جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

مساهمة النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات

دراسة حالة مؤسسة مطحنة النجاح -مستغانم-

مقدمة من طرف الطالبة: تحت إشراف الأستاذ:

جلال ياسمين بوزيان العجال

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن شني عبد القادر	أستاذ مساعد أ	جامعة مستغانم
مقررا	بوزيان العجال	أستاذ مساعد أ	جامعة مستغانم
مناقشا	بن شني يوسف	أستاذ مساعد أ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2019/2018

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى من رفعتني بدعواتها ودعمها في كل خطوة من خطوات حياتي، إلى من غمرتني بحبها وحنانها، إلى من أنارت دربي بصلواتها، إلى من ربتني على حب العلم، إلى من كانت رمزا للعطاء، إلى أغلى ما في هذا الوجود أمي الغالية أطال الله في عمرها

إلى رمز التضحية والعطاء، إلى من أنار لي درب حياتي بنصائحه، إلى من زرع في نفسي قوة الإرادة أبي العزيز حفظه الله وأطال في عمره

إلى إخوتي الأعزاء، والأقارب الأحباء، وأخص بالذكر زوجي العزيز الذي ساعدني كثيرا في عملي جزاكم الله عني كل الخير.

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم يسعهم قلمي أهديكم ثمرة عملي المتواضع

إلى كل مواطن عاش من أجل ولأجل الجزائر

إلى كل باحث وطالب علم أهدي ثمرة جهدي

جلال ياسمين

شكر وعرفان

نحمد الله عز وجل الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم وأعطانا من القوة والمقدرة ما نحتاج للوصول إليه، لقوله تعالى: "لئن شكرتم لأزيدنكم"

ولقوله صلى الله عليه وسلم " لا يشكر الله من لا يشكر الناس"

أما بعد أتقدم بجزيل الشكر والثناء والتقدير والعرفان بالجميل إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل وأخص بالذكر:

الأستاذ "جمال معروف" وأسأل الله أن يجازيه على خيره الذي لم يبخل علينا بمساعدته وتوجيهاته، كما أشكر الأستاذ المشرف "بوزيان العجال" وإلى كل أساتذة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين ساعدونا بما قدموه لنا من معلومات قيمة ونصائح مفيدة.

كما أتقدم بجزيل الشكر لمحافظ الحسابات الأستاذ "سلطان عمر" الذي استقبلنا وساعدنا في عملنا هذا وأفادنا كثيرا.

كما أتوجه بالشكر إلى كل أعضاء لجنة المناقشة الذين سأنال شرف مناقشتهم لهذه المذكرة، على مجمل نصائحهم وتوجيهاتهم.

إلى كل من ساعدني ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة أو دعوة صادقة.

جزاكم الله عني كل خير

جلال ياسمين

الفهرس

العنوان	الصفحة
الإهداء	
شكر وغرفان	
قائمة المحتويات	
قائمة الأشكال	
قائمة الجداول	
قائمة المختصرات	
ملخص باللغة العربية	
ملخص باللغة الفرنسية	
المقدمة العامة	05-01
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	**35-07**
تمهيد الفصل	07
المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي SCF	08
المطلب الأول: الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه	08
المطلب الثاني: تعريف وخصائص النظام المحاسبي المالي ومزاياه	13
المطلب الثالث: المبادئ المحاسبية والقوائم المالية	14
المبحث الثاني: آفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF	19
المطلب الأول: دوافع تبني النظام المحاسبي المالي	19
المطلب الثاني: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي	22
المطلب الثالث: تحديات تطبيق وعوامل نجاح النظام المحاسبي المالي	25
المبحث الثالث: الإفصاح عن المعلومة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF	28
المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي	27
المطلب الثاني: المعلومة المحاسبية	30
خلاصة الفصل	35
الفصل الثاني: دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات	66-37
تمهيد الفصل	37
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات	38
المطلب الأول: نشأة وعوامل ظهور حوكمة الشركات	38
المطلب الثاني: تعريف وخصائص حوكمة الشركات	41

المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات وأهدافها	43
المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات	46
المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات	46
المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات ومحدداتها	52
المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات وركائزها	57
المبحث الثالث: إسهامات النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات	60
المطلب الأول: متطلبات النظام المحاسبي المالي لتحقيق حوكمة الشركات	60
المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي كآلية لتحقيق حوكمة الشركات	62
خلاصة القصل	66
الفصل الثالث: دراسة حالة مطحنة النجاح حمو-مستغانم-	90-68
تمهيد الفصل	68
المبحث الأول: نظرة عامة حول الشركة	69
المطلب الأول: تقديم الشركة محل الدراسة	69
المطلب الثاني: مهام مؤسسة مطحنة النجاح وأهدافها	72
المبحث الثاني: تقديم القوائم المالية وتحليلها وواقع حوكمة الشركات في المؤسسة	73
المطلب الأول: إعداد القوائم المالية للمؤسسة	73
المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية	77
المبحث الثالث: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات حول مؤسسة مطحنة النجاح حمو-مستغانم-	85
المطلب الأول: تقرير المصادقة على الحسابات السنوية	85
المطلب الثاني: تقديم القوائم المالية	85
خلاصة الفصل	90
الخاتمة العامة	92
قائمة المراجع	96
الملاحق	
الملخص	

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(I-01)	معايير جودة المعلومات المحاسبية	32
(II-01)	أهداف حوكمة الشركات	46
(II-02)	مبادئ حوكمة الشركات	51
(II-03)	الأطراف المعينة بتطبيق حوكمة الشركات	59
(II-04)	خصائص جودة المعلومة المحاسبية	66
(III-01)	الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة (مطحنة النجاح)	71

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
III-01	الميزانية المالية لمؤسسة مطحنة النجاح حمو-مستغانم-	74
III-02	جدول حسابات النتائج لمؤسسة مطحنة النجاح	77
III-03	الميزانية الوظيفية لمؤسسة مطحنة النجاح لسنة 2016	78
III-04	الميزانية الوظيفية لمؤسسة مطحنة النجاح لسنة 2017	79
III-05	حساب رأس المال العامل	80
III-06	حساب الاحتياجات داخل الاستغلال	81
III-07	حساب الاحتياجات خارج الاستغلال	81
III-08	حساب احتياج رأس المال العامل	82
III-09	حساب الخزينة الصافية	82
III-10	حساب الربحية المالية	83
III-11	حساب الربحية الاقتصادية	83
III-12	حساب الربحية التجارية	84
III-13	حساب نسبة الفائض الخام للاستغلال	84
III-14	حساب نسبة نتيجة الاستغلال	85
III-15	حساب نسبة النتيجة الصافية	85
III-16	**الأصول غير الجارية**	87
III-17	**الأصول الجارية**	87
III-18	**جدول الأموال الخاصة**	88
III-19	**الخصوم الجارية**	88
III-20	**المتاحات**	89

قائمة المختصرات

الاختصار	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
IAS	International accounting standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial reporting standards	المعايير الدولية للتقارير المالية
SCF	Financial accounting system	النظام المحاسبي المالي
PCN	National accounting chart	المخطط المحاسبي الوطني
CNC	National Accounting Council	المجلس الوطني للمحاسبة
OECD	Organization of economic cooperation and development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	ميزانية مؤسسة مطحنة النجاح حمو مستغانم2016-2017 (الأصول)
02	ميزانية مؤسسة مطحنة النجاح حمو مستغانم 2016-2017 (الخصوم)
03	جدول حسابات النتائج لمؤسسة مطحنة النجاح حمو مستغانم لسنتي 2016-2017
04	جدول تدفقات الخزينة
05	جدول التغير في رؤوس الأموال
06	**التقرير النهائي لمحافظ الحسابات حول مؤسسة مطحنة النجاح حمو-مستغانم-**

المقدمة العامة

المقدمة العامة

في ظل الانفتاح الذي عرفه الاقتصاد الجزائري وبروز العولمة، كان لزاما على الدولة الجزائرية تبني مشروع النظام المحاسبي الجديد المتوافق مع المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية IRS/IFRS من جهة وكونه متلائما مع مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني والدولي من جهة أخرى.

كما أن الإبقاء على المخطط الوطني في ظل التطورات الجديدة قد يزيد من مشاكل المؤسسات الاقتصادية، ويجعلها بعيدة عن المستوى العالمي، والتي في الكثير من الأحيان هناك صعوبة في التأقلم والتعامل مع نظام محاسبي لبلد ما خاصة إذا كان هذا النظام أقل تطورا مثل ما هو الحال بالنسبة للجزائر، كما تسعى الجزائر من خلال هذا النظام إلى تطوير نظام حوكمة الشركات، من نظام كان يعتمد على أساليب تقليدية إلىأسس وطنية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية تمكن من تحقيق الشفافية والمصداقية للمعلومات المالية والمحاسبية المقدمة من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، الموجهة خاصة للأطراف الخارجية ولعل أهمها الأسواق المالية التي تعتبر المعلومات المحاسبية الصادقة والشفافة من بين المدخلات الأساسية وعلى مدى صحتها وسلامتها تتوقف مصداقية السوق المالية أمام المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب.

اكتست حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة أهمية بالغة منذ انفجار الأزمات المالية المتعاقبة وإفلاس العديد من الشركات بسبب انتشار التلاعب، الفساد ونقص الإفصاح والشفافية عند إظهار المعلومات والبيانات التي تعبر عن حقيقة أوضاع المؤسسات، وهو ما أدى إلى حقيقة نشوء الحاجة إلى وسيلة تعيد الثقة في التقارير والكشوف المالية التي تتضمن هذه المعلومات، وتضمن جودتها ومصداقيتها وذلك من خلال تطبيق الحوكمة، وكغيرها من الدول، تسعى الجزائر إلى تطبيق الحوكمة وبلوغ هذه الجودة في المعلومات التي تنشرها مؤسساتها كخطوة منها للتكامل مع الاقتصاد العالمي، ولتحقيق ذلك قامت بإعداد النظام المحاسبي المالي واعتماده بيئة محاسبية جديدة ذات مرجعية دولية تتمثل في المعايير المحاسبية الدولية، وذلك لتقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية من مثيلتها الدولية في إطار تحقيق الحوكمة.

ومن هنا يمكننا طرح الإشكالية التالية:

ما هو دور النظام المحاسبي المالي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر؟

وللإجابة على هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالنظام المحاسبي المالي؟
- ما المقصود بحوكمة الشركات وفيما تتمثل أهميتها؟
- هل يوفر النظام المحاسبي المالي جودة في المعلومة المحاسبية لتفعيل حوكمة الشركات؟
- ما هو واقع النظام المحاسبي المالي بمؤسسة مطحنة النجاح؟ وإلى أي مدى يمكن أن يساهم في تفعيل حوكمة الشركات؟

❖ **فرضيات البحث:**

- يسمح النظام المحاسبي المالي بتنظيم المعلومة المحاسبية وتخزين معطيات قاعدية عددية يتم تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف مالية تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية.
- تشمل حوكمة الشركات مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركة لتعظيم ربحيتها، مما تلعب دورا هاما في محاربة الفساد والانحرافات.
- يوفر النظام المحاسبي المالي جودة في المعلومة المحاسبية لتفعيل حوكمة الشركات.
- تسعى مؤسسة مطحنة النجاح إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي وهذا بدوره على التطبيق الفعال لحوكمة الشركات في المؤسسة.

❖ **أهداف البحث:**

من أهم أهداف دراسة هذا البحث:

- إلقاء الضوء على النظام المحاسبي المالي وأهداف إعداده؛
- التعرف على أهداف الحوكمة وأهميتها ومبادئها؛
- التعرف على تأثير الحوكمة في خصائص المعلومات المحاسبية ذات الجودة؛
- محاولة إبراز الدور الذي يلعبه النظام المحاسبي المالي لتفعيل حوكمة الشركات؛
- معرفة مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات.

❖ **أهمية البحث:**

تكمن أهمية الدراسة في كون حوكمة الشركات بحاجة ماسة لنظام محاسبي مالي لإعطاء مصداقية وشفافية أكثر للمعلومات المحاسبية، ونظرا للمحاولات العديدة من الدول لتبني مفهوم حوكمة الشركات لمواجهة حالات الفساد المالي والمحاسبي الذي تعاني منه معظم الشركات، ولتوضيح أهمية الإفصاح والشفافية لصدق ونزاهة المعلومات المالية، كما تكمن الأهمية في إبراز الدور الذي يمكن أن يؤديه النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات.

❖ **منهج البحث:**

من أجل دراسة الإشكالية والإجابة عن الأسئلة المطروحة ونظرا لطبيعة الموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي وذلك من أجل جمع المعلومات المتعلقة بالجانب النظري للدراسة وإبراز المفاهيم المرتبطة بالموضوع، وتم الاعتماد على منهج دراسة الحالة وذلك لربط الجانب النظري بالواقع العملي من خلال الأدوات الإحصائية كالجداول، وكذا القوانين والتشريعات المتعلقة بالمجال الاقتصادي والتنظيمي.

❖ **حدود البحث:**

في الجانب النظري تم تحديد مفهوم النظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات ومتطلبات تفعيل العلاقة بينهما، أما الجانب التطبيقي فقد تم حصر حدود الدراسة المكانية في مكتب محافظ الحسابات والذي بدوره قدم لنا مؤسسة مطحنة النجاح أما الحدود الزمنية لها فقد تمثلت في الفترة الممتدة من خلال 2019/03/10 إلى غاية 2019/04/30.

❖ **أسباب اختيار الموضوع:**

يرجع اختيارنا لهذه الإشكالية إلى مجموعة دوافع نوجزها في النقاط التالية:

- يدخل البحث ضمن صميم التخصص.
- محاولة إثراء المكتبة الجامعية بالدراسات في مجال الحوكمة والنظام المحاسبي المالي.
- الأثر البالغ الذي يحمله النظام المحاسبي المالي في ظل حوكمة الشركات.
- الرغبة في دراسة الجانب المحاسبي.
- الرغبة والفضول للتعرف أكثر على العمل الميداني.

❖ **الدراسات السابقة:**

يمكن الإشارة إلى بعض الدارسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع وقد وردت كما يلي:

الدراسة الأولى:وهي لماجد إسماعيل أبو حمام، **"أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية " دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"**، مذكرة لنيل درجة الماجستير الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2009.

وقد توصلت هذه الدارسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ عدم كفاية دور مجالس إدارات الشركات في وضع خطط استراتيجية مما يؤدي إلى ضعف دور هذه المجالس في متابعة أعمال الإشراف والرقابة على الاستثمارات.
- ✓ عدم توفر مقومات كافية للإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مما تؤثر على صحة قرارات المستثمرين المساهمين وأصحاب رؤوس الأموال في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.
- ✓ يعتبر وجود لحوكمة الشركات أمرا ضروريا لضبط الأداء لكافة الشركات في السوق المالي.

الدراسة الثانية:وهي لسعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي"دراسة عينة من المؤسسات"**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009.

توصلت هذه الدارسة بأن إمكانية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الوقت الحالي ليس بالسهولة التي قد يفترضها أو يظنها البعض إلا أن تطبيقه يعتبر ملائم حسب آراء إطارات ومسؤولي المالية والمحاسبة

للمؤسسات المبحوثة وأن تطبيقه سمح بدرجة مرتفعة في رفع كفاءة العمل المحاسبي بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق منذ سنة 2009.

الدراسة الثالثة: كانت لخليدة عابي، "**دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية – دراسة حالة الجزائر**– أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص علوم تجارية،2009.

حيث سعت هذه الدارسة إلى تحليل أثر اعتماد آليات حوكمة الشركات في دعم وتحقيق جودة خدماتالمراجعة الخارجية في الجزائر، من خلال تحليل هذا الأثر من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وكذلك جميع الفئات المستفيدة من خدماتهم والمتفاعلة معهم في ظل آليات حوكمة الشركات، وقد تم معالجة إشكالية الدارسة من خلال مختلف مكونات آليات حوكمة الشركات من حيث مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة و قد خلصت هذه الدارسة إلى وجود ارتباط قوي بين التطبيق السليم لحوكمة الشركات وبين جودة المراجعة، حيث تعمل آليات حوكمة الشركات من مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، لجان المراجعة ورقابة الجودة للمراجعة الخارجية بتفاعل وتكامل بحيث يؤدي كل طرف المهام والآليات المتوقعة منه في ظل حوكمة الشركات، من أجل تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية.

الدراسة الرابعة: وهي لصاحبها حمادي نبيل بعنوان **التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات «دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء، الجزائر**، وهي عبارة عن مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف، الجزائر 2006-2007.

تناولت هذه الدراسة مختلف الجوانب المتعلقة بكل من التدقيق الخارجي وكذا حوكمة الشركات، ودور المدقق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، ومن ثم قياس مدى التزام شركة صيدال كنموذج عن شركة مساهمة في الجزائر ليصل الباحث في الأخير إلى جملة من النتائج:

- ✓ تمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة، وبالتالي فهي تعتبر الأداة التي تضمن كفاءة إدارة الشركة ودراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق الشركة لأهدافها بالدرجة الأولى والأهداف والأطراف ذات العلاقة بها.
- ✓ تعاني شركة صيدال من بعض العراقيل في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات جعلت من أصحاب المصالح غير مطمئنين إلا أن حقوقهم محترمة وأصواتهم مسموعة فيما يخص تسيير الشركة.

