة .

. إعداد تنبؤات ومخططات الخزينة وضمان تغطيات الحاجات المؤسسة حاليا .

المديرية التقنية :

هذه الإدارة تحت سلطة المدير التقني وهي مكلفة بانجاز الدراسات الحضارية المتطابقة مع المقاييس والمعايير المعدة

مع احترام الآجال التعاقدية .

أثناء أداء مهامها تدعم ب :

الخلية الحضارية ، البيئية وتهيئة الأرضية للتعمير .

الخلية المعمارية و الهندسة المدنية .

ـ خلية sig

ـخلية الدراسات vrd

ـ مهام المديرية تخص الميادين التالية :

ـ استطلاع الصفقات وذلك بهدف الحصول على الصفقة من عدمها

ـ التأكد من الانجاز الحسن لمخطط الحركة السنوية للإدارة

ـ المشاركة في تقييم المشاريع من حيث إمكانية انجازها ثم المرد ودية و الآجال

ـ تنظيم دوري للاجتماعات تنسيقية بين مختلف الهياكل

ـ الحرص على الخصوصيات التقنية لدفتر الشروط

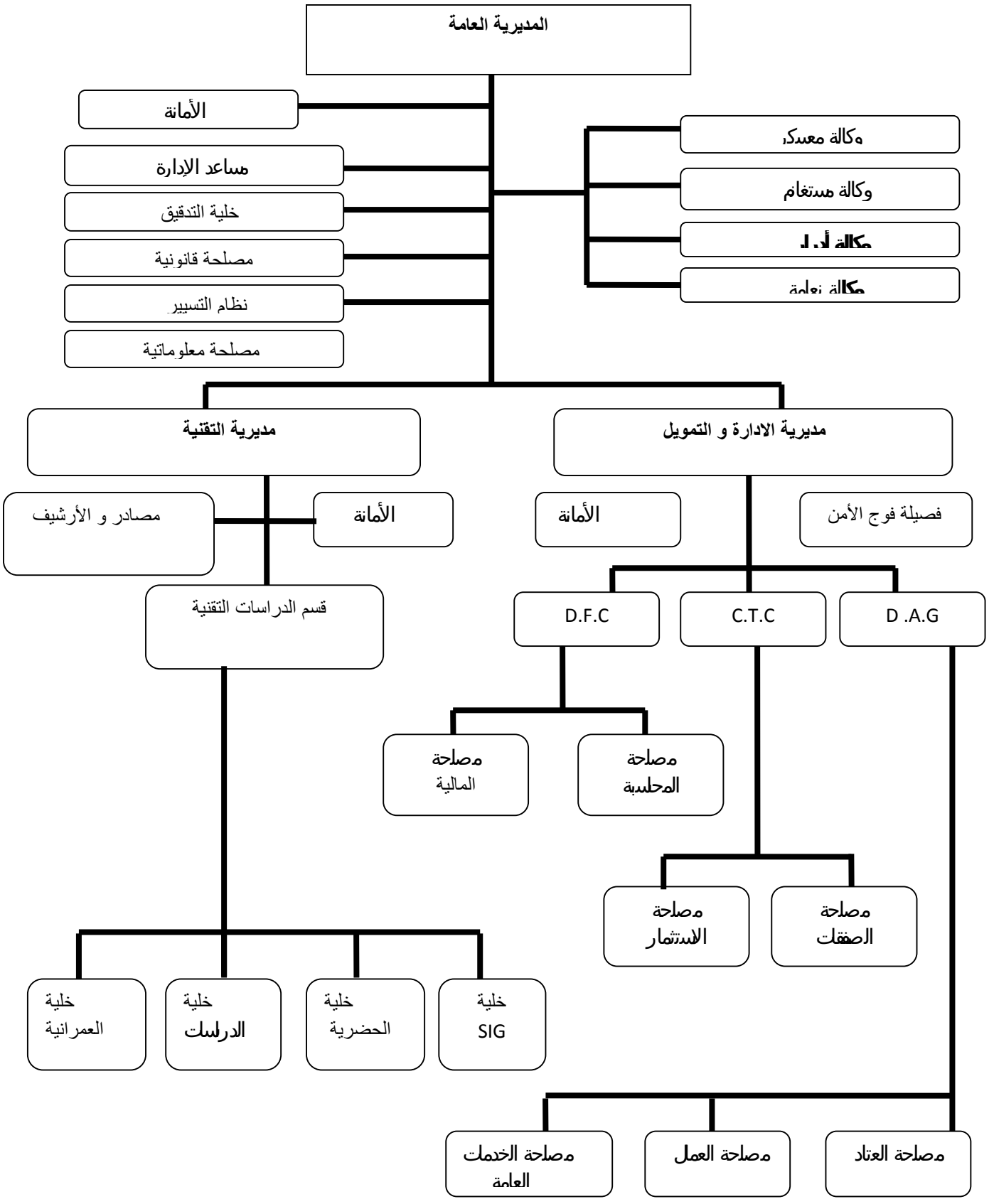
ـ ضمان التسيير و التنمية تمويل المتعاقد من الباطن

ـ معاينة ومراقبة و التحقيق في الدراسات و المخططات و اقتراح الحلول التقنية

ـ البحث أو ابتكار و اقتراح مع تعميم التدابير منها النماذج و الوسائل المسهلة لانجاز الدراسات و تسيير المشاريع.

ـ المشاركة في إعداد الإجراءات الخاصة بالنشاط .

النظام الهيكلي المالي لمالي لمركز الدراسات والانجاز الحضري لمدينة وهران urbor يتمثل في المخطط التالي :


المديرية العامة
الأمانة
مساعد الإدارة
خلية التدقيق
مصلحة قانونية
نظام التسيير
مصلحة معلوماتية
وكالة معسكر
وكالة مستغانم
وكالة أدرار
وكالة نعامة
مديرية التقنية
مديرية الادارة و التمويل
مصادر و الأرشيف
الأمانة
الأمانة
فصيلة فوج الأمن
قسم الدراسات التقنية
D.F.C
C.T.C
D .A.G
مصلحة المالية
مصلحة المحاسبة
مصلحة الاستثمار
مصلحة الصفقات
خلية العمرانية
خلية الدراسات
خلية الحضرية
خلية SIG
مصلحة الخدمات العامة
مصلحة العمل
مصلحة العتاد

3-2-3: أهمية المحاسبة في مؤسسة urbor

تلعب المحاسبة دورا هاما لكل مستعمليها وتنحصر أهميتها في ما يلي :

تستعمل المؤسسة المحاسبة من أجل الحصول على المعلومات حول مكونات وتطور ذمتها المالية ، فالأهمية الأساسية للمحاسبة هي إثبات مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة مع مختلف المتعاملين الاقتصاديين الآخرين وذلك حسب التسلسل الزمني لوقوع هذه العمليات مما يسمح للمؤسسة بمتابعة تطور ذمتها المالية وتفسير التغيرات التي تحدث عليها وإعداد وضعيتها بتاريخ معين.

على المؤسسة تطبيق نفس المحاسبية عبر الدورات المتعاقبة,أي يليها تقرير عناصر وتقديم المعلومات بكيفية مماثلة وذلك لضمان الانسجام وقابلية إجراء مقارنة هذه المعلومات.

و المقصود بطرف المحاسبية هو الإنفاقات المحاسبية القاعدية والخصائص النوعية والمبادئ المحاسبية الأساسية,وكذا القواعد و الممارسات والإبداعات الخاصة المطبقة من طرف الكيان ما لإعداد و عرض كشوف المالية.