خطة وهيكل البحث:

من أجل الإجابة على الإشكالية والأسئلة المطروحة واختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول تسبقها المقدمة العامة وتعقبها الخاتمة العامة التي تضمنت تلخيص عام لموضوع الدراسة، فكانت تقسيمات فصول الدراسة كما يلي:

الفصل الأول:والذي جاء بعنوان الإطار العام للنظام المحاسبي المالي حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، تناول المبحث الأول ماهية النظام المحاسبي المالي أما الثاني آفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي أما الثالث من خلال الإفصاح عن المعلومة المحاسبية.

الفصل الثاني: والذي جاء بعنواندور النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركاتحيث تضمن ثلاث مباحث، تناول المبحث الأول الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات أما الثاني أساسيات حوكمة الشركات أما الثالث إسهامات النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات.

الفصل الثالث:والذي جاء بعنوان دراسة حالة مطحنة النجاح حمو-مستغانم- حيث تضمن مبحثين، الأول نظرة عامة حول مطحنة النجاح حمو، أما الثاني تناول تقديم القوائم المالية وتحليلها وواقع حوكمة الشركات في المؤسسة.

الفصل الأول

الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

تمهيد الفصل:

شهدت البيئة المحاسبية الدولية تطورا ملحوظا، اتسم بالاتجاه نحو توحيد ومعيرة الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، وذلك من خلال تبني وتكييف وتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية المعروف باسم IAS/IFRS.

وفي هذا السياق، وتماشيا مع التطورات الاقتصادية والمالية التي باشرتها السلطات العمومية في الجزائر، أصبح من الضروري تكييف المنظومة المحاسبية لمسايرة نهج الإصلاح ومواكبة التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة على المستوى الدولي، فكان خيار الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي SCF ذو المرجعية المحاسبية الدولية وبديلا عن المخطط المحاسبي الوطني PCN هو محصلة هذا الإصلاح الذي مس بالدرجة الأولى المنظومة المحاسبية، وقد حدد اول تطبيق للنظام المحاسبي المالي في 01 جانفي 2010.

ومن هذا المنطلق سنعتمد إلى تقسيم هذا الفصل وفق المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي SCF.

المبحث الثاني: آفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF.

المبحث الثالث: الإفصاح عن المعلومة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF.

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي SCF

لقد أصبح استعمال المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 بداية من جانفي 1976م إجباريا في المؤسسات، والذي وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي وخصائصه، ولم يتغير رغم أن الجزائر اتجهت نحو اقتصاد السوق ، لذلك فقد أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى مع الظروف الاقتصادية الراهنة خصوصا وأن الجزائر قد فتحت المجال للاستثمار الأجنبي مع هذا التوجه من بداية التسعينات و ظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية و الخوصصة، مما أدى إلى دخول العديد من الشركات الدولية للاستثمار في الجزائر و خصوصا في قطاع المحروقات، مما خلق ضرورة حتمية لاستبدال التشريع المحاسبي القديم بالنظام المحاسبي المالي سنة 2007 نظرا لعدم مسايرته للتطورات الاقتصادية الحديثة.

المطلب الأول: الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية.

الفرع الأول: الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي

إن ما يميز النظام المحاسبي المالي هو خضوعه لمنهجية تطبيق أي قانون، الأمر الذي يستدعي المرور بالمراحل التالية:[1]

- ✓ إصدار النص أو القانون من خلال صدور القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- ✓ إصدار النص التطبيقي الذي يشرح بعض مواد القانون من خلال صدور المرسوم التنفيذي رقم 08-11 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11.
- ✓ إصدار المعايير المحاسبية التي تعد الموجه الأساسي للعمل المحاسبي.
- ✓ إصدار مدونة الحسابات التي تضمن التجانس في المعالجة المحاسبية.

وقد تمت معالجة هاتين المرحلتين الأخيرتين من خلال صدور القرار الوزاري المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها بالإضافة إلى مدونة الحسابات.

إصدار توجيهات المنظمة المهنية التي تكمل النقص الذي سيظهر أثناء التطبيق. إلى غاية منتصف 2009 تم تحقيق المراحل الأربعة الأولى أما المرحلة الأخيرة فتأخرها يعود إلى تأجيل تطبيق **SCF** إلى غاية 2010/01/01، والشيء الجديد الذي جاءت به النصوص القانونية في هذا الإطار هو تنظيم عملية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي من خلال المرسوم التنفيذي رقم 09-110.

[1] القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، المؤرخ في 2007/11/25، ص3

أولا-القانون رقم 07-11 صدر هذا القانون في 2007/11/25 المتضمن SCF ويهدف هذا القانون إلى تحديد SCF، الذي يوجد في صلب نص المحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه، ويضم هذا القانون 43 مادة مقسمة إلى سبعة فصول كما يلي :[1]

1- **التعاريف ومجال التطبيق**، حيث حدد تعريف النظام المحاسبي المالي ومن هم الأشخاص المكلفين بتطبيقه.

2- **الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية:** يعرف الإطار التصوري للمحاسبة المالية مجال التطبيق، المبادئ والاتفاقيات المحاسبية الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.[2]

3- **تنظيم المحاسبة**؛ يجب أن تتم المحاسبة بالمصداقية والشفافية خلال عملية سك المعلومات كما يجب أن:[3]

- ✓ تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية؛
- ✓ تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية تبعا للشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية؛
- ✓ تحرر السجلات المحاسبية على أساس القيد المزدوج ودون إجراء مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم أو عناصر الأعباء والمنتجات؛
- ✓ يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة ثبوتية ومؤرخة؛
- ✓ تلتزم المؤسسات الخاضعة لهذا النظام بمسك دفاتر محاسبية تشمل الدفتر اليومي، الدفتر الكبير ودفتر الجرد حيث برقم رئيس محكمة مقر المؤسسة ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد مع الأخذ بعين الاعتبار الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة؛
- ✓ تمسك المحاسبة إما يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛
- ✓ تحفظ الدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية للمؤسسات الخاضعة لمحاسبة مالية مبسطة لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية.

4- **الكشوف المالية:** تعد الكشوف المالية سنويا على:[4] تتميز الكشوف المالية بكونها تعرض بصفة وفية الوضعية المالية للمؤسسة وكل التغيرات التي تطرأ عليها، كما توفر على معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع السنة المالية السابقة وتعرض هذه الكشوف لزوما بالعملة الوطنية.

[1] القانون رقم 11/07، مرجع سابق، ص3

[2] نفس الرجع المواد من 02 إلى 05، ص3

[3] نفس المرجع المواد من 06 إلى 09، ص4

[4] نفس المرجع المواد من01 إلى 24، ص54

5- **الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة:** يلتزم كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودة في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى بإعداد ونشر الكشوف المالية المدمجة للمجموع وكأنه كيان واحد سنويا كما تعد وتنشر الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار سواء داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة حسابات مرتبة أو مجمعة كما لو تعلق الأمر بكيان واحد.[1]

6- **تغيير التقديرات والطرق المحاسبية:** قصد تحسين نوعية الكشوف المالية وتقديم معلومات أكثر دقة | وموثوقية يمكن للكيان اللجوء إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية تبعا لتغير الظروف التي تم على أساسها التقدير وذلك في إطار تنظيم جيد يسمح بذلك.[2]

7- **احكام ختامية: نصت على إلزامية تطبيق: SCF** ابتداء 2009/01/01 وبذلك يلغي تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.[3]

ثانيا- المرسوم التنفيذي رقم 08-156: من النقاط المهمة التي جاء هذا المرسوم المؤرخ في 26\5\2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 في 44 مادة كما يلي:[4]

- ✓ توضيح كيفيات تطبيق المواد 05- 40-36-30-35-20-09-08-07 من أحكام القانون رقم 07-11 المتضمن SCF؛
- ✓ توضيح الإطار التصوري للمحاسبة المالية وتحديد أهدافه المتمثلة في تطوير المعايير، تحضير الكشوف المالية، تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية وإبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير؛
- ✓ التركيز على التعاريف والمفاهيم وشمل ذلك الأصول والخصوم والمنتجات ورؤوس الأموال الخاصة إضافة إلى تحديد المعايير المتعلقة بكل منها وزيادة على ذلك تم إيراد بعض المعايير ذات الصفة الخاصة كتقييم الأعباء والمنتجات المالية، عقود التأمين، عقود إيجار؛
- ✓ أهم نقطة جاء بها هذا المرسوم هو جدول سيولة الخزينة الذي يهدف إلى تقديم قاعدة معلومات لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على خلق سيولة الخزينة وما يعادلها وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة؛
- ✓ تحديد الكشوف المالية المخصصة للكيانات الصغيرة التي تمسك محاسبة مالية مبسطة في وضعية نهاية السنة المالية، حساب نتائج السنة المالية وجدول تغير الخزينة خلال السنة المالية؛

[1] القانون رقم 11/07 مرجع سابق، المواد من 24 إلى 30، ص65

[2] نفس المرجع، المواد من 31 إلى 36، ص65

[3] نفس المرجع، المواد من 24 إلى 30، ص65

[4] نفس المرجع، المواد من 37 إلى 40، ص66

ثالثا - المرسوم التنفيذي رقم 09- 110: صدر في 2009/04/07 في 26 مادة تحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي وذلك تطبيقا لأحكام المادة 24 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.[1]

ونص هذا المرسوم على أن تمسك المحاسبة المالية بواسطة أنظمة الإعلام الآلي أي تسجيل وتصنيف المعلومات ثم معالجتها مع عرض الوثائق الثبوتية المرافقة لكل تسجيل محاسبي، إضافة إلى ذلك يجب أن يقوم البرنامج المعلوماتي المعد للمحاسبة بتعريف الكيان وخصائصه وإعداد الكشوف المالية مع مراعاة القيد المزدوج وتساوي الجانبين الدائن والمدين مع عدم السماح بشطب أو حذف أو تعديل لأي تسجيل محاسبي مصادق عليه.

رابعا - القرار الوزاري: صدر في 2009/03/25 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها من خلال خمسة مواد، ويهدف هذا القرار إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد 16-11-25-18- 30-33-31- 34- 35-36- 38-37- 43-42-41 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتضمن SCF، كما أورد هذا القرار ثلاثة ملاحق حيث يحدد الملحق الأول قواعد تقييم محاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات ومحتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ويمكن توضيح ذلك من خلال النقاط التالية: [2]

- ✓ تحديد كيفية إدراج عناصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات وشروط ذلك.
- ✓ طرق تقييم العناصر المفيدة في الحسابات؛
- ✓ عرض الكشوف المالية من خلال تعريفها وهي الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة وملحق الكشوف المالية ثم عرض نماذج لهذه الكشوف؛
- ✓ وضع مدونة للحسابات المعتمدة في عملية التسجيل المحاسبي إذ تضم سبعة أصناف مقسمة بين الميزانية وحسابات النتائج.

أما الملحق الثاني فقد حدد نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة، هذه الأخيرة التي يجب أن تفيد إيرادات ونفقات منتظم وموثوق مع إجراء الجرد وحفظ الكشوف التي تبين ذلك كوثيقة إثبات المحاسبة الكيان، كما تم عرض نماذج للكشوف المالية التي يجب على الكيانات الصغيرة أن تعدها والتي سبق التعرض لها من خلال المادة 43 من المرسوم رقم 08-156 وتحديد كيفية حساب النتيجة المالية وخصص الملحق الثالث معجما يتضمن تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية الواردة في مدونة الحسابات والمبادئ المحاسبية ومختلف المفاهيم والبالغ عددها 99 مصطلحا.

[1] القانون رقم 11/07، مرجع سابق، المواد من 41 إلى 43، ص67

[2] المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07، الجريدة الرسمية، العدد 27، المؤرخ في 2008/02/26، ص11

من الملاحظ أن الإطار التشريعي ل SCF والتي كانت موجودة في PCN والتي كانت سببا في بداية من التسمية فالنظام المحاسبي هو ذلك الأسلوب المنظم أو مجموعة الإجراءات المنظمة المتبعة في تسجيل وتبويب العمليات المالية للمؤسسة.[1] وهو ما يدل على الاهتمام بالإطار التنظيمي والتنظيري على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يعني أكثر بالجانب التقني.

الممارسة المهنية التي تأخر تطبيقها عن الموعد المحدد بموجب المادة 41 من القانون رقم 07-11 المتضمن SCF والذي كان مقررا في 2009\01\01 ليصبح الموعد كما أوردته المادة 62 من قانون المالية التكميلي 2008 التي تنص على أن يبدأ سريان مفعول SCF ابتداء من 2010 \01\01,[2]

الفرع الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

ينص القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد، أن المحاسبة المالية نظام التنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

ينص القانون المذكور أعلاه أن الكيانات الآتية ملزمة بمسك المحاسبة المالية: [3]

- ✓ التعاونيات؛
- ✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- ✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- ✓ كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص على عمليات متكررة.

وحسب المادة 05 من القانون رقم 07-11 يمكن الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.[4]

[1] المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المتضمن شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، الجريدة الرسمية، العدد 21، المؤرخ في 2009/04/08، ص7-4

[2] الأمر رقم 08-02 المتضمن قانو المالية التكميلي، الجريدة الرسمية، العدد 42، المادة 62، المؤرخ في 2008/07/27، ص19

[3] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2008،ص21

[4] مصطفى طويل، النظام المحاسبي والمالي الجديد scf، دار الحديث للكتاب، الجزائر، 2010، ص6

المطلب الثاني: تعريف وخصائص النظام المحاسبي المالي ومزاياه

تحاول الجزائر في السنوات الأخيرة تبني نظام محاسبي جنيد يتوافق مع المتطلبات الدولية، كاد الأساليب لتسهيل المعاملات الدولية، لما يكتسيه من خصائص ومزايا.

الفرع الأول: تعريف وخصائص النظام المحاسبي المالي

في هذا الإطار تعرض أهم التعاريف للنظام المحاسبي المالي:

- **النظام المحاسبي المالي** هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها. [1]
- كما أنه نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عدية يتم تصنيفها، تغريمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.[2]
- **النظام المحاسبي المالي** يهتم بتسجيل وتصنيف وتبويب المعاملات المالية، والتقرير عليها إلى مستخدميها، وتنصب هذه المعاملات المالية على الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات ويكون المنتج النهائي لهذا النظام (مخرجات النظام) متمثلة في قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية بالإضافة إلى قائمة التدفقات النقدية وموقف كل من حسابات المدينين والدائنين.[3]
- هو مختلف المفاهيم التي تشكل أساس لإعداد القوائم المالية حيث يوضح المبادئ والاتفاقيات المحاسبية التي يجب التقيد بها.
- كذلك النظام المحاسبي المالي يعرف بأنه عناصر القوائم المالية المتمثلة في الأصول، الخصوم، الإيرادات، الأعباء، رؤوس الأموال الخاصة، إضافة إلى توضيح خصائص النوعية للقوائم المالية.

مما سبق وحسب التعليمة الوزارية يتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات أساسية جديدة:[4]

اعتماد الحل الدولي الذي يقرب التطبيق المحاسبي للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكييف مع الاقتصاد الجديد وانتاج معلومة مفصلة.

---

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

[2] شعيب شنوف، مرجع سابق ذكره، ص 26.

[3] هشام أحمد عطية، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 6-7

[4] عبد الغني دادن، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار IAS 32-39 حول الصنف الأول والخامس، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 29، 30 نوفمبر 2011، ص 14-15.

- ✓ إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات، تقويمها وإعداد الكشوف المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل الإداري بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات؛
- ✓ التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية أو المحتملة، الذين يملكون معلومات مالية عن المؤسسات على حد سواء، منسقة، قابلة القراءة، وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار؛
- ✓ إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة؛
- ✓ هذه التغيرات ناجمة عن الدور المنوط للمحاسبة والتي يجب من الآن فصاعدا أن ترتبط بالواقع الاقتصادي لهذه المعاملات أكثر منها عن طبيعتها القانونية.[1]

الفرع الثاني: مزايا النظام المحاسبي المالي

تتمثل هذه المميزات فيما يلي:[2]

- ✓ وجود إطار فكري للمحاسبة والذي يحدد بصفة واضحة الاتفاقيات والمبادئ الأساسية للمحاسبة ويعرف الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والأعباء والمنتوجات؛
- ✓ وجود قواعد تقييم وحوسبة كل العمليات بما فيها تلك التي لم يتعرض PCN لمعالجتها المحاسبية مثل القرض الإيجاري، الامتيازات، العمليات بالعملة الأجنبية، خسائر قيم الأصول أو العمليات المشتركة المنجزة؛
- ✓ وصف محتوى كل واحدة من القوائم المالية التي ينبغي أن تقدمها الكيانات (الحصيلة، جدول حساب النتائج، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة للسنة المالية)، وتقديمها طبقا لتلك المقترحة من قبل لجنة المعايير الدولية؛
- ✓ إلزامية تقديم حسابات مدمجة وحسابات منسقة للكيانات الخاضعة لنفس سلطة القرار.
- ✓ التكفل بالقواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبة، خاصة ما يتعلق بمسك المحاسبات عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، المنتشرة حاليا دون تنظيم؛[3]
- ✓ وضع نظام محاسبة مبسط قائم على محاسبة الخزينة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والتجار الصغار والحرفين؛
- ✓ يقدم شفافية وثقة أكبر للحاسبات والمعلومات المالية التي يسوقها، الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة.

---

[1] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010، ص22

[2] بن زاير مبارك، بن سالم عامر، النظام المحاسبي والمالي الدولي ضرورة أم خيار بالنسبة للجزائر، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول المعايير المحاسبية الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، متطلبات التوافق والتطبيق، سوق أهراس، الجزائر، يومي 25-26 ماي 2010، ص 8-9

[3] عاشور كتوش، النظام المحاسبي المالي الجزائري إطاره العام آثاره وانعكاسات تطبيقه، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 12-13

المطلب الثالث: المبادئ المحاسبية والقوائم المالية

إن النظام الجديد أتي بفلسفة محاسبية جديدة تعتمد على المعايير الدولية، وهذا ما أدى إلى بروز عدة اختلافات في مجالي القوائم المالية والحسابات مع النظام القديم وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرارات المختلفة.