خلاصة:

لقد جاءت الدراسة الميدانية لمؤسسة URBOR لتوضح الدور الذي تساهم به المحاسبة في مراحل عملية اتخاذ القرار، ثم لتبين ما اذا كان للدعم التكنولوجي الالي و البرامجي على وجه التحديد اثر ايجابي على تسيير الشركات و دعم القرار في ظل بيئة و ثقافة المؤسسة وقد اوضحت الدراسة ما يلي:

- تساهم المحاسبة في تنظيم عمل المؤسسة اداريا.
- تشجع المحاسبة عمل الفريق بسبب الارتباط المباشر للأنشطة.
- يساهم ادخال التكنولوجيا الى المؤسسة في تقديم معلومات اكثر دقة، و ملاءمة.
- تساهم المحاسبة في تحديد المشكلات التي تواجه متخذ القرار بطرق اسرع، دقة و اكثر ملاءمة بسبب انتظام المعلومات التي تقدمها.

الخاتمة

بدئنا دراستنا هذه بإعطاء مفاهيم أساسية تتعلق بالمحاسبة منذ ظهورها كنموذج عمل يقتدى به عند إنشاء أي مؤسسة، إلى أن ظهرت مدارس حديثة أخذت بعين الاعتبار الجوانب السلبية التي كانت تنقص من فعالية المدارس الكلاسيكية لتصحيحها، خاصة ما يعاب عنها من الجانب الإنساني والاجتماعي. وكانت المحاسبة أساس ظهور أنظمة المعلومات إذ بدونه، تكون المؤسسة في حالة فوضى لا يمكن من خلال ذلك رسم خطط ولا تصور لمستقبل المؤسسة. لكن ما سمح باكتشاف أنظمة المعلومات حسب المفهوم الحديث لهذا المصطلح هو ظهور الإعلام الآلي، هذا الأخير الذي حول العالم وجعل من الطرق التي كان يعمل بها، غير صالحة بأن تتماشى مع مفهوم العولمة.

ومن الوظائف التي استفادت من المعلوماتية نجد وظيفة المحاسبة، التي لم تظهر آية صعوبة في تأقلمها مع هذا النظام. وإذا نظرنا إلى واقع المؤسسات الأجنبية في الوقت الحاضر، نجد أنها ترسم إستراتيجياتها باستخدام الإعلام الآلي وبالتالي أصبحت تسيطر على أغلبية الأنشطة العالمية خاصة منها الخدماتية، ولا يمكن تصور عملية إنتاج لمنتوج مادي أو معنوي دون ترجمته إلى لغة الأرقام، أي بمعنى، دون إظهارها في قوائم مالية، تسمح للجميع بقراءتها وتحليلها وإبداء الرأي فيها وهذا بالاعتماد على النظام المحاسبي. لكن تحققنا من خلال الدراسة أن هذا النظام لا يتكون فقط من المحاسبة المالية (أو ما يسمى بالمحاسبة الإجبارية)، رغم ما تقدمه من معلومات مفيدة، لكنها معلومات شاملة إلى درجة أن البعض أعتبرها "علبة سوداء". هذه النقائص وجد لها الأخصائيون حلا يتمثل في المحاسبة التحليلية، التي كانت في بدايتها عبارة عن تقنية للحساب، ثم تطورت تدريجيا إلى أن أصبحت نظاما كاملا يتمتع بأسس وقواعد لا يمكن الاستغناء عنها، وقد جعل منها المختصين في الميدان نموذجا، لا يستعمل لتحديد التكاليف فحسب، وإنما بإمكانه التعايش مع كل تغير يحدث في المؤسسة سواء المتعلق منها بالمنافسة، الإستراتيجية، المحيط أو مساهمة مستخدمي هذا النموذج.

كما سمحت هذه الدراسة بالكشف عن آلية تسيير غفل عنها كثير من المسيرين، الجزائريين على وجه الخصوص، بسبب تجاهلهم أو جهلهم لأهميتها وذلك لأسباب عدة، منها ما يعود إلى عدم الترويج لها كما يفعل ذلك الأوربيون والأمريكيون والأسيويون، ومنها ما يتعلق بارتفاع تكلفة وضع نظام محاسبة تحليلية، ويفضلون في هذه الحالة الاكتفاء بشبه طريقة لحساب التكاليف، أما الأسعار فيحددها السوق. وهم يعتقدون أنهم غير قادرين على الضغط عن هذه الأسعار إلا عن طريق تقليص التكاليف فقط.

نتائج البحث

لقد توصلنا من خلا ل الدراسة التي قمنا بها إلى النتائج التالية:

أ) إن المحاسبة هي أساس نجاح أي مؤسسة اقتصادية وأن الوظائف التي تحتويها لا يمكن أن تعطي معلومات مفيدة، إلا إذا اعتمدت لأخرى على هذا التنظيم. كما أنه يجب على المؤسسة أن تهتم بالجانب الإنساني أكثر من الجانب الإنتاجي، باعتبار أن العامل هو الأساس لضمان بقاء المؤسسة وأن رأيه في أي تعديل يخص تنظيم المؤسسة لا بد أن يؤخذ بعين الاعتبار حتى يشعر بالمسؤولية تجاه ما ساهم فيه هو شخصيا في الإعداد والتطبيق. كما أن نظام المحاسبة باعتبارها نواة نظام معلومات المؤسسة، يحتاج هو أيضا إلى الاعتماد على التنظيم الذي تتمتع به المؤسسة حتى لا يكون هناك تعارض بين معلوماته والأهداف المنتظرة منه. إلا أن ما توصلنا إليه من خلال الدراسة، هو أن نظام المحاسبة التحليلية قد لا يحترم التنظيم الهيكلي للمؤسسة فيما يتعلق ببعض نماذجه، لكن هذا لا يعني الخروج عن الإطار العام لهذا الهيكل وإنما فقط، إمكانية اللجوء إلى التقسيم العرضي للمهام، حتى يتمكن هذا النظام من حصر التكاليف في الأنشطة التي تتسبب في ظهورها وبالتالي إمكانية التأثير عليها؛

ب) لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة. فكل نظام فرعي له دوره في تحسين التسيير، لكن أهمية نظام المحاسبة التحليلية تكمن في أنه يذهب إلى أعمق التحاليل فيما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنظمة الفرعية الأخرى. لذلك، لا يمكن له أن يستغني عن الآليات الأخرى مثل المحاسبة العامة، المراقبة الموازنية، المراجعة... بل أنه يعتبر مكملا لها، إلا أن فعاليته تظهر خاصة إذا كان مستقلا عن مصدر المعلومات التي يستغلها. وقد بينا من خلال الدراسة أنه إذا كان هذا النظام

مرتبطا بهيئة تابعة للمديرية العامة للمؤسسة، فإنه يصبح أداة تسيير حقيقية للمراقبة واتخاذ القرار؛

ج) يعتبر نظام المحاسبة المالية(العامة) من أهم مصادر المعلومات في المؤسسة، وذلك بحكم المكانة التي يحتلها داخل هذا النظام. فكل الوظائف التي تتضمنها المؤسسة مرغمة بإرسال معلوماتها إلى المحاسبة المالية، سواء المتعلقة بالإنتاج، الموارد البشرية،المخزونات، التسويق، المشتريات... وينتظر من المحاسبة المالية أن تترجم كل المعلومات التي ترسل إليها إلى لغة أرقام توضع في قوائم مالية، يتم استغلالها داخل وخارج المؤسسة. وباعتبارها محاسبة قانونية، فالهدف منها هو الاستجابة للأطراف الخارجية بالدرجة الأولى، لذلك كان لزاما على المسيرين أن يمتلكوا أداة داخلية لا تخضع إلى ضغوطات القانون ولا تجبر ؛ للإدلاء بمحتوى معلوماتها، حتى لا تتمكن الأطراف الخارجية من معرفة ما قد يخفيه نظام المحاسبة العامة. إن المحاسبة المالية نظاما يشبه ما أطلق عليه بعض المختصين بالعلبة السوداء، نظرا لاحتوائه معلومات شاملة لا تظهر إلا نتيجة إجمالية، لا تسمح بمعرفة الأنشطة المربحة من تلك التي تثقل كاهل أعباء المؤسسة، ولا المنتوجات أو الخدمات التي مكنت المؤسسة بتحقيق الربح عن تلك التي حققت خسارة. لهذه الأسباب كان من الضروري استكمال هذا النظام بالمحاسبة التحليلية للإجابة عن التساؤلات التي عجز عنها النظام الأول. ولا يمكن التغافل عن المراجعة، باعتبارها أداة