الفرع الأول: المبادئ المحاسبية

تتكون الفرضيات الأساسية من:[1]

محاسبة التعهد: تشترط القوائم المالية المعدة وفق هذا المبدأ أن تسجل العمليات والأحداث دون انتظار وقت التسديد أو القبض النقدي.

استمرارية الاستغلال: يتم إعداد القوائم الدالية انطلاقا من فرضيتين، الأولى أن النشاط يعتبر مستمرا والثانية أن المؤسسة لا تنوي إيقاف النشاط أو تخفيضه بصفة معتبرة خلال المستقبل المنظور.

تتمثل فيما يلي:[2]

مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: أي يجب مراعاة استقلالية الدورات المالية من خلال احترام الدورات المالية المقفلة وعدم المساس بالحسابات الافتتاحية للسنة المالية لأن ذلك يتناقض مع مصداقية المحاسبة.[3]

مبدأ الفترة المحاسبية: هي الفترة المحاسبية التي تعتمدها الوحدة الاقتصادية لتحديد نتائج عملياتها والمركز المالي، وغالبا ما تكون لمدة سنة تبدأ في 01 / 01 من نفس السنة، كما يمكن للوحدة وتنتهي في 12/31 مقيد بدورة استغلال مناقضة للسنة المالية. في الحالات الاستثنائية إن الدورة المحاسبية أقل أو أكبر من سنة، أو في حالة تغير تاريخ الإقفال يجب تبرير ذلك.

استقلالية الدورات: كل دورة محاسبية مستقلة عن الأخرى من حيث الإيرادات والأعباء.

مبدأ الحيطة والحذر: أي ضرورة تحلى المؤسسة بالحذر عندما يتعلق الأمر بقرارات تكتسي طابع الإفصاح، أي على المؤسسة اختيار الطرق التي تلك من الأدلة المعقولة ما يكفي، اختيار قيمة التقدير التي تعطي أقل قدر ممكن من الربح وتطبيق مبدأ الحيطة لا يؤدي إلى إنشاء مؤونات مفرط فيها.

---

[1] جمال العشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي، الصفحات الزرقاء، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص 11-14

[2] عزوز علي، متناوي محمد، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي الأول حول دوافع تطبيق النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 17-18 جانفي 2010، ص 5-4

[3] لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، سير الحسابات وتطبيقاتها، Pages bleues، الجزائر، 2011، ص14

اتفاق التكلفة التاريخية: الأصول، الخصوم، التكاليف والإيرادات تسجل في المحاسبة، وتقدم في القوائم المالية بالتكلفة التاريخية، أي على أساس قيمتها عند تاريخ إثباتها أو تحقيقها، بدون الأخذ في الحسبان تغيرات السعر والقدرة الشرائية للنقود، غير أن هناك أصول وخصوم أو بعض الإثباتات المالية تقدم بالقيمة الحالية.[1]

اتفاق الوحدة النقدية: يعتبر هذا المبدأ أن الوحدة النقدية لابد أن تكون ثابتة في كل القوائم المالية، حتى يسمح للمؤسسة بإجراء المقارنة بين مختلف الدورات المالية.

اتفاق كيان الوحدة الاقتصادية: إن نشأة وحدة اقتصادية يعني غلق شخصية معنوية لها، هذه الشخصية تكون مستقلة عن مالكي المشروع، المحاسبة المالية مبنية على التفرقة بين الأصول والخصوم، تكاليف وإيرادات الوحدة من جهة، والتي هي ملك الشركاء المساهمين من جهة أخرى، كما أن القوائم المالية يجب أن تأخذ بعين الاعتبار العمليات التي تقوم بها الوحدة فقط وليس تعاملات المالكين.

تغلب الواقع المالي على الشكل القانوني: هذا المبدأ جديد في الجزائر، حيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، ومن خلال هذ المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.

عدم المقاصة: ينبغي علم المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم، وعناصر الأعباء والإيرادات التي يتضمنها حساب النتائج.

التمثيل الصادق: القوائم المالية يجب أن تعطي صورة صادقة للوضعية المالية للوحدة، والصورة الصادقة تتضمن احترام القواعد المحاسبية وإعداد القوائم المالية بإعطاء المعلومات الملائمة عن الوضعية المالية، الأداء المالي، والتغيرات في الوضعية المالية للوحدة. تتضمن الصورة الصادقة بخاصية احترام القواعد والمبادئ، إلا أن هناك حالة خاصة عندما أحد هذه القواعد المحاسبية تظهر عدم الصلاحية لإعطاء صورة صادقة يجب الإخلال بها، ومن الضروري تحديد المبررات لهذا الإخلال في الملحق الأول للقوائم المالية.

الفرع الثاني: القوائم المالية

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني (CNC) لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي، حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.[2]

وحسب ما حنته المادة 25 من قانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل وحدة

[1] عوينات فريد، دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في البيئة المحاسبية، مذكرة ماجيستير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة الوادي، الجزائر، 2011-2012، ص92

[2] مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد، الإطار التصوري، مطبعة مزاور، الوادي، الجزائر، 2008، ص 25-26

اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملتزمة بإعداد القوائم المالية سنويا، والمتمثلة هذه القوائم المالية

أولا: الميزانية: تتصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول التالية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

1- **الأصول:** وتتضمن ما يلي:[1]

الأصول المتداولة غير الجارية وتضم العناصر التالية:

- ✓ القيم الثابتة غير المادية؛
- ✓ القيم الثابتة المادية؛
- ✓ الإهتلاكات؛
- ✓ القيم الثابتة المالية.

الأصول المتداولة الجارية وتضم العناصر التالية:

- ✓ المخزونات؛
- ✓ أصول الضريبة (مع تميز الضرائب المؤجلة)؛
- ✓ الزبائن والمدينين الأخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مقيدة سلفا)؛
- ✓ خزينة الأموال الإيجابية وما يعادلها؛

2- **الخصوم**؛ وتتضمن العناصر التالية:

- ✓ رؤوس الأموال الخاصة؛
- ✓ الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- ✓ الموردون والداننون الأخرون؛
- ✓ خصوم الضريبة؛
- ✓ المرصودات للأعباء والخصوم المماثلة؛
- ✓ خزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية.

ثانيا - حسابات النتائج: وهو بيان يلخص الأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ التحصيل أو تاريخ التسديد، ومن خلاله تحدد النتيجة الصافية للسنة المالية والتي قد تكون ربحا أو خسارة ويتضمن العناصر التالية:

- ✓ حوصلة الأعماء حسب طبيعتها يمكن من خلالها حساب الهامش الإجمالي، القيمة المضافة القائد الخام للاستغلال؛

[1] مناعي حكيمة، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، تخصص محاسبة، باتنة، الجزائر، 2008-2009، ص188

- ✓ نواتج الأنشطة العادية؛
- ✓ النواتج المالية والأعباء المالية؛
- ✓ أعباء العاملين؛
- ✓ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- ✓ مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص الاستثمارات غير المادية؛
- ✓ نتيجة الأنشطة العادية؛
- ✓ العناصر غير العادية؛
- ✓ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- ✓ النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

وتتم المقاصة بين عناصر النواتج والأعباء ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتيجة.

ثالثا - جدول تدفقات الخزينة: يعتبر جدول تدفقات الخزينة لوحة قيادة أمام قمة الإدارة المالية، بحيث تتخذ على ضوئها القرارات الهامة والاستراتيجية كتغيير النشاط أو توسيعه، أو الانسحاب منه أو النمو أو غيرها, كما يمكن اعتباره أداة تحليل متميزة وهامة تتجاوز نقائص التحليل الذمي، وتقوم على منظور ديناميكي وتبحث عن الخيارات الاستراتيجية المؤسسة ونتائجها المستقبلية، حيث أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية منذ سنة 1987 المعيار المحاسبي الأمريكي رقم 95 والذي يقضي بإلزام الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية بإعداد قائمة مالية إضافية تهدف إلى إظهار التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للأغراض المختلفة سواء كانت استغلالية أو استثمارية أو تمويلية.

ويكتسي جدول تدفقات الخزينة أهمية بالغة تتجلى في أنه يسمح ب:[1]

- ✓ قياس مدى فترة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية تبعا للدورات الرئيسية لنشاطها؛
- ✓ إبراز مدى كفاية السيولة للوفاء بالتزامات المؤسسة نحو الدائنين والمساهمين؛
- ✓ إبراز القوة بين النتيجة والخزينة؛
- ✓ قياس أثر التدفقات الاستثمارية والتمويلية على الربحية؛
- ✓ إبراز درجة المرونة المالية لدى المؤسسة؛
- ✓ تساهم في تحسين مبدأ القابلية للمقارنة بين المؤسسات كونها تستبعد الآثار الناجمة عن استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة؛
- ✓ تعطي مؤشر لمبالغ وتوقيت درجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية.

رابعا - جدول تغير الأموال الخاصة: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل

[1] بلعور سليمان، علي بن الطيب، قراءة مالية للمعيار المحاسبي الدولي السابع، مداخلة على الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية، البليدة، يومي 17-18 نوفمبر 2009، ص2

فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية، المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي: [1]

- ✓ النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- ✓ تغيرات الطريقة المناسبة وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- ✓ المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- ✓ عمليات الرسملة الارتفاع، الانخفاض، التسديد؛

خامسا - ملحق الكشوف المالية: يشمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط التالية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:[2]

- ✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوفات المالية.
- ✓ مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.
- ✓ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم، وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها، طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.
- ✓ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

المبحث الثاني: آفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي يعتبر خطوة مهمة وكبيرة لتوفيق الممارسات المحاسبية لدى مؤسساتها مع توجهات معايير المحاسبة الدولية الموحدة، مما يستوجب توقع أثار عميقة في الممارسات المحاسبية السابقة للوصول إلى جودة المعلومة المحاسبية والمالية تتسم بالمصداقية والقابلية للفهم...، مع الإشارة إلى أن هذا التطبيق سوف يصدر عنه تأثيرات وتغيرات سواء كانت تغيرت جبائية ومحاسبية أو تأثيرات أخرى.

المطلب الأول: دوافع تبني النظام المحاسبي المالي

إن المخطط المحاسبي الوطني المطبق منذ سنة 1976 وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي الذي انتهجته الجزائر آنذاك، وعندما اتجهت الجزائر إلى اقتصاد السوق من خلال مختلف الإصلاحات

[1] جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، أبحاث اقتصادية إدارية، جامعة بسكرة، الجزائر، العدد 06، 2009، ص80

[2] نفس المرجع، ص 80-81

الاقتصادية المعتمدة منذ الثمانينات من القرن العشرين، والتي ساهمت في ترقية المنافسة وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر خاصة في قطاع المحروقات، لذلك أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد، بحيث أنه لا يستجيب لاحتياجات المؤسسات والمساهمين من حيث المعلومات المحاسبية.

يعتبر المخطط المحاسبي الوطني من الأسباب التي أدت إلى ظهور النظام المحاسبي المالي من خلال ما سبق عرض نقائص المخطط المحاسبي الوطني والمتمثلة في فيما يلي: [1]

- ✓ يخضع المخطط المحاسبي الوطني لأهداف قانونية ومحاسبية فقط، لذلك لا تستجيب، الميزانية المحاسبية لمتطلبات التحليل المالي؛
- ✓ تطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون لم يوفق فيه، مما أدى إلى العدول عنه في أغلب المؤسسات؛
- ✓ غياب المحاسبة التحليلية والجرد المستمر مما شكل صعوبات في تقديم بعض عناصر الأصول كالمنتجات؛
- ✓ يعتمد ترتيب عناصر الميزانية على مبدأ درجة سيولة الأصول ودرجة استحقاقية الخصوم، ولا يأخذ بعين الاعتبار مبدأ السنوية؛
- ✓ بعض عناصر الميزانية المحاسبية غير موضوعية من المصاريف الإعدادية فهي عبارة عن مصاريف وليست موجودات مالية أو معنوية؛
- ✓ تعتمد المحاسبة العامة على مبدأ التكلفة التاريخية فقط أي تقييم عناصر الأصول حسب كلفة شرائها، وليس القيمة العادلة، لذلك فهي لا تعكس القيم الحقيقية للسوق؛
- ✓ يعتبر المخطط المحاسبي الوطني أوراق المساهمة المالية من عناصر الحقوق (الحساب 421)، بينما تعتبر حسب المخطط المحاسبي العام من الاستثمارات؛
- ✓ عدم معالجة العمليات المنجزة في إطار عقد الإيجار، بحيث يسمح عقد الإيجار للمؤسسة بتمويل شراء تجهيزات، ولكن لا نحصل على ملكيته إلا بعد تسديد مبلغه الكلي على شكل دفعات، إلا أن المخطط المحاسبي الوطني يشترط الملكية لذلك لا يؤخذ بعين الاعتبار في الميزانية؛
- ✓ ويمكن ذكر أسباب توجه الجزائر إلى هذا النظام والتي تساعد في بناء سوق مالي كفء وفعال فيما يلي: [2]
- ✓ يقرب الاختيار الدولي الممارسة المحاسبية بالممارسة العالمية والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛
- ✓ التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات

[1] بوتين محمد، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991، ص48

[2] عبد القادر دبون، محمد الهاشمي حجاج، المعلومة المالية والمحاسبية وأثرها على كفاءة بورصة الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص 7-8

الاقتصادية الجزائرية؛

- ✓ محاولة تطوير بورصة الجزائر وذات كفاءة عالية من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وقوائم مالية تمتاز بالشفافية والوضوح؛
- ✓ وإمكانية الحصول على معلومات مالية محاسبية ومالية تعكس صورة صادقة عن الوضع المالي للمؤسسة الجزائرية بما يحقق الشفافية في تقديم المعلومات التي تعتبر الأساس الذي يعتمد عليه المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية الصائبة؛
- ✓ الإعلان يكون أكثر وضوحا عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي المعاملات تقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد وتسهيل مراجعة الحسابات. كما أخذ النظام المحاسبي المالي على عاتقه احتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية الأمر الذي يسمح لهم بالحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة تخص المؤسسات وتمكنهم من إجراء المقارنات واتخاذ القرارات؛
- ✓ إمكانية تطبيق نظام معلومات يتعلق بالمؤسسات الصغيرة مبني على محاسبة مبسطة؛
- ✓ محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية؛
- ✓ ضغوطات الهيئات الدولية، صندوق النقد الدولي، البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة قصد الالتزام بالمعايير الدولية.

ومما سبق نستنتج من الأسباب المهمة التي أدت بالجزائر إلى التوجه نحو النظام المحاسبي المالي:[1]

- ✓ غياب الإطار التصوري المحاسبي: ويقصد بالإطار التصوري المحاسبي مجموعة من الإجراءات والأدوات الهيكلة بشكل موضوعي، في شكل مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها البعض، بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة ومعدة لاستخدامها من طرف مستثمرين مقرضين وآخرين هذا الإطار التصوري المحاسبي يسمح بالتوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي العالمي، من أجل إيجاد الحلول المحاسبية للمشاكل المشتركة لذلك ينبغي:
- ✓ تحديد الطرائق المحاسبية المعتمدة من طرف المنظمات الدولية للمعايير؛
- ✓ إعداد معايير محاسبية تتقارب مع المعايير المحاسبية الدولية والمحاسبة الأمريكية، مقارنة إلى القوائم المالية حسب المخطط الوطني السابق المعدة لخدمة مصالح الضرائب بالدرجة الأولى؛
- ✓ من الضروري أيضا تعديل القوائم، وذلك بما يتلاءم ومتطلبات المستثمرين المقرضين، وهذا لا يتم إلا بتحديد دقيق للأهداف القوائم المالية، وتحديث النظام المحاسبي ليصبح يتوافق مع المعايير الخارجية؛

[1] حواس عبد الرزاق، المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي الأول حول دوافع تطبيق النظام المحاسبي والمالي الجديد، في ظل المعايير المحاسبية الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 17-18 جانفي 2010، ص 8-9

- ✓ الحاجة إلى المعلومات المحاسبية: إن البيئة الدولية الحالية في ظل العولمة الاقتصادية أدت إلى توفير معلومات محاسبية جديدة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، لكن حتى مستخدمي القوائم المالية ليسوا وحدة متجانسة، وذلك ينبغي مراعاة كل هذه المعطيات عند إعداد القوائم المالية؛
- ✓ إن مستخدمي القوائم المالية يحتاجون إلى بعض العناصر الهامة مثل توزيع الأرباح، ونتائج المؤسسة، فالمخطط ومن خلال جدول حسابات النتائج نجد فيه فقط النتيجة للاستغلال، ونتيجة خارج الاستغلال، وهذا لا يوضح بشفافية وضعية المؤسسة المالية، وذلك من خلال الغموض بين دورة الاستغلال ونتائج خارج الاستغلال؛
- ✓ المعلومات غير المالية: كل المعلومات غير المالية يمكن أن تفيد المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية.
- ✓ المعلومات التقديرية المستقبلية: ينبغي على المؤسسة تزويد الغير بمعلومات حول أنشطتها المستقبلية والتكاليف والإيرادات المستقبلية؛
- ✓ ثبات الطرق المحاسبية؛ حتى تكون المحاسبية قابلة للمقارنة وذات قيمة، ينبغي اعتماد طرق محاسبية شبه ثابتة، وتكون التقارير المالية قيمة تجانسية.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهتمين والمستثمرين، ويساهم في تقديم المعلومة المحاسبية وجودتها وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية ويساعد في تقديم أهداف عديدة.

الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي

جاء النظام المحاسبي ليحدد الضوابط والقواعد العامة لمسك وتجميع وتحديد القوائم المالية للمؤسسات الوزارية والهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة بهدف تحقيق الأهداف التالية:[1]

- ✓ تقديم صورة واضحة للوضعية المالية للمؤسسة وأدائها المالي ومختلف التغيرات التي طرأت عليها، مع الأخذ بعين الاعتبار الضوابط القانونية التي يجب الالتزام بها دون استثناء ومهما كانت طبيعة وحجم المؤسسة؛
- ✓ تقديم التقارير المالية معلومات حول الأداء المالي للمؤسسة خلال الفترة، حيث يستخدم المستثمرون والمقترضون المعلومات التاريخية لتقدير وتوقع الأداء المستقبلي لها، ويتم ذلك من خلال المعلومات المتعلقة بمقاييس الأرباح ومكوناتها.
- ✓ التحكم الجيد في الحسابات بإعطاء كافة الضمانات بصفة مستمرة، تضمن الصدق والشفافية للمسيرين، للمساهمين والشركاء والدولة وأصحاب المصالح كالمستخدمين والدائنين من داخل وخارج

[1] تيقاوي العربي، النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 12-13

المؤسسة؛

- ✓ المساهمة في تشجيع المستثمرين والسعي للمحافظة على أموالهم من خلال نشر معلومة أكيدة كاملة، عادلة موثوق فيها، ذات شفافية؛
- ✓ إعداد القوائم المالية بغرض إيصال المعلومات إلى المسيرين والمستثمرين وغرهم ليتم اتخاذ القرارات الملائمة؛
- ✓ تقديم معلومات موثوقة حول التغيرات في صافي موارد المشروع الناتجة عن الأرباح المتحققة من الأنشطة المباشرة من أجل تحقيق تحديد توزيعات الأرباح المتوقعة للمستثمرين وإظهار قدرة عمليات المشروع في سداد التزامات الدائنين والموردين؛
- ✓ يتأقلم النظام المحاسبي المالي تماما مع أدوات الإعلام الآلي الموجودة التي تسمح بتسجيل المعطيات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وتقديم مستجدات التسيير حسب النشاط بفضل نظام ترقيمي متعدد؛
- ✓ تماشي التعديلات الجديدة مع البرامج المحاسبية التي تسمح بتسجيل المعطيات المحاسبية وإعداد القوائم؛
- ✓ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- ✓ تعظيم الاستفادة من مزايا النظام المحاسبي المالي خصوصا في مجال تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة؛[1]
- ✓ تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في الإفصاح عن المعلومات، مما يؤدي إلى ترسيخ أسس حوكمة الشركات؛
- ✓ المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال معرفة أحسن للآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- ✓ المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية؛
- ✓ يعمل النظام المحاسبي المالي على تعزيز الشفافية والإفصاح وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق المقبولة المتعارف عنها؛
- ✓ يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والأجنبية؛
- ✓ تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبة بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية باعتبار أن النظام المحاسبي المالي متطابق مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، كما أن هذا التقارب يساعد المؤسسة على تقييم الوضعية المالية الخاصة بها بكل شفافية، وإمكانية مقارنة نفسها مع

[1] آيت محمد مراد، بحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مداخلة إلى الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية، البليدة، الجزائر، يومي 17-18 نوفمبر 2009، ص4

الكيانات الأجنبية لأن القوائم المالية المفصح عنها متماثلة؛

- ✓ تقديم إطار مفاهيمي يخدم أساسا وأولا المساهمين، ثم بعد ذلك الأطراف الأخرى مثل البنوك والموردين والزبائن وإدارة الضرائب.. إلخ، ولأن المستعملين الأساسيين المستهدفين أولا هم المساهمين في النظام المحاسبي، عوض إدارة الضرائب في المخطط القديم فقد أصبحت المعلومات كمية ونوعية في نفس الوقت؛[1]

الفرع الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، في إطار التوحيد المحاسبي العالمي، وتكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:[2]

- ✓ يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- ✓ يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛
- ✓ يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ✓ انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- ✓ تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.
- ✓ يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛
- ✓ تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.
- ✓ توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعبات؛

يتضح مما سبق مدى أهمية النظام المحاسبي المالي، إلا أننا نضع الملاحظات التالية:[3]

- ✓ تترجم المعايير المحاسبية الدولية قوة اقتصاديات الدول المتقدمة واحتياجات الشركات متعددة

---

[1] توفيق جوادي وآخرون، إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي رفي الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص12

[2] ناصر مراد، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، البليدة، الجزائر، يومي13-14 ديسمبر 2011، ص5

[3] بن بلغيث مداني، إشكالية التوحيد المحاسبي، تجربة الجزائر، مجلة الباحث، مجلة تصدر عن كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2008، ص57

الجنسيات، ولذلك يجب مراعاة خصوصية الاقتصاد الجزائري الذي يشكل نسيجه الصناعي من حوالي 95% من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وعليه فتبني المعايير المحاسبية الدولية كليا، قد لا يخدم عملية التوحيد مثلما لو تم تبني استراتيجية تكييف هذه المعايير؛

- ✓ يعمل النظام المحاسبي المالي على تلبية حاجيات المستثمرين من خلال توفير معلومات مالية أكثر شفافية، وكذا استقلالية القانون الجبائي، وبخلاف المخطط المحاسبي الوطني الذي يعمل على خدمة الإدارة الجائية؛
- ✓ يتطلب من المهنيين المحاسبين بذل مجهودات ضخمة قصد استيعاب النظام المالي الجديد خاصة في مجال الإفصاح والقياس؛
- ✓ تكلفة العبور إلى النظام الجديد على مستوى جميع القطاعات المعنية يترجم وضع الأحكام المحاسبية في جوانب المالية تكلفة زائدة.[1]

المطلب الثالث: تحديات تطبيق وعوامل نجاح النظام المحاسبي المالي

إن المؤسسات الوطنية الجزائرية بوجه خاص والاقتصاد الوطني بوجه عام يعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام هذا النظام ومن أجل تأهيل المؤسسات الاقتصادية لتبني هذا النظام، يجب على الدولة القيام بمجموعة من الإصلاحات والإجراءات والتي تكون ضرورية لنجاح النظام.

الفرع الأول: تحديات النظام المحاسبي المالي

يعتبر تبني الجزائر للنظام المحاسبي خطوة هامة وكبيرة لتوافق الممارسات المحاسبية وتوحيدها في الجزائر انطلاقا من توجيهات المعايير الدولية المحاسبية والمعلومة المالية، غير أن هذه الخطوة تبدو غير كافية وقد لا تكون لها أثار إيجابية مميزة في المدى القصير، وذلك لأسباب عدة من بينها: [2]

- ✓ **ضعف الاستعداد اللازم من المؤسسات التطبيق المباشر:** فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام، بسبب غياب الوعي الفكري المحاسبي لدى معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- ✓ **غياب سوق مالية كفؤة:** لقد نشأ التطور المحاسبي الدولي لعولمة الأسواق المالية النشطة، مما جعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا. الأمر الذي لا يمكن تحقيقه في حالة الجزائر في غياب مثل هذه السوق، وهذا ما يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي الجزائري.
- ✓ غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية.

[1] عزة الأزهر، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والراجعة الدولية، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة البليدة، الجزائر، 2009، ص214

[2] عاشور كتوش، النظام المحاسبي المالي الجزائري إطاره العام آثاره وانعكاسات تطبيقه، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص14-16

- ✓ تباطؤ في تطوير برامج التعليم المحاسبي.

إضافة إلى ذلك: [1]

- ✓ إن النظام القديم تأصل وتجدر في المؤسسات الاقتصادية ولدى المحاسبين والخبراء والأكاديميين لأكثر من ثلاث عقود من الزمن، وبالتالي من الصعب التخلي عنه.
- ✓ العديد من الخبراء والمحاسبين والطلاب والأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الجديد الشيء الضروري التكيف معه.
- ✓ لم يتم اعتماد هذا النظام في المراكز التدريبية الحد الان مما يخلق العديد من المشاكل في تطبيق هذا النظام.
- ✓ النظام المحاسبي الجديد هو نظام يهدف كما سبق الإشارة إليه إلى تحقيق المصداقية والشفافية في مختلف الكشوف والقوائم المالية وهو تطبيق من تطبيقات الحكم الراشد أو ما يصطلح علية بحوكمة الشركات، وهذا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية والمؤسساتية الجزائرية بسبب عدة اعتبارات وسلوكيات متراكمة.
- ✓ غياب الرؤية الاستراتيجية والتخطيط السليم للدخول في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.

الفرع الثاني: عوامل نجاح النظام الحاسبي المالي

ومن أجل تأهيل المؤسسات الاقتصادية لتبني هذا النظام، يجب على الدولة القيام بمجموعة من الإصلاحات والإجراءات والتي نراها في نظرنا ضرورية لنجاح اعتماد المخطط المحاسبي الجديد، والتي نلخصها في النقاط التالية: [2]

- ✓ توضيح معالم هذا النظام من كل جوانبه من خلال العديد من المنتديات والملتقيات.
- ✓ تحديد مختلف التشريعات والتنظيمات التي تتعلق بهذا القانون وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه لا سيما مصلحة الضرائب.
- ✓ تكوين الإطارات والمختصين والأكاديميين لهذا النظام المحاسبي الجديد والانطلاق في تكوين وتأطير الطلبة والمتربصين حول المعايير الجديدة وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية.
- ✓ مد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة.
- ✓ يجب على الدولة دعم عمليات البحث والتطوير وتحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع لأن

[1] عبد القادر دبون، محمد الهاشمي حجاج، المعلومة المالية والمحاسبية وأثرها على كفاءة بورصة الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص 9-10

[2] كمال رزوق، وآخرون، النظام المحاسبي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS-IASوالمعايير الدولية للمراجعة ISA، البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر، 2011، ص6

معظم المؤسسات الجزائرية تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج وتهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات.

المبحث الثالث: الإفصاح عن المعلومة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF

تزايد الاهتمام بجودة المعلومة المحاسبية والإفصاح عليها مع التطور الهائل للتكنولوجيا وتزايد تأثير العولمة، إذ أصبح النظام المالي أكثر ارتباطا وتعقيدا، وهذا ما يفسره حدوث انهيارات مالية في العديد من الأنظمة وظهور أزمات مالية متكررة، وقد نتج عن هذه الانهيارات افتقاد الثقة في الأسواق المالية المختلفة وتخوف المستثمرين منها، كذلك افتقاد الثقة في المعلومة المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للشركات المختلفة.

المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي

تعددت وجهات النظر حول مفهوم حدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في البيانات المالية المنشورة، ويتبع هذا الاختلاف أساسا من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة والذي ينجم عن الاختلاف في أهداف هذه الأطراف من استخدام هذه البيانات وذلك يصعب الوصول إلى مفهوم عام يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته واحتياجاته الكاملة في هذا المجال، وأصبح لابد من وضع إطار عام يضمن التوفيق بين وجهات نظرهم بشكل يوفر حد أدنى من الإفصاح المرغوب فيه وبكيفية تحقق المصالح الرئيسية لتلك الأطراف. [1]

الفرع الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي وأنواعه

أولا: يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه عرض المعلومات الهامة للمستثمرين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح في المستقبل وسداد التزاماتها. [2]

يعني الإفصاح إتباع سياسة الوضوح الكامل إظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع، أي يهدف الإفصاح إلى تمييز الظاهرة موضع الدراسة وتوضيح معالمها بشكل يسهل معه فهم المعنى المقصودة، كما يفيد في تحديد الاتجاهات والموضوعات الرئيسية التي لها أهمية.[3]

والهدف من الإفصاح المحاسبي يتمثل فيما يلي:[4]

- عرض القوائم المالية إلى المستثمرين بصورة خالية من التشويش والتضليل.
- سرد كل المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للشركة بشكل يفيد مستخدميها.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2009، ص60

[2] بن طاهر حسين، بوطلاعة محمد، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06-07ماي 2012، ص10

[3] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص:65

[4] دلال العابدي، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، دراسة حالة شركة ألياس للتأمينات الجزائرية، شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، 2015-2016، ص28

ثانيا: أنواع الإفصاح المحاسبي

يمكن ذكر أنواع الإفصاح المحاسبي فيما يلي:[1]

1- **الإفصاح الكامل:** ويقصد به شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القاري، والتركيز على ضرورة هذا النوع من الإفصاح عن أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة التواريخ القوائم المالية التي تؤثر على مستخدميها.

2- **الإفصاح الكافي:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

3- **الإفصاح الوقائي:** ويهدف هذا النوع إلى حماية المستخدم العادي الذي لديه دراية محدودة باستخدام المعلومة المالية عن طريق محاولة القضاء على أي أضرار تصيب المستخدم العادي من بعض الإجراءات والتعامل غير العادل ويعتمد الإفصاح الوقائي على تقديم المعلومة المالية للمستخدم بصورة مبسطة إلى الحد الذي يجعلها مفهومة، والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد ومراعاة المقدرة المحدودة للمستخدم العادي عند تحديد مقدار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.

4- **الإفصاح العادل:** يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاجتياحات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب اختيار القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن علم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفتات بشكل متوازن.

5- **الإفصاح الملائم:** وهو الإفصاح الذي يراعي مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومة المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

6- **الإفصاح التثقيفي الإعلامي:** وهو الإفصاح عن المعلومة المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل عن العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية والإفصاح عن الإنفاق الرأس المالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى، ويهدف هذا النوع من الإفصاح إلى تقديم معلومات تفيد اتخاذ القرارات الاستثمارية.

[1] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1999، ص330

الفرع الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي

يمكن ذكر بعض النقاط التي تظهر أهمية الإفصاح:[1]

- تساعد المعلومات المتوفرة في التقارير المالية المساهمين في بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة الأموال إدارة اقتصادية تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين؛
- تساعد التقارير المالية في إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستثمارية المختلفة للوحدة الاقتصادية؛
- الاعتماد على تلك المعلومات في رسم الخطط والبرامج للوصول إلى الأهداف المنشودة للوحدة الاقتصادية؛
- تقديم معلومات ذات الأثر المالي للجهات المختلفة مثل مصلحة الضرائب؛
- تقديم المعلومات الحقيقية والواضحة حول العمليات والأحداث المالية والتي تساهم في تحسين وظيفة التنبؤ.

كما تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات اللازمة لمساعدة مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ القرارات المناسبة، حيث يحقق الإفصاح المزايا التالية:[2]

- يلعب دورا مهما في تحديد الأسعار المناسبة للسهم في الأسواق المالية؛
- الإفصاح عن المعلومات بصورة دورية يعمل على تخفيض عدم تماثل المعلومات التي تستغله الأطراف داخل المؤسسة لتحقيق مكاسب غير عادية خاصة بها؛
- يعمل على مساعدة المستخدمين للمعلومة المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الأمثل بالاعتماد على المعلومات المفصح عنها؛
- ويساعد الإدارة في إظهار مساهمة المؤسسة في تقديم خدمات الجميع ومسؤولياتها الاجتماعية اتجاه المجتمع ككل؛
- يوفر معلومات شفافة ومفيدة حول المتعاملين في السوق المالي ومعاملاتهم أمر جوهري لتحقيق سوق منظمة وكفؤة؛
- كما يساعد الإفصاح المحاسبي في التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عام عن الوضع المالي لأداء المؤسسة والتغيرات في الحالة المالية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال التطبيق المتكامل للمعايير الدولية التقارير المالية وتوفير الخصائص النوعية في المعلومات.

[1] بن آفرج زوينة، القوائم المالية كأداة للإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول، المعايير المحاسبية الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، سوق أهراس، الجزائر، يومي 25-26 ماي 2010، ص112

[2] كمال الدين وآخرون، المحاسبة المتوسطة بين النظري والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص9

الفرع الثالث: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومة المحاسبية

تمثل المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي في:[1]

- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية؛
- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية، وهنا يجب ربط هذا العنصر بمعيار أو خاصية الملائمة، حيث تعتبر معلومة ملائمة للمستخدم معين إذا كان من المتوقع لهذا المستخدم الاستفادة من تلك المعلومة في غرض معين؛
- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها، ويشمل هذا التحديد في الإفصاح عن البيانات المالية المحتوات في القوائم المالية مثل المركز المني وقائمة النقل، وتعد القوائم المالية في واقع الأمر بموجب مجموعة من الأطراف والمبادئ التي تدخل في نطاق المتعارف عليها بين المهتمين بالمبادئ أو أصول المحاسبة المتعارف عليها؛
- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومة المحاسبية، وهذا يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بشكل يسهل فهمها وترتيب وتنظيم المعلومات بصورة منطقية.

المطلب الثاني: المعلومة المحاسبية

تزايد الاهتمام بجودة المعلومة المحاسبية والإفصاح عليها مع التطور الهائل للتكنولوجيا وتزايد تأثير العولمة، إذ أصبح النظام المالي العالمي أكثر ارتباطا وتعقيدا، وهذا ما يفسره حدوث انهيارات مالية في العديد من الأنظمة وظهور أزمات مالية متكررة، وقد نتج عن هذه الانهيارات افتقاد الثقة في الأسواق المالية المختلفة وتخوف المستمرين منها، كذلك افتقاد الثقة في المعلومة المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للشركات المختلفة.

الفرع الأول: تعريف وخصائص المعلومة المحاسبية

أولا: تعريف المعلومة المحاسبية

فيما يلي نعرض أهم التعريفات للمعلومة المحاسبية:

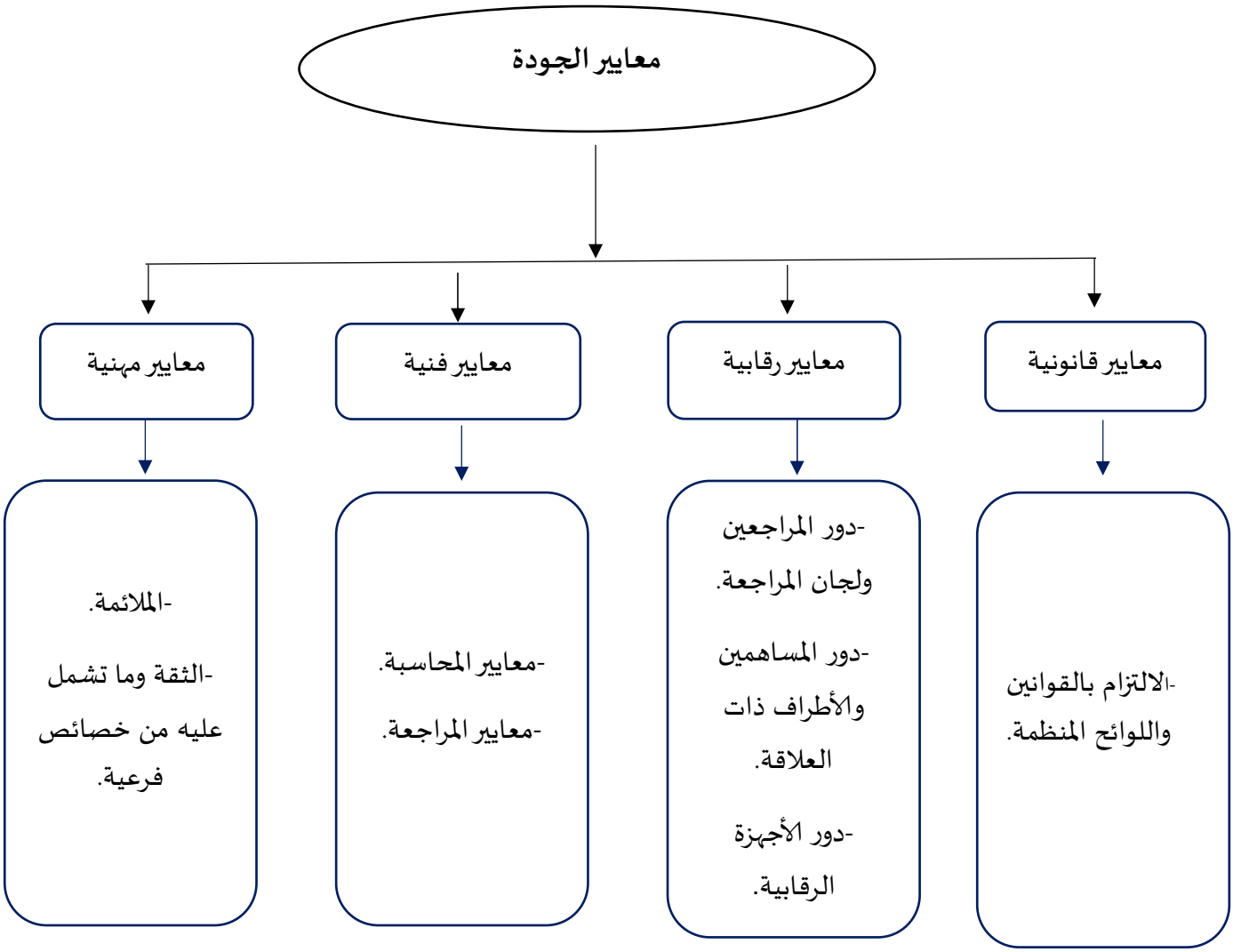
- ✓ هي تلك المعلومة ذات المصادر المختلفة، والتي تشكل المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلا وتفسيرا وشرحا ووصفاء لمعالجتها وإخراجها في شكل معلومات تمثل المعطيات التي تفيد في عملية اتخاذ القرارات.[2]

[1] محمد السيد ناغي، نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية، مصر، 2011، ص347

[2] حسين عبد الجليل آغزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومة المحاسبية دراسة اختيارية على المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010، ص53

مفهوم جودة المعلومة المحاسبية: يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المقيدة. هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة والمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.[1]

الشكل (I-01): معايير جودة المعلومات المحاسبية



المصدر: صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، **IAS-IFRS** وأثره على جودة المعلومة، الملتقى الدولي حول آليات تطبيق النظام المحاسبي، جامعة الوادي،2016/09/19، ص7

[1] أحمد قايد نور الدين، توجيه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة وأثر ذلك على الاقتصاد الوطني، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني، معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، سوق أهراس يومي 25-26 ماي 2010، ص4

ثانيا: خصائص المعلومة المحاسبية

وتتحدد قيمة المعلومات بالخواص التالية:

1- **الموثوقية:** حتى تكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليه أو تمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان باستطاعة المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو المتوقع أن تعبر عنه.[1]

2- **الملائمة:** أي أن تكون تلك المعلومات ملائمة لأغراض المستخدم متخذ القرار، أي لها القدرة على إحداث تغيير في اتجاه قرار المستخدم عندما تساعده تلك المعلومات في تقليل البدائل المتاحة أمامه وتحديد البديل الأمثل المتمثل في القرار المتخذ. وتتناسب خاصية الملائمة مع مبدأ الإفصاح الشامل ومفهوم الأهمية النسبية اللذين ينصان على أن كل معلومة مهمة نسبيا هي مؤثرة ويجب الإفصاح عنها.

حتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تتوافر فيها جملة من الخصائص أيضا وهي:

- التوقيت الزمني المناسب: أي أنه يجب توفير المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب المحدد بزمن اتخاذ القرار وبذلك لن تفقد قيمتها وقدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار.
- القيمة التنبؤية: ويقصد بها قيمة المعلومات كأساس للتنبؤ بأحداث المؤسسة والتي تشمل تدفقاتها النقدية وقوتها الإرادية المستقبلية.
- قيمة التغذية الراجعة من المعلومات: أي إلى أي مدى يمكن لمتخذ القرار الاعتماد على المعلومات في تصحيح توقعات سابقة وبالتالي تقييم القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.
- الإفصاح العادل: يهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

3- **القابلية للفهم:** تقضي هذه الخاصية أن تكون المعلومات المالية المتوفرة قابلة للفهم المباشر من مستخدميها، لذا يفترض أن يتوفر مستخدمي المعلومات المالية على درجة من المعرفة والوعي تمكنهم من فهم هذه المعلومات وتقييم مستوى منفعتها، كما يجب على معدي هذه المعلومات مراعاة ذلك. [2]

4- **الدقة:** وتتمثل في مدى صحة المعلومات ودرجة خلوها من التقريب أو الخطأ في عرض الأحداث التي تعني هذه المعلومات نتيجة للتأخر أو ليس في القهم أو التفسير أو الخطأ. هذه الأخطاء تمثل مشكلة هامة لأنه لا توجد طريقة سهلة ومتاحة لتصحيحها.

---

[1] ضيف الله محمد الهادي، جودة المعلومة المالية ودورها في اتخاذ القرارات الاستثمارية، دراسة ميدانية في مجمع صيدال، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة البليدة، 2010، الجزائر، ص 25-26

[2] موسى سهام، خالدي فراح، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الأول، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري، بسكرة، الجزائر، 6-7 ماي 2012، ص10

5- **الشمول:** وتعني هذه الخاصية مدى الاكتمال والإحاطة الذي تتضمنه المعلومات المتعلقة بحدث معين وما تحمله من تفاصيل، وما تحرص عليه من تقادي الاعتقال في التسجيل في البيانات الأساسية التي تعتبر قاعدة للمعلومات ومصدرا أساسيا لها.

6- **الموضوعية:** يرتبط مصطلح الموضوعية بالتعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي، لذلك فإن ضمان الموضوعية في المعلومات يعني ضمان اعتماد قواعد عر ذاتية في إعداد وتقديم هذه المعلومات.

7- **النفعية:** يتم تقويم أي معلومة من زاوية المنفعة المستمدة منها، وتتجسد هذه المنفعة في عنصرين أساسين هما، صحة المعلومة وسهولة استخدامها. [1]

تتجسد خاصية المنفعة عدة أشكال شكر منها:

- المنفعة الشكلية: أي أن قيمة المعلومات تحدد بمدى تطابق شكل المعلومات مع متطلبات اتخذ القرار.
- المنفعة الزمنية: بفعل توافر المعلومات لدى متخذ القرار أو مستعملها في الوقت الذي يحتاجها فيه.
- المنفعة المكانية: وتتمثل في مدى حصول من القرار، أو مستعمل المعلومات على هذه المعلومات

بسهولة ودون عناء، أوفي وقت قد يزيد في تعميق تكلفة الحصول عليها لذا فإنه عند زيادة تكلفة الحصول

الفرع الثاني: قياس جودة المعلومة المحاسبية

هناك العديد من المعايير التي يعتمد عليها الخبراء والمحللين في قياس جودة المعلومة المحاسبية وذلك حسب الحاجة والهدف من أهمها: [2]

- ✓ الدقة بوصفها مقياسا لجودة المعلومة؛ بحيث كلما كانت المعلومة المحاسبية معبرة بثقة عن الواقع الحقيقي كما زادت جودتها؛
- ✓ المنفعة بوصفها مقياسا لجودة المعلومة؛ وتتمثل في سهولة الانتفاع بها واستخدامها ويمكن أن تكون منفعة المعلومة المحاسبية شكلية، أي تتطابق مع متطلبات بناء القرارات؛
- ✓ منفعة زمنية أي توفر المعلومة في وقتها المناسب؛
- ✓ منفعة مكانية أي الحصول عليها في المكان المناسب؛
- ✓ منفعة تصحيحية قدرة المعلومة على تصحيح نتائج تنفيذ القرار والفعالية بوصفها مقياسا لجودة المعلومات وذلك حسب درجة إسهام في تحقيق أهداف المؤسسة أو متخذ القرار؛
- ✓ التنبؤ بوصفه مقياسا لجودة المعلومات ويقصد بها مدى استعمال المحاسبية في التنبؤ بالمستقبل؛
- ✓ الكفاءة بوصفها مقياسا لجودة المعلومة في حسن استخدام الموارد، وتخفيض التكاليف؛

[1] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، الإسكندرية، 2006، ص123

[2] جمال العشيشي، مرجع سبق ذكره، ص15

✓ وعموما فان مستخدمي البيانات المحاسبية هم:[1]

1- **المستثمرون:** يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة باستثماراتهم. وتتطلب تلك الفئة من المستخدمين معلومات تساعد في اتخاذ قرارات تتعلق بشراء أو الاحتفاظ أو بيع الاستثمارات. ويحتاج المساهمون أيضا إلى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المنشاة على إجراء توزيعات أرباح.

2- **العاملون:** يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المنشآت التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساهم في تقييم قدرة منشاتهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظيف.

3- - **المقرضين:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقه.

4- **الموردون وغيرهم من الدائنين التجاريين:** يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها. وعلى عكس المقرضون فان الدائنون التجاريون يركزون اهتمامهم على المنشاة في الأجل القصير ويستثنى من ذلك حالة اعتمادهم على المنشاة في الأجل الطويل كعميل رئيسي.

5- **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة خاصة في حالة ارتباطه أو اعتمادهم على المنشاة في الأجل الطويل.

6- **الجهات الحكومية:** تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد وبالتالي بأنشطة المنشآت المختلفة. وتحتاج لك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الأنشطة ووضع السياسات الضريبية وكذلك كأساس للإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي وما يماثلها.

7- **الجمهور العام:** تؤثر المنشآت على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المنشآت مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين، وقد تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المنشاة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وأرص ازدهارها.

[1] بن طاهر حسين، مرجع سبق ذكره، ص20-22

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل خلصنا إلى:

- يعتبر النظام المحاسبي المالي خطوة مهمة وكبيرة لتوفيق الممارسات المحاسبية لدى المؤسسات مع توجهات المعايير المحاسبية الدولية الموحدة مما يستوجب توقع حدوث آثار عميقة في الممارسات المحاسبية السابقة للوصول إلى جودة المعلومة المحاسبية والمالية التي تتسم بالمصداقية والقابلية للفهم والمقارنة مع الإشارة إلى أن هذا التطبيق سوف يصدر عنه تأثيرات وتغيرات مما يساهم في تفعيل حوكمة الشركات.
- من خلال الإفصاح عن المعلومة المحاسبية الواردة في التقارير المالية تستطيع إدارة الشركة اكتساب ثقة المستثمرين، وهذا كله يتوقف على جودة المعلومات المحاسبية التي هي مخرجات النظام المحاسبي المالي والمعلومة المحاسبية هي نتاج النظام المحاسبي المالي التي تم تغذيته بالبيانات وتسجيلها لمعالجتها وإخراجها في شكل تقارير مالية.

الفصل الثاني

دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات

تمهيد الفصل:

تعتبر حوكمة الشركات من الموضوعات الهامة التي لاقت قبولا كبيرا في جميع دول العالم سواء كانت متقدمة أو نامية خصوصا بعد التغيرات التي شهدها العالم خلال العقدين الأخيرين من الأزمات مالية والانهيارات الاقتصادية.

حيث يعتبر مفهوم الحوكمة كأسلوب لتفادي هذه الأزمات والتقليل من حدتها من خلال الالتزام بمجموعة من الضوابط والأخلاقيات وهي ليست هدفا في حد ذاتها، لكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع كمحاربة الفساد وسوء الإدارة والوقاية من الأزمات وحماية وتنظيم مصالح كل الأطراف ذوي العلاقة مع الشركة.

لذلك سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات

المبحث الثالث: إسهامات النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

ظهر الحديث عن الحوكمة بوضوح مع بداية عام 1999 بعد تراكمات من نتائج دراسات حول إخفاق العديد من الشركات والمؤسسات العملاقة، ولقد ساهم حدوث الأزمات والانهيار الاقتصادي لدول جنوب شرق آسيا وروسيا وأمريكا اللاتينية وغيرها في تزايد الاهتمام بالحوكمة.

المطلب الأول: نشأة وعوامل ظهور حوكمة الشركات

إن الحوكمة فكرة ومصطلح شاع استخدامها بشكل واسع مع بداية عقد التسعينات من قبل المنظمات الدولية كمنهجية لتحقيق التنمية في الدول النامية نتيجة لقصور الغدارات الحكومية لتحقيق ذلك بفعالية.

الفرع الأول: نشأة حوكمة الشركات

إذا بحثنا في الأدبيات الاقتصادية لحوكمة المؤسسات نجد أنه في عام 1932 كان كل من Berle و Means من أوائل من تناول قضية فصل الملكية عن التسيير و التي تحاول فيها آليات حوكمة المؤسسات سد الفجوة بين مسيري المؤسسة و مالكيها ، من جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالمؤسسة و بالاقتصاد ككل. وكذلك تطرق كل من Meckling و Jensen في عام 1976 و Fama في عام 1980 إلى مشكلة الوكالة Problème D'agence حيث أشاروا إلى حتمية حدوث صراع في المؤسسة عندما يكون هناك فصل بين الملكية و التسيير ، و التي تؤدي في الأخير إلى بروز تكاليف الوكالة Cout d'agence من خلال عمليات الرقابة التي يفرضها المساهمين على المسيرين.[1]

وقد أخذ هذا المفهوم مجالا أوسع عندما تم تناول العلاقة ليست بين المساهمين والمسيرين فقط، وإنما إلى العلاقات التي تربط بين كل أصحاب المصالح، فقد تناول Williamson في سنة 1985 نظرية تكاليف الصفقات أو المعاملات théorie des couts de transactionالتي تنشأ من خلال العلاقية التعاقدية بين كل من المساهمين والدائنين والأجراء والموردين والمسيرين..... وتطرق إلى الآليات التنظيمية التي تسمح بتنظيم كل هذه المعاملات من أجل تدنية التكاليف إلى مستويات منخفضة وبالتالي لزيادة مردودية المؤسسة، وقد أدت العولمة وتحرير الأسواق المالية إلى الاهتمام أكثر بهذا المفهوم لجلب أكبر عدد من المستثمرين الذين يسعون إلى المؤسسات التي تتمتع بهياكل حوكمة سليمة، خاصة بعد الانهيارات المالية التي عرفتها مؤسسات عالمية كبرى.[2]

---

[1] ممدوح محمد العزايزة، مدى تطبيق المصارف الوطنية للقواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية التجارة، قسم إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص17

[2] بن ثابت علال، بن جاب الله محمد، المستثمرون المؤسسون ببورصة الأوراق المالية ودورهم في التأثير على حوكمة المؤسسات، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول، سياسات التمويل وأثرها على الاقتصاديات والمؤسسات، دراسة حالة الجزائر والدول النامية، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 21-22 نوفمبر 2006، ص4

وإذا نظرنا إلى نشأة مفهوم حوكمة الشركات نجدها بعد ظهور نظرية الوكالة وما تتضمنه من تعارض في المصالح بصفة عامة، وهذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين وقواعد تنظيم العلاقة بين الأطراف في الشركات.

ففي عام 1976 قام كل من jenson and meckingبالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ في الفصل بين الملكية والإدارة أما في عام 1987 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPAF) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية The committe of sponsoring (organization-coso) المعروفة باسم لجنة تريدواي، (Treadway commission) و التي أصدرت تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات و ما يرتبط بها من منع حدوث الغش و التلاعب في إعداد القوائم المالية.[1]

و لقد كانت البداية الحقيقية لحوكمة الشركات حينما أصدرت لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات في ديسمبر 1992 تقريرها و المشكل من قبل مجلس التقارير المالية و سوق لندن للأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة الشركات (The Financial aspects of corporate gouvernance) و لقد أخذت حوكمة الشركات بعدا آخر بعد حدوث الأزمات المالية، وافلاس العديد من الشركات و الفضائح المالية أكبر الشركات الأمريكية في نهاية عام 2001، و على المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية و التعاون الاقتصادي (OECD)سنة 1999 بعنوان مبادئ حوكمة الشركات أول اعتراف دولي رسمي بذلك المفهوم.[2]

الفرع الثاني: عوامل ظهور حوكمة الشركات

لقد تعددت الأسباب في ظهور حوكمة الشركات، حيث تتمثل فيما يلي:

أولا: نظرية الوكالة:[3]

يصف Meckling & Jeansen علاقة الوكالة بأنها عقد بموجبه يقوم شخصا أو أكثر (الأصيل أو الموكل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) لإنجاز بعض الأعمال والخدمات بالنيابة عنه، وفي المقابل يفوض الأصيل الوكيل باتخاذ القرارات.

وتقوم نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات تتمثل في:

- يتميز كل من الأصيل والوكيل بالرشد الاقتصادي وكلاهما يسعى لتعظيم منفعته؛

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 14.

[2] ضيف الله محمد الهادي، مسعود درواسي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الأول، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بسكرة، الجزائر، 6-7 ماي 2012، ص: 4.

[3] عدنان حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، مصر، 2007، ص. 66.

- اختلاف أهداف الوكيل والأصيل إذ يسعى الأول للحصول على أكبر قدر من جهد الوكيل مقابل أجر معقول بينما الثاني يسعى للحصول على مكافآت أكبر مع بذل جهد أقل؛
- بالرغم من تعارض أهداف الأصيل والوكيل فهناك حاجة مشتركة بينهما في بقاء العلاقة أو الشركة قوية لمواجهة الشركات الأخرى؛
- اختلاف أو تباين المخاطرة التي يتعرض لها كل من الموكل والوكيل نتيجة عدم قدرة الموكل إحكام الرقابة على أداء الوكيل واختلاف إمكانية التوصل للمعلومات ومدى فهمها لكل منها .
- حيث هناك مشكلين أساسيين للوكالة هما :

أ- **مشكلة التخلخل الخلقي:** تنشأ عندما إلا يستطيع الأصيل ملاحظة ورقابة أداء الوكيل وعندما تختلف تفضيلات كل من الأصيل والوكيل حول البدائل المتاحة للاختيار.

ب- **مشكلة التخلخل العكسي (الاختيار العكسي):** تنشأ عند عدم تماثل المعلومات لكل من الموكل والوكيل حيث لإدارة (الوكيل) معلومات أكثر من املالك(الموكل)، هذا ولو توفرت نفس المعلومات للموكل فإنه ال يستطيع قراءتها وتفسيرها بنفس القدرة التي يتمتع بها الوكيل .

ومن هنا يتعين على الموكل العمل على الحد من عدم تطابق المصالح، بتطبيق نظام تحفيزي من شأنه توفير وسائل المتابعة للتحكم في السلوكيات المضللة للوكيل، ومثل هذا المقصد يستدعي تحمل تكاليف معينة وتسمى بتكاليف الوكالة، حيث تغطي تكاليف الوكالة ما يلي[1] :

- **تكاليف المراقبة:** التي يقوم بها المساهمون للتأكد من أن القادة ال يتصرفون من منطلق مصالحهم الشخصية على حساب المساهمين من خلال استخدام مكاتب الخبرة والمراجعة.؛
- **تكاليف الالتزام:** وهي التي يتحملها المساهمون من أجل التزام مدير الشركة بتنفيذ التزاماته والتعويض عن عدم تنفيذه؛
- **تكاليف الفرصة البديلة:** في حالة اختلاف المصالح مع المدير أو مجلس إدارة الشركة في الاستراتيجية المتبعة استراتيجية غير مربحة مثال، (سوء تخصيص الموارد).

[1] Jean Bernard ducrou, **Le gouvernement d'entreprise,** http://www.creg acversailles.fr/IMG/PDF/Le gouvernement d'entreprise. PDF, P :3, date de consultation : 22/03/2018

ثانيا: الفضائح المالية:[1]

أدت الانهيارات المالية والفضائح الإدارية بالشركات العملاقة في العديد من دول العالم، والتي كان لها وما يزال الأثر البالغ على اقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك الشركات، إلى دراسة وتحليل الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الفساد المالي والمحاسبي بالشركات والذي يؤدي بطبيعة الحال إلى حدوث تلك الانهيارات والفضائح. ولعل من أهم هذه الفضائح ما حدث لشركة Enron أنرون للطاقة، وشركة (الاتصالات Worldcom) والشركة (الأوربية للأغذيةParmala والتي تبين فيما بعد أن العيب ليس بمعايير المحاسبة ولكن في سلوكيات مطبقيها. فما جاء في قضية أنرون أن معايير المحاسبة كانت تنص على آليات معينة يجب إتباعها عند إنشاء شركة إلا أن إدارة أنرون لم تتقيد بها، حيث غض مراجعهم الخارجي (آرثر اندرسون) الطرف عن عملية عدم التقيد وبالتالي وفي الحالتين اتبعت الإدارة ومراجعها الخارجي الأسلوب الأخلاقي.

وهذا ما أدى بالحكومة الأمريكية إلى اصدار قانون (Sarbanes-Oxeley Act Of 2002) يلزم الشركات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد وتطبيق جميع بنوده كدعامة لحوكمة الشركات، والذي أحدث تغيرات جوهرية على بيئة الأعمال وبيئة مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل خاص.

المطلب الثاني: تعريف وخصائص حوكمة الشركات

الفرع الأول: تعريف حوكمة الشركات

تعتبر حوكمة الشركات (corporate governance)من أهم وأشمل المصطلحات التي أخذت تنتشر على المستوى العالمي خلال العقدين الأخيرين، وقد ازداد الاهتمام بالحوكمة في معظم الاقتصاديات الناشئة والمتقدمة نظرا لارتباطها بالجوانب التنظيمية والمحاسبية والمالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية.[2]

وفي هذا الإطار نعرض أهم التعاريف لحوكمة الشركات:

- " هي مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تضمن كل من الانضباط والشفافية والعدالة وبالتالي تهدف إلى تحقيق الجودة وتميز الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها لما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة والمجتمع ككل".[3]

[1] طاهر بن يوسف القشي، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلة 25، العدد 2، مصر، 2005، ص 13

[2] منوار حداد، دور الحوكمة في التنمية الاقتصادية، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الأول، حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، جامعة دمشق، يومي 15-16أكتوبر، 2008، ص4

[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الإعمال العربية والدولية، الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية، 2006-2007، ص17

- **الحوكمة** هي نظام من خلاله يتم توجيه الأنشطة ومراقبتها على أحسن مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة.[1]
- تعرف بأنها مجموعة من العلاقات التي تربط بين مسيري المؤسسات ومساهميها.[2]

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية EOCD):[3]

- "النظام الذي يوحد ويضبط أعمال الشركة حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركة ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركة".

ومن خلال ما سبق يمكن استخلاص تعريف حوكمة الشركات كما يلي:

- هي ممارسة التسيير والرقابة على جميع الأطراف المرتبطة بها من خلال تحديد العلاقة بينهم مع مراعاة حقوق المساهمين من أجل تحقيق أهداف الشركة، وتعني الإفصاح والشفافية لدى الغير، وهي الإدارة الرشيدة.

الفرع الثاني: خصائص حوكمة الشركات

تتصف حوكمة الشركات بمجموعة من الخصائص التي تعد من الركائز الأساسية التي إن غاب أحدهما فقد المفهوم معناه وتتمثل فيما يلي:[4]

- **الانضباط:** إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
- **الشفافية:** ويقصد بها تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث في الشركة؛
- **الاستقلالية:** أي لا يوجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوطات؛
- **المسائلة:** إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- **المسؤولية:** وتعني المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة؛
- **المسؤولية الاجتماعية:** يجب النظر إلى الشركة كمواطن جيد يهتم بمصلحة المجتمع ويساهم في تطويره؛
- **العدالة:** يجب احترام حقوق مختلف جميع الأطراف، سواء كانوا مساهمين، مسيرين أو أصحاب المصلحة في الشركة.

---

[1] -عدنان بن حيدر بن درويش، الشركات ودور مجلس الإدارة، مرجع سبق ذكره، ص:19.

[2] نفس المرجع السابق، ص: 20.

[3] أسعد أحمد البنوان، حوكمة الشركات، اتحاد الشركات الاستثمارية، سبتمبر، 2011، ص: 4.

[4] - طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم المبادئ التجارب تطبيقات حوكمة في المصاريف)، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص:23.

كما أكد الباحثون في مجال الحوكمة وتطبيقاتها المعاصرة .john, colly, L'doule ,George , Logan في مؤلفاتهم بما هي حوكمة الشركات أن نموذج الحوكمة يتطلب توافر الخصائص التالية:[1]

- ✓ مجلس الإدارة يتمتع بالقوة والفعالية في صياغة وتوجيه القرارات ويؤدي مستوياته بأمانة؛
- ✓ الرئيس التنفيذي المؤهل يتم اختياره من طرف مجلس الإدارة وتفوض له سلطات وصلاحيات إدارة أعمال الشركة؛
- ✓ القرارات التي يتم إصدارها من قبل الرئيس التنفيذي يجب تنفيذها في إطار التشاور والموافقة من مجلس الإدارة؛
- ✓ نموذج العمل يتم اختياره من قبل الرئيس التنفيذي وفريق الإدارة مع الاستعانة باقتراحات مجلس الإدارة وموافقته.

المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات وأهدافها:

الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات

تتجلى أهمية حوكمة الشركات بأنها تكون في شكل الإفصاح عن المعلومات المالية، والتي تعمل على تخفيض تكلفة رأس المال كما تساعد على جلب الاستثمارات سواء أجنبية أم محلية وتساعد في الحد من هروب رؤوس الأموال ومكافحة الفساد، وتعتبر إحدى الفوائد الكبرى التي تنشأ من تطبيق الحوكمة وهي ازدياد إتاحة التمويل.[2]

يمكن تلخيص أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية:[3]

- تخفيض المخاطر وتعزيز الأداء؛
- تعظيم القيمة السهمية للشركة وتدعيم تنافسية الشركات في الأسواق المالية العالمية؛
- زيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات؛
- محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجود أو باستمرار القضاء عليه من خلال ترسيخ دعائم الإدارة الجيدة، وتوفير الشفافية والمسائلة وكذا من خلال التحكم الجيد في المعلومات واستغلالها بشكل صحيح في اتخاذ القرارات السليمة؛
- تحقيق وضمان السلامة والصحة والنزاهة والاستقامة لكافة العاملين في الشركة بدء من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل فيها؛

---

[1] كمال بوعظم، زايدي عبد السلام، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات مع الإشارة إلى واقع حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول، الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، عنابة، الجزائر، يومي 18-19 نوفمبر، 2009، ص50

[2] مصطفى نجم البشاري، أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالسودان، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر الأول للمراجعة الداخلية بالسودان، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 20-21 جانفي 2008، ص17

[3] عدنان بن حيدر درويش، مرجع سبق ذكره، ص22-23

- تحقيق الاستفادة القصوى والفعالية من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بعمليات الضبط الداخلي.

أهمية الحوكمة من الناحية المحاسبية والرقابية:[1]

الأمر الذي فوق أهمية هو مدى كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي، وأن أهمية دور أجهزة الإشراف في متابعة الأسواق تزداد من خلال التركيز على ثلاثة عوامل أساسية الإفصاح، الشفافية، والمعايير المحاسبية السليمة، وسعيا لضمان المزيد من الانضباط أصدرت الولايات المتحدة تشريعا جديدا أطلق عليه اسم "Sarbanes Oxley"ينص على أهمية انتهاج آليات دورية وسريعة لضمان الحصول على الإفصاح والشفافية المطلوب، كما يدعو إلى تشكيل لجان من أعضاء مستقلين لمتابعة أعمال مراجعة الحسابات والقوائم المالية بحياد تام، كما يشير أيضا إلى أهمية إنشاء جهاز متابعة ومراقبة أداء مؤسسات المحاسبة والمراجعة وضمان كفاءة أداء مهامها.

الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات

تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن ذكرها في النقاط التالية: [2]

1- تطوير أداء الشركات، ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تبني سياسات سليمة تضمن اتخاذ قرارات الدمج والسيطرة بناء على قواعد سليمة تؤدي إلى رفع كفاءة الأداء.
2- وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركة وأعضاء مجلس إدارتها.
3- عدم الخلط بين مسؤوليات المديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
4- الحفاظ على السمعة الاقتصادية للشركات من خلال تعميق ثقافة التمسك بأخلاقيات المهنية والالتزام بالقوانين والمبادئ والضوابط الرقابية والمعايير المتفق عليها.
5- مراجعة وتعديل القوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تحول مسؤولية الرقابة إلى كل من مجلس الإدارة والمساهمين في الجمعية العامة للمساهمة.[3]
6- حماية حقوق ومصالح العاملين في الشركات بكافة فئاتهم.
7- تحقيق الشفافية في جميع أعمال الشركات.[4]

---

[1] بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، حوكمة المؤسسات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي للإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، 18 و19 ماي 2011، ص8

[2] دبلة فاتح وآخرون، السوق المالي ودور حوكمة الشركات في تحسين نوعية المعلومة المالية والمحاسبة المعروضة، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي، السوق المالي بين النظري والتطبيق في إطار تجارب الدول العربية، كلية العلوم الاقتصادية، قسم العلوم التجارية، جامعة عنابة، الجزائر، يومي 21-22 أكتوبر 2008، ص6

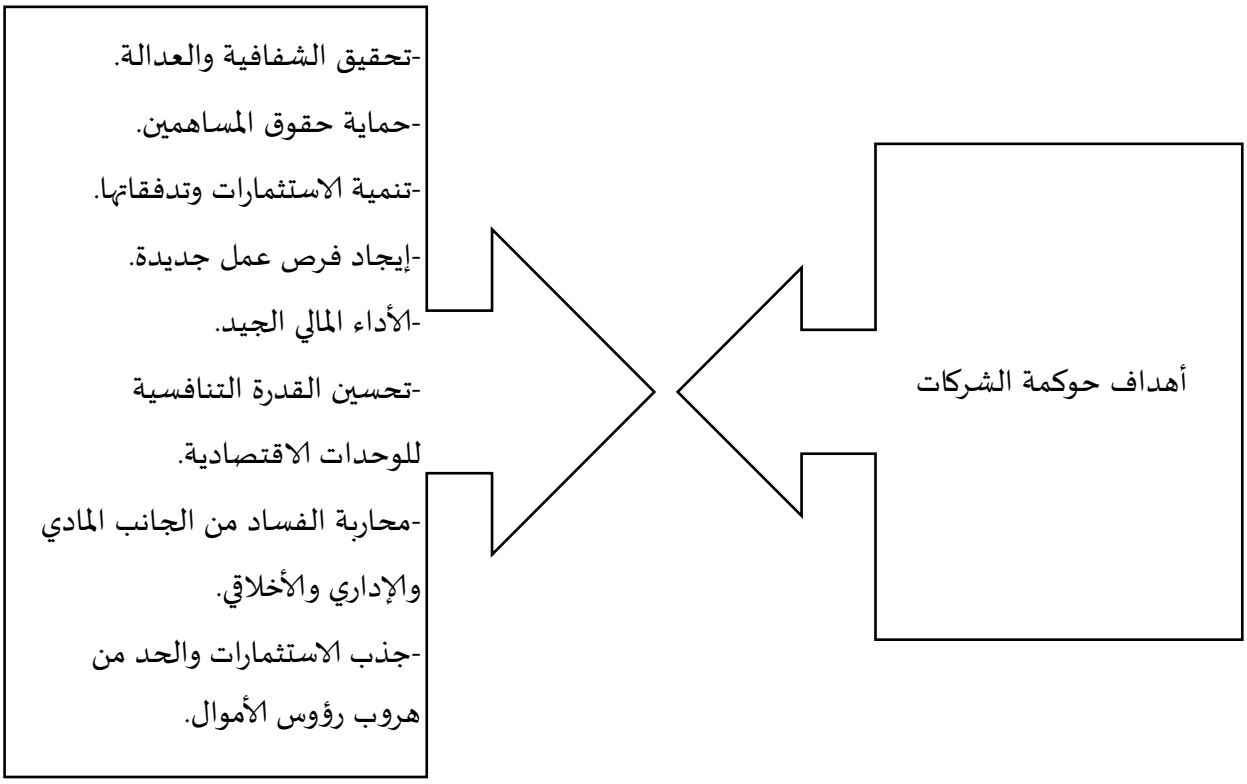
[3] مصطفى يوسف كافي، الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات، الطبعة 1، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2013، ص222

[4] أحمد منير النجار، البعد المصرفي في حوكمة الشركات، اتحاد المصارف الكويتية، العدد 40، مارس 2007.

- يتجلى الهدف الرئيسي للحوكمة في توافر الثقة بين الإدارة والمساهمين من خلال أدلة وبراهين تثبت بأن إدارة الشركات تجري وفقا للممارسات السليمة للأعمال وبشكل يؤدي إلى تقليل إمكانيات الفساد وسوء الإدارة إلى أقل حد ممكن؛[1]
- كما تهدف حوكمة الشركات إلى تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعا مع مراعاة مصالح العمل والعمال والحد من استغلال السلطة في غير المصلة لما يؤدي إلى تنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإتاحة فرص عمل جديدة؛
- تمكن حوكمة الشركات المؤسسة من التمتع بمركز تنافسي جيد بالنسبة لتمثيلاتها في سوق رأس المال بما يؤدي إلى زيادة اجتذاب المستثمرين الذين بإمكانهم تدعيم النمو المالي للشركة.

والشكل التالي يوضح أهداف الحوكمة:

الشكل رقم (II-01): أهداف حوكمة الشركات.



المصدر: مصطفى يوسف كافي، الأزمة المالية الاقتصادية العالمية مرجع سبق ذكره، ص: 221.

[1] محمد عبد الحليم عمر، حوكمة الشركات (تعريف مع إطالة إسلامية) ورقة عمل أساسية، مدينة نصر، جمهورية مصر العربية القاهرة، 23 أفريل، 2005، ص9

المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات

ازداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حيث أصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها الوحدات الاقتصادية، وقد قامت الكثير من المنظمات والهيئات بتأكيد مبادئ وركائز والمحددات وكذا نظام هذا المفهوم والتي سيتم التطرق لها في هذا المبحث كما يلي:

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات

عادة تتواجد مبادئ حوكمة الشركات في القوانين واللوائح التي تطبقها الدول وبالتالي تختلف هذه المبادئ من دولة إلى أخرى حسب القانون الذي تتبعه.

الفرع الأول: مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD

أولا- وضع أساس لنظام حوكمة الشركات فعال: كي يتم ضمان وضع إطار فعال لحوكمة الشركات، فإن من الضروري وجود أساس قانوني وتنظيمي ومؤسس فعلا يمكن لكافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية الخاصة، وعادة ما يضم بيطار حوكمة الشركات على عناصر تشريعية وتنظيمية وترتيبات التنظيم الذاتي والالتزامات الاختيارية وممارسات الأعمال التي هي نتاج الظروف الخاصة بالدولة وتاريخها.

ولكي يكون هناك ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات هناك مجموعة من الإرشادات والعوامل يجب أخذها في الاعتبار وهي:[1]

نظام حوكمة الشركات يجب أن يعزز الشفافية وكفاية الأسواق، يكون متوافقة مع حالة القانون، ويعرف بوضوح توزيع الاختصاصات بين السلطات المكلفة باحتراف، التنظيم، تطبيق النصوص. [2]

- ✓ يجب أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما محدد بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة؛
- ✓ ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما متوافقة مع أحكام القانون وذات شقية وقابلة للتنفيذ.

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص: 45.

[2] أبو حفص رواني، مهدي شرقي، الإصلاحات في مجال حوكمة الشركات كأداة لتحسين أخلاقيات الأعمال، تجارب بعض الدول المتقدمة والنامية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول، الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، عنابة، الجزائر، يومي 18-19 نوفمبر، 2009، ص223

ثانيا- حقوق المساهمين: يجب أن يحمي إطار القواعد المنظمة الحوكمة الشركات، ويسهل ممارسة حقوق المساهمين:[1]

- ✓ أساليب الآمنة لتسجيل الملكية؛
- ✓ نقل وتحويل ملكية الأسهم؛
- ✓ الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة؛
- ✓ المشاركة في أرباح الشركة؛
- ✓ المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين؛
- ✓ المشاركة في قرارات المتعلقة بتغيرات الجوهرية في الشركة واطلاعهم عليها؛
- ✓ المشاركة بفاعلية والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين وإعلامهم بالقواعد بما في ذلك إجراء التصويت، التي تحكم اجتماعات الجمعية؛
- ✓ التأكد من اجراءات الافصاح عن هيكل رأسمال والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على قد رمن التحكم الذي يؤثر على سياسة الشركة بما لا يتناسب مع نسبة مساهمتهم؛
- ✓ التأكد من الشفافية في قيام السوق بوظائفه في الرقابة على الشركات؛
- ✓ ممارسة حقوق الملكية الخاصة بهم؛
- ✓ تبادل الاستشارات في الموضوعات المتعلقة بحقوق ملكيتهم المنصوص عليها التي تتناول الاستثناءات لمنع سوء الاستغلال.

ثالثا - المعاملة المتساوية للمساهمين: يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والأجانب متهم، كما ينبغي أن يعامل المساهمون وفق الأسس التالية:[2]

- ✓ يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة؛
- ✓ ينبغي أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نقض حقوق التصويت؛
- ✓ يجب أن يتم التصويت بواسطة الأمناء أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم؛
- ✓ ينبغي أن تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين؛

---

[1] أشرف درويش أبو موسري، حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص28

[2] حمادي نبيل، التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية، قسم العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، الشلف، الجزائر، 2006-2007، ص44

- ✓ ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة.

رابعا - حماية حقوق المساهمين: يمثل هذا المبدأ في أنه ينبغي أن يتضمن مبادئ حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين والتي تتمثل على سبيل المثال في تأمين أساليب تسجيل ونقل وتحويل ملكية الأسهم، والحصول على المعلومات الملائمة عن الشركة والمشاركة في قرارات البيع أو تعديل أصول الشركة بما في ذلك عمليات الاندماج أو اصدار أسهم جديدة ويتحقق هذا المبدأ من خلال:[1]

- ✓ تأمين وسائل التسجيل والتنقل وتحويل الملكية الأسهم؛
- ✓ حضور الجمعية العامة والتصويت وانتخاب أعضاء مجلس الادارة؛
- ✓ الحصول على المعلومات المختلفة؛
- ✓ ممارسة الرقابة على أداء الوحدات الاقتصادية؛
- ✓ الحصول على حقوقهم في الأرباح.

خامسا- الافصاح والشفافية: تبرز أهمية الافصاح المحاسبي للقواعد المنظمة لحوكمة الشركات في الفهم السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور المادية للشركة، بما في ذلك الموقف المالي وأداء الحقوق والملكية والرقابة على شركة، بما يمكن للمساهمين من ممارسة حقوقهم على أسس مدروسة، حيث يساعد الافصاح والشفافية على اجتذاب رؤوس الأموال والحفاظ على حقوق المساهمين مما يؤدي إلى زيادة الثقة بينهم وبين المجلس والإدارة.[2]

وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند بتطبيق بمبدأ الافصاح وهي:[3]

1- ينبغي أن يتضمن الإفصاح على المعلومات التالية:[4]

- ✓ النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة؛
- ✓ أهداف الشركة؛
- ✓ حق الأغلبية من حيث المساهمة وحق التصويت أعضاء مجلس الادارة والمديرين التنفيذيين؛

---

[1] هاني محمد خليل، مدى تأثير حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية التمويل والتجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص32

[2] ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص34

[3] محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، 2009، ص60-61

[4] جون سوليفان، وآخرون، حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين، ترجمة سمير كريم، مركز المشروعات الخاصة، واشنطن دي سي، 2003، الطبعة 03، ص: 150.

- ✓ المسائل المادية المتصلة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح.

2- ينبغ إعداد المعلومات والافصاح عنها طبقا للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي.

3- ينبغي القيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بواسطة مراجع مستقل، كفء مؤهل حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية وموضوعية المجلس الادارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي المادية والهامة.

4- ينغي على المراجعين الخارجين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، وعليهم واجب بالنسبة للشركة هو أن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية المراجعة.

سادسا- مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية لتوجيه الشركات كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وان يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين وبمعنى آخر أن يتضمن هذا المبدأ ما يلي:[1]

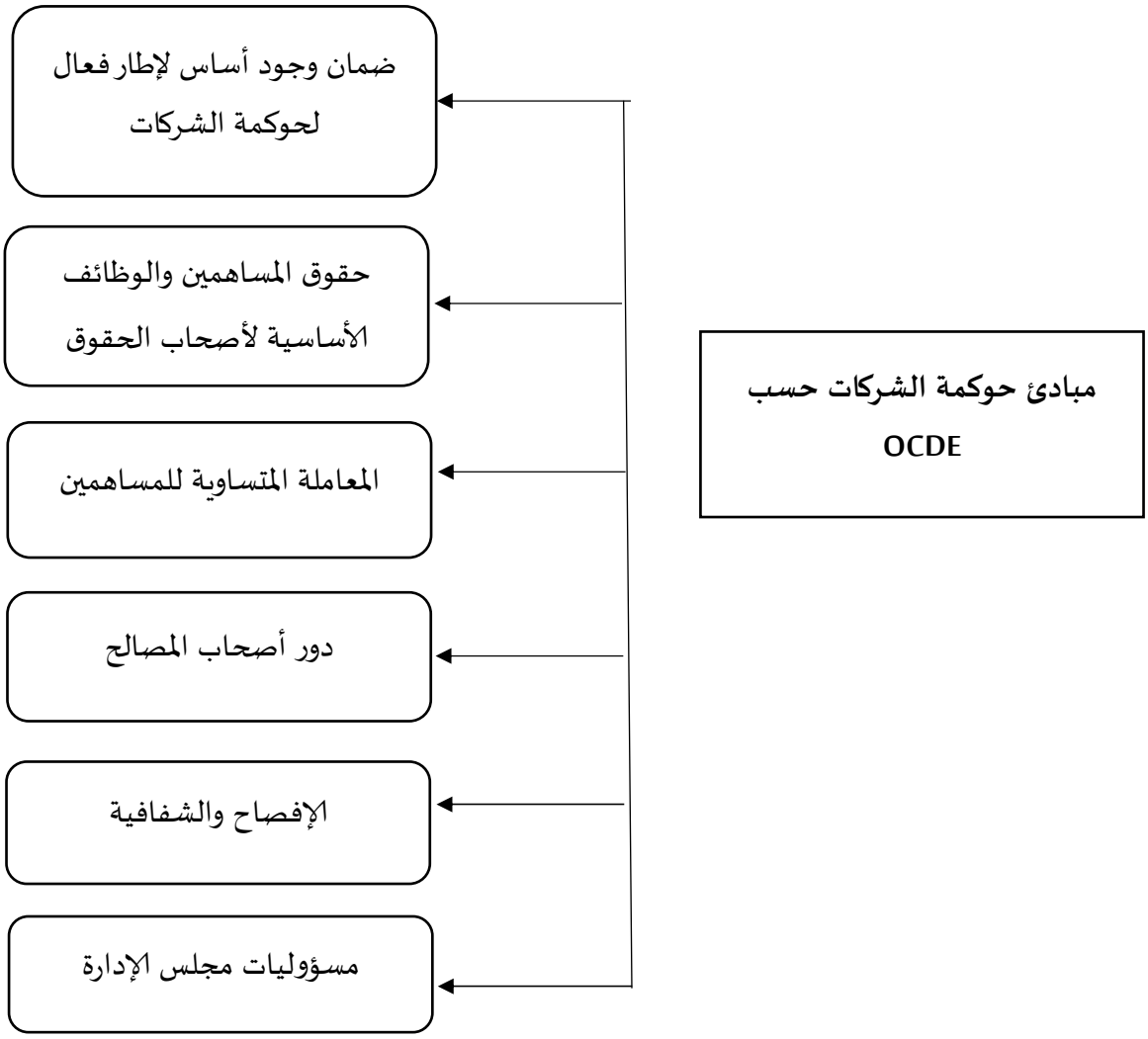
- ✓ يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفير كامل المعلومات وكذا على أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل الأعضاء لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين وليس لحساب أنفسهم؛
- ✓ حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فان المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، وبحيث لا تحدث أي ظلم لأي فئة من فئات المساهمين؛
- ✓ يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وان يأخذ في الحسبان اهتمامات كافة أصحاب المصالح في كافة القرارات التي يصدرها، وان لا يسمح بأي حال من الأحوال بالخروج على الشرعية أو القوانين أو القرارات الحكومية التنظيمية، وان يعمل على التوافق معها؛
- ✓ يجب على مجلس الإدارة القيام ببعض المهام الرئيسية من بينها مراجعة وتوجيه استراتيجية الشركة، سياسة المخاطرة، الميزانيات، خطط العمل، تحديد أهداف الشركة، اختيار المسئولين التنفيذيين الرئيسيين، وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة، متابعة تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة والمساهمين، ضمان سلامة التقارير المالية والمحاسبية للشركة.... الخ؛

[1] نفس المرجع السابق، ص: 158.

- ✓ يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة بصفة مستقلة عن الإدارة، وذلك من خلال تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين القادرين على تقييم مستقبل الأعمال وكذا من خلال التحديد الدقيق والإفصاح عن الهدف وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها، ومن خلال تكريس وقت كاف لممارسة مسؤولياتهم؛
- ✓ يجب أن يتوافر لأعضاء مجلس الإدارة سهولة النفاذ إلى المعلومات المناسبة الدقيقة وفي الوقت المناسب، وبالشكل الذي يحقق المعرفة الفورية والكاملة، والتي تساعد على اتخاذ القرار في الوقت المناسب.

والشكل التالي يوضح مبادئ الحوكمة:

الشكل رقم: (II-02) مبادئ حوكمة الشركات



Source : OCDE, principes de la gouvernement d'entreprises,2004

الفرع الثاني: مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التمويل ومقررات لجنة بازل

أولا- مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التمويل:

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 موجهات وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية وذلك على مستويات أربعة جات كما يلي:[1]

- ✓ الممارسات المقبولة للحكم الجيد؛
- ✓ خطوات اضافية لضمان الحكم الجيد والجديد؛
- ✓ اسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا؛
- ✓ القيادة الجيدة.

ثانيا- معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية Basel committee

وضعت لجنة بازل عام 1969 ارشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية وهي تركز النقاط التالية:[2]

- ✓ قيم الشركة ومواثيق الشرف لتصرفات السليمة وغيرها من المعايير الجودة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير؛
- ✓ استراتيجية للشركة معدة جيدة والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد بذلك.
- ✓ التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمن تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس؛
- ✓ وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الادارة ومستقي الحسابات والادارة العليا؛
- ✓ توافر نظام داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات؛
- ✓ مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والادارة العليا، ومتخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة.

---

[1] أمال عباري، أبو بكر خوالد، تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية دراسة حالة الجزائر، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012، ص7

[2] قوشي العيد، وليد بن تركي، دور تطبيق آليات حوكمة الشركات في التقليل من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012، ص8

- ✓ الحوافز المالية والادارية للإدارة العليا، التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى؛
- ✓ تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو إلى الخارج.

المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات ومحدداتها

أولا: آليات حوكمة الشركات

قبل التطرق إلى مفهوم آليات حوكمة الشركات لا بد من تحديد معنى الآلية التي يرى بانها منظومة تشمل مجموعة من الأجراء التي تعمل بتناسق وتعاون، حيث أن الخلل في جزء منها يؤدي إلى توقف المنظومة بكاملها أو خلل في طريقة عملها وأدني هذا المنطلق جاء مفهوم الآلية كاصطلاح على أنها مجموعة من العوامل التي تتحكم بظاهرة معينة، كمثال على ذلك آليات السوق التي تتحكم في طبيعة العرض والطلب وبناء على ما سبق تعرف آلية الحوكمة بأنها مجموعة الممارسات، مهمات وخصائص التي تضمن للمؤسسة السيطرة على متغيرات بيئتها الداخلية والتكيف مع متغيرات بيئتها الخارجية بإفصاح وشفافية واضحة لتحقيق مطالب أصحاب المصالح كافة.[1]

الفرع الأول: الآليات الداخلية

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الاجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية كما يلي:[2]

1- مجلس الإدارة:

يعد مجلس الادارة أحسن أداة لمراقبة الادارة، إذ يحمي رأس المال المستثمر من سوء الاستغلال من قبل الادارة ذلك من خلال صلاحياته، القانونية واعفاء مكافأة الادارة العليا، كما أن مجلس الادارة القوي يشارك بفعالية في وضع استراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة، ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم باختيار الادارة العليا، فضلا عن الاشراف المستمر على أداء الشركة والافصاح عن ذلك ولكي يتمكن مجلس

[1] فيروز شين، نوال شين، دور آليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمة، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الأول، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بسكرة، الجزائر، 6-7 ماي 2012، ص6

[2] حساني رقية وأخريات، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الأول، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بسكرة، الجزائر، 6-7 ماي 2012، ص18

الادارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين أبرزها ما يلي:

- **لجنة التدقيق:** لقد حظيت لجنة التدقيق في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية، واللجنة المتخصصة والباحثين وخاصة بعد الاخفاقات المالية التي حصلت في الشركات العالمية، ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة التدقيق كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية واشرافها على وظيفة التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها أفضل عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.
- **لجنة المكافآت:** توصي أغلب الدراسات الخاصة بمبادئ حوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الادارة غير التنفيذين، وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تأكيد على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الادارة والادارة العليا معقولة ولذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال

جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية أو تركز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في تحديد، الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا.

- **لجنة التعينات:** يجب أن يتم تعين أعضاء مجلس الادارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة للشركة، ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الادارة |وبقية الموظفين القد وضعت لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات، تعين أفضل المترشحين المؤهلين ونقوم مهاراتهم باستمراره.

2- التدقيق الداخلي:

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دور مهما في عملية الحوكمة إذ أنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مسائلة الشركة بحيث يقوم الداخلين من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك المواطنين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد المالي والإداري.

يعتبر التدقيق الداخلي هو توكيد استشارة مستقل وموضوعي، الهدف منه إضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة، فهو يساعد هذه الأخيرة على تحقيق أهدافها عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقويم

وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحكومة.[1]

الفرع الثاني: الآليات الخارجية

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية، بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجين والضغوط التي تمارسها المنظمة الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر منها:

أولا- منافسة (سوق المنتجات-الخدمات) سوق العمل الإداري:

تعد هذه الآلية أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات وتؤكد على هذه الأهمية كل من Hess وImpvido، وذلك بقولهم إذا لم تقم الادارة بواجباتها بالشكل الصحيح أو غير مؤهلة، إنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة وبالتالي تتعرض للإفلاس، إذن إن منافسة سوق المنتجات أو الخدمات وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا وهذا يؤدي بإدارة الشركة إلى حالة الافلاس سوف يكون له تأثير سلبي على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الادارة إذ غالبا ما تحدد اختيارات الملائمة للتعيين له لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الافلاس أو التصفية.[2]

ثانيا- الاندماجات والاكتسابات:

مما لا شك فيه أن الاندماجات والإكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في انحاء العالم، ويشير كل John and Kedia إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن الاكتساب الية مهمة من آليات الحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال، حيث لا يمكن السيطرة على سلوك الادارة بشكل فعال، غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتساب أو الاندماج.[3]

ثالثا- التدقيق الخارجي؛

يؤدي المدقق الخارجي دورا هاما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى وجه الخصوص لجنة التدقيق في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكليفه، حيث أن لجان التدقيق

[1] طارق عبد العال، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص282

[2] بروش زين الدين دهيمي جابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة إلى الملتقي الوطني الأول، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بسكرة، الجزائر، 6-7 ماي 2012، ص16

[3] حامد نور الدين، ساسي فطيمة، دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري للقطاع الخاص الجزائري، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الأول، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بسكرة، الجزائر،6-7 ماي 2012، ص8

المستقلة والنشطة سوف تتطلب تدقيق ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المدققين الأكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة التي تعمل فيه الشركة.[1]

رابعا- التشريع والقوانين:

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظائفهم في هذه العملية بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم البعض.[2]

ثانيا: محددات حوكمة الشركات

لكي تتمكن الشركات من الاستفادة بمزايا تطبيق قواعد الحوكمة يجب أن تتوافر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لقواعد الحوكمة حيث يمكن تقسيم محددات حوكمة الشركات إلى مجموعتين:[3]

الفرع الأول: المحددات الداخلية

تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الادارة والمدرين التنفيذين والذي يؤدي توافرها وتطبيقها إلى التقليل من التعارض بين مصالح هذه الأطراف.

- **أولا- مجلس الادارة:** يجب أن يتضمن مجلس الادارة التوجيه والارشاد الاستراتيجي للشركة وأن يحتمل كل من مجلس الادارة والادارة التنفيذية المسؤولية المباشرة وغير المباشرة عن مدى تحقيق أهداف الشركة، وتحقيق مصلحة المساهمين وكافة أصحاب المصالح ومعاملتهم معاملة عادلة يجب عليهم وضع الأهداف ومراقبة الأداء وضمان الشفافية في ترشيح وانتخاب مجلس الادارة والافصاح ونزاهة حسابات الشركة والإشراف على حسن ممارسة الحوكمة في الشركة وممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة من أجل تحقيق أهداف الشركة.
- **ثانيا- الهيكل التنظيمي:** الذي يعد إعداده جزء من مسؤولية مجلس الادارة ويتضمن عملية التسلسل الهرمي للسلطة لعرض وتحديد الواجبات وتوزيع المسؤوليات وتقويض السلطات من أجل

[1] فيصل محمود الشواورة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2006، ص135

[2] حامد نور الدين، ساسي فطيمة، مرجع سابق، ص8

[3] مها محمود رمزي ريحاوي، شركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات حالة دراسية لشركات المساهمة العامة العمانية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، 2008، ص 100-101

بلوغ النتائج المرجوة.

- **ثالثا- النظام المالي المحاسبي:** وهي الأداة التي يوفرها ما يحتاج إليه مستخدمو البيانات والمعلومات لاتخاذ القرارات، لأن النظام المحاسبي يشكل القاعدة الأساسية للمعلومات لمتخذي القرارات والاستراتيجية والتشغيلية بكفاءة، فإن هذه النظم تؤثر في عملية التحكم المؤسسي.
- **رابعا - قيم الشركة:** وهي التي تتعلق بالسلوك الأخلاقي الشركة وبمستويات عالية من القيم القائمة على الأخلاق المهنية من نزاهة وموضوعية وأمانة في تنفيذ عمليات الشركة.

الفرع الثاني: المحددات الخارجية

وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن حسن إدارة الشركة.

- **أولا- البيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والمناخ العام للاستثمار:** والتي تتعلق بطبيعة النظام القانوني والاقتصادي والاجتماعي السائد كالقوانين المنظمة لسوق العمل كقانون الشركات وسوق المال، تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والافلاس.
- **ثانيا- الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبية والتدقيق:** وتتعلق في التقيد بمعايير موحدة تكون ملزمة التطبيق، لتعزيز خاصية المقارنة بين البيانات والمعلومات المالية على المستوى العالمي ووضع آلية للتقيد بها.
- **ثالثا- مصادر التمويل:** هناك أهمية كبيرة للحوكمة بالنسبة للمستثمرين (مصادر التمويل) في الأسواق المالية لأن مصدر تمويلهم يتطلب حوكمة فعالة.
- **رابعا - طبيعة السوق:** من المؤكد أن السوق يترك بتأثيراته الداخلية والخارجية على الشركة من حيث قدرتها على أداء مهامها ونجاحها في إدارة مخاطر السوق، ومراقبة النتائج.

المطلب الثالث: الأطراف المعينة بتطبيق حوكمة الشركات وركازها

بداية يتم تحديد أطراف حوكمة الشركات ومن ثم ركائزها.

أولا: الأطراف المعينة بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة اطراف رئيسية تتأثر و تأثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح والفشل في تطبيق هذه القواعد وهي الأطراف هي:[1]

المساهمون-Les actionnaires: هم من يقومون بتقديم رأس مال الشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى البعيد، مما يحدد مدى استمراريتها مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم ويملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم، وبالمقابل عدم تحقيق الأرباح المجدية يقلص رغبة المساهمين في زيادة أنشطة الشركة مما يؤثر على مستقبل الشركة، ويمكن تحقيق أهداف المساهمين من خلال حسن اختيار أعضاء الإدارة العليا لإدارة الشركة ضمن القوانين والسياسات المطلوبة.

مجلس الإدارة-Conseil d'admiration :هم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة وبرسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم وقد بينت مبادئ الحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهما:

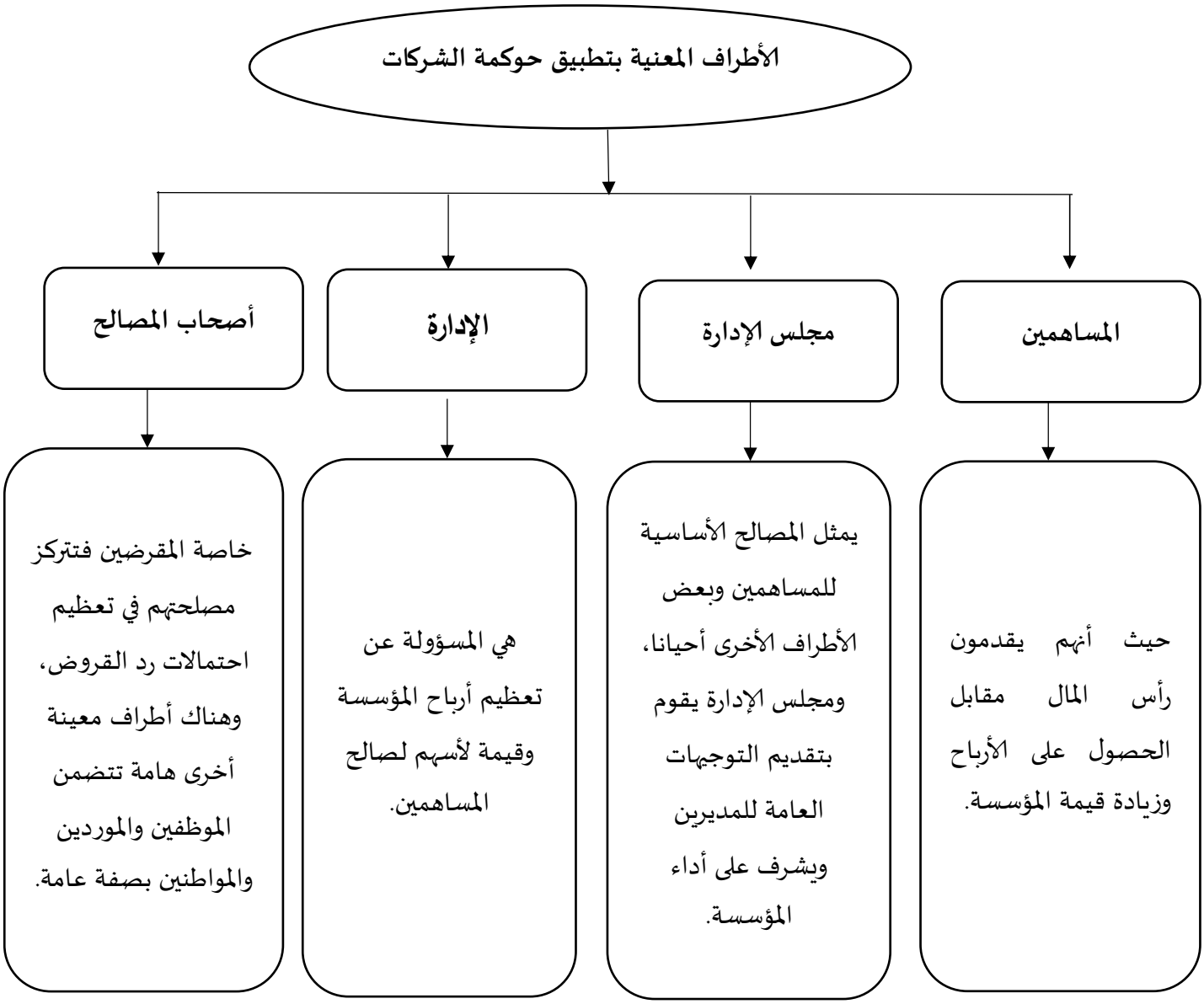
- **واجب العناية اللازمة**: ويتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقظا وحذرا وأن يبذل الجهد والحرص والعناية اللازمة في اتخاذ القرار، وأن يتوفر في الشركة إجراءات وأنظمة كافية وسليمة وأن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الموضوعة .
- **واجب الإخلاص في العمل:** ويشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين والمعاملات مع الأطراف ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب والمكافآت وغير ذلك.
- **الإدارة- l' administration**: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعلي إلى مجلس الإدارة، كما أن الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين الإدارة هي حلقة وصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع الشركة، لذا يجب الحرص على اختيار

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

أفراد الإدارة بعناية لأنهم من يقومون بتنفيذ رغبات المساهمين ومجلس الإدارة.

- **أصحاب المصالح- Les partenaires** :وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين، الموردين والموظفين، وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، ويتأثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بالعالقات بين هذه الأطراف، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، وبدنوهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمين تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للشركة.

الشكل (II-03): الأطراف المعينة بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: فاتح غلاب، "تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، دراسة لبعض المؤسسات الصناعية"، مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف، 2011، ص10

ثانيا: ركائز حوكمة الشركات

ترتكز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز أساسية تتمثل في:[1]

السلوك الأخلاقي: يتم ضمان الالتزام بالسلوك الأخلاقي من خلال:

- الالتزام بالأخلاقيات الحميدة وقواعد السلوك المهني الرشيد؛
- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف التي لها علاقة بالشركة؛
- الصدق والشفافية عند تقديم المعلومات؛
- القيام بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة.

الرقابة والمساءلة: وتتم عن طريق وجود:

- أطراف رقابية عامة مثل: هيئة سوق المال، البورصة، البنوك....؛
- أطراف رقابية مباشرة مثل: المساهمين، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين.....؛
- أطراف رقابية أخرى مثل: الموردين، العملاء، المقرضين...الخ.

إدارة المخاطر: وذلك عن طريق:

- وضع نظام جيد وفعال إدارة المخاطر؛
- ضمان توصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب.

[1] طارق عبد العال حماد، حوكمة شركات القطاع العام والخاص والمصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، مرجع سبق ذكره، ص:49

المبحث الثالث: إسهامات النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات

حيث سيتم التطرق في هذا المبحث إلى متطلبات النظام المحاسبي لتحقيق الحوكمة في المطلب الأول، وإلى العلاقة بين النظام المحاسبي وحوكمة الشركات في المطلب الثاني.

المطلب الأول: متطلبات النظام المحاسبي لتحقيق حوكمة الشركات

هناك مجموعة من المتطلبات للنظام المحاسبي المالي يمكن أن تساهم في تفعيل حوكمة الشركات، يمكن في النقاط التالية:[1]

- ✓ ضرورة وضع هذا النظام تحت الاختبار من خلال مرحلة انتقالية يتم فيها الاستعداد لتبني هذا النظام والتعرف على مختلف معالمه ومحاولة تكييف مختلف قوانين البورصة معه؛
- ✓ التوضيح الجيد لمعالم هذا النظام من خلال منتديات وملتقيات وتوعية مختلف الشرائح المعنية بأهميته في دعم سير السوق المالي الجزائري؛
- ✓ تحديد مختلف القوانين والإجراءات التي تتعلق بهذا القانون وصلاحية وتنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه لاسيما مصلحة الجباية؛
- ✓ ضرورة دراسة واقع المؤسسات الجزائرية وتأهيل مختلف الأنظمة التسييرية وغير التسييرية المرتبطة بهذا النظام؛
- ✓ وتجديد البرامج البيداغوجية الخاصة بالمحاسبة ومختلف الكتابات والكتب التي من شأنها المساعدة في تكوين إطارات وكوادر عن هذا النظام الجديد؛
- ✓ تطوير والاعتماد على نظام فعال لانتقال المعلومات والتي يسمح بانتقال المعلومات بسرعة وتخزينها بالكيفية التي تمكن طالبيها من الحصول عليها في الأوقات المناسبة والتمكن من تجنيدها بالطريق التي تتلاءم مع هذا النظام المحاسبي الجديد؛
- ✓ مد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة؛
- ✓ ضرورة تبني التكنولوجيا الجديدة والتقنيات الحديثة التي من شانها تفعيل أنظمة المعلومات وبالخصوص نظام المعلومات المحاسبي الجديد؛
- ✓ تكثيف التوعية بأهمية المعلومات المحاسبية وأثرها على سوق الأسهم وخصوصا على صغار

[1] قورين الحاج قويدر، الحوكمة المحاسبية في ظل تبني نظام المحاسبية المالية ودورها في النهوض بالسوق المالي، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول، الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع وآفاق، أم البواقي، الجزائر، يومي 7-8 ديسمبر 2010، ص12-15

المستثمرين؛

- ✓ ضرورة قيام الشركات بنشر مجموعة موحدة من النسب المحاسبية مع التقارير أربع سنوية والمستوية حتى يتمكن المستثمر من تقييم أداء هذه الشركات قبل اتخاذ قرار الشراء أو البيع في الأسهم؛
- ✓ سرعة تفعيل شركات الوساطة المالية في الجزائر، والتي تهدف إلى تقديم خدمة للمستثمرين وخصوصا صغار المستثمرين سوق في الأسهم؛
- ✓ يجب على الهيئة المختصة في المحاسبة أن تلزم مراجعي الحسابات بضرورة التأكد من قيام الشركات بالإفصاح ونشر المعلومات المحاسبية المتعلقة بالنسب والمؤشرات التجارية والتي أثبتت الدراسة الفائدة منها للمستثمرين؛
- ✓ فتح مهنة المحاسبة على المنافسة مع المهنيين الأجانب خاصة مع المكاتب الكبرى للاستشارة والتفوق والسماح لهذه المكاتب بالتأشير والمصادقة على الحسابات، باعتبار أن العولمة وتحرير المهنة سيلحق في المستقبل، وكذلك وضع الاستراتيجيات الواجب إتباعها من اجل وضع مهنة المحاسبة التكيف مع البيئة الاقتصادية العالمية، من أجل الوصول إلى الهدف المتمثل في ضمان أن المحاسبين الجزائريين بإمكانهم تعظيم تنافسية مؤسساتنا على السوق الدولية؛
- ✓ تعزيز الشفافية والإفصاح: من خلال العمل على زيادة درجة الإفصاح وتعديل متطلباته بما يتلاءم مع المعايير الدولية وذلك بهدف تعزيز الدور الرقابي للسوق من جانب، وتوفير تكافؤ الفرص للمتعاملين في السوق من جانب آخر ولتعزيز الشفافية والإفصاح بحيث يجب: إلزام الشركات بنشر تقارير مالية سنوية (ميزانية، حساب أرباح وخسائر، تقرير تدفق نقدي،... الخ) مدققة، وميزانية وحساب أرباح وخسائر ربعيه (غير محققة بالضرورة) في فترة لا تتجاوز 10 أيام أو شهر عن انتهاء الفترة، وأن تبين التقارير المالية بوضوح السياسات المحاسبية التي تستعملها الشركة؛
- ✓ أن تكون التقارير المالية المنشورة لسنتين: السنة الحالية والسنة السابقة للمقارنة.

التأكيد على إتبا ع تبويب محاسبي صحيح في طريقة تقديم التقارير المالية (العناوين الرئيسية والفرعية، تسلسل وترتيب عرض العناصر، المجاميع الفرعية والكلية...الخ) لجعل التقارير المالية سهلة القراءة، مفهومة، غير