من أدوات مراقبة التسيير، التي تحمي المؤسسة من الإنزلاقات القانونية ومحاولة الحصول عن الربح بآية كيفية، أو الاختلاسات التي قد تقع وهي كلها أمور تخفى عن نظام المحاسبة التحليلية، بالإضافة إلى المراقبة الموازنية التي تهتم بمقارنة التقديرات بالإنجازات ولو بشكل شامل. إلا أن ذلك كله يوفر قادة للقيام بالمقاربة بين نتائج كل أداة مع الأداة الأخرى، بهدف التوصل إلى أدق وأوثق المعلومات؛

د) توصلنا إليه كنتيجة لواقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أنها مازالت تجهل فائدة نظام المحاسبة التحليلية كأداة تسمح بمراقبة التسيير واتخاذ القرار. بالنسبة للمؤسسات العمومية والتي يرجع تاريخ وجودها إلى ما قبل الاستقلال، لاحظنا نوع من التهميش للمحاسبة التحليلية وهذا راجع، حسب رأينا، إلى العمل بنفس الذهنية التي كانت تسودها قبل الانتقال إلى نظام اقتصاد السوق، أين كانت المحاسبة التحليلية غير مفيدة ما دام الأمر يتعلق بالعمل دون الاهتمام بالربح، مع التذكير أن هذه ؤسسات ما تزال في حالة احتكار لإنتاج وتسويق منتوجاتها، لذلك فهي لا ترى ضرورة لوضع واكتساب هذه الآليات، ما دامت النتيجة دائما موجبة، حتى أن بعض هذه المؤسسات تحقق أرباح تفوق 200% لبعض منتوجاتها. أما بالنسبة للمؤسسات الخاصة المحتواة في العينة، فقد بين التحقيق أنها مؤسسات تنتج في معظمها منتوجا واحدا وهي تستغل فرصة الفوضى التي تسود السوق الجزائرية وغياب الرقابة، خاصة منها الضريبية. إلا أن الأمور قد تتغير في غير صالح هذه المؤسسات، مع ما أقدمت عليه الجزائر من تعهدات واتفاقات شراكة ونيتها في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، أين ستسقط الحماية وتنظم الأسواق وتتخذ كل الإجراءات لجعل هذه المؤسسات تعمل في إطار قانوني. في هذه الحالة سيتبين لهذه المؤسسات أنها في غير مستوى المؤسسات الأجنبية، من امتلاكها لمهارات لوجية عالية في الصنع وتقديم الخدمات، واكتسابها آليات تسمح بالتحكم في التكاليف

ومواجهة المنافسة. فسيكون مآل أغلبية هذه المؤسسات الزوال إذا لم تتفطن لوضعية تسييرها قبل فوات الأوان؛

التوصيات

على أساس النتائج التي توصلنا إليها، يمكن ذكر بعض التوصيات التي نراها ضرورية ومفيدة لمؤسساتنا الاقتصادية:

أ) بالرغم من أن بعض المؤسسات الوطنية، خاصة منها العمومية، لها إمكانيات مادية ومالية معتبرة، إلا أن استغلالها لضمان مستقبلها غير كاف بالصورة التي تظهر بها حاليا. لذلك، من الأجدر أن يعاد النظر في طريقة استغلال هذه الإمكانيات حتى تكون ذات مردودية أكبر؛

ب) إن استغلال الإمكانيات لا يعني فقط زيادة الإنتاج كما وكيفا، بالرغم لما للنوعية من أهمية. فمن باب أولى أن تستثمر هذه المؤسسات إمكانيتها في اكتساب أنظمة معلومات متطورة، تعتمد على التكنولوجيات الحديثة للترقي إلى مستوى المؤسسات الأجنبية ذات سمعة عالمية. ومهما كانت تكلفة المعلومة، فإن الفائدة التي تجنيها المؤسسة منها قد تعوض بكثير هذه النفقات. فالمعلومة لا تقاس بثمن إذا كان مستقبل المؤسسة مرتبط بها؛

ج) تشجيع إنشاء مكاتب دراسات متخصصة في مراقبة التسيير وتقنينها بالشكل الذي تؤسس به مكاتب المحاسبة والمدارس المختصة في تعليم التسيير والإدارة ؛

1-دادن عبد الغني، "الاتجاه الحديث للمنافسة وفق أسلوب تخفيض التكاليف"، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002،

2- محمود السيد الناغي، "دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية"، المكتبة المصرية، مصر 2002

3- مداني بن بلغيث، "فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير واتخاذ القرار"، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1998

4- مرعي عبد الحي، "المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرار"، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية،مصر، 1993

5- حكمت أحمد الراوي، "نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة نظري مع حالات تطبيقية", دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة مصر، 1999

6- عبد الله صادق دحلان، المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، مجلة عالم العمل، العدد49، مارس 2004

7- نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤوليات الأعمال في شركات الأعمال، الوراق للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، الطبعة الأولى، 2006،

8- البكري تامر ياسر، التسويق والمسؤولية الاجتماعية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، الطبعة الأولى، 2001

9- طاهر محسن منصور الغالبي و صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال: الأعمال والمجتمع، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، الطبعة الأولى،2005

10- الكسندر سكولنيكوف و جوش ليتشمان و جون سوليفان، النموذج التجاري لمواطنة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، التقرير رقم 410، 27 ديسمبر 2004

11- مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)، دليل تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة، بدون تاريخ نشر، 2001

12- محمد خالد المهانيي، حوكمة الشركات وأهميتها في جذب الاستثمارات وتنمية الموارد البشرية، بحث علمي أعد ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السوريين، دمشق (سوريا)، حزيران-جوان2007

13- عبيد سعد المطيري، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة: تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2004،

14- محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة (مصر)، الطبعة الأولى، 2005،

15- طارق حماد عبد مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بشأن حوكمة الشركات 2004العال، حوكمة الشركات: المفاهيم-المبادئ والتجارب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005

16- سمية يوسفي، الجزائر تستعد لإعداد ميثاق للتسيير الراشد، جريدة الخبر، العدد5065، الأحد 15 جويلية 2007 الموافق 30 جمادى الثانية 1428هـ

17- زرنوج ياسمينة، إشكالية التنمية المستدامة في الجزائر-دراسة تقييميه، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، السنة الجامعية 2005-2006

18- قانون رقم 03-10 مؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1424 الموافق 19 يوليو سنة 2003 يتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، المادة 4

19- دوجلاس موسشيت- ترجمة بهاء شاهين، مبادئ التنمية المستدامة، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة (مصر)، الطبعة الأولى، 2000، ص:17

20- عبد الرحمان يسري أحمد، التنمية المتواصلة: النفاهيم والمستلزمات (تقييم للفكر الوضعي ورؤية اسلامية

21- دوجلاس موسشيت- ترجمة بهاء شاهين، مبادئ التنمية المستدامة، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة (مصر)، الطبعة الأولى، 2000

1-FAURE. A , "La Comptabilité C'est Simple", top éditions, 4ème édition, Paris, 1998

2-JOUANIQUE Pierre, Luca Patioli, "Traité des comptes et des écritures", édition comptable Malesherbes, Paris, 1995

3-Mikitin Marc & Regent Marie-Olide, "Introduction à la Comptabilité ", Armand Colin, 2ème édition, 1991,

4-BOURAOUI Nassiba, Nécessité d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifiée à l'économie de marché, Mémoire de magistère, Ecole Supérieure de Commerce, Alger, 1998-1999,

5-Colasse Bernard, "Comptabilité Générale", 5 ème édition, Economica, Paris, 1996

6-Thierry wideman goiran et frédéric perier et françois lépineux, développement durable et gouvernement d'entreprise : un dialogue prometteur, édition d'organisation, paris, 2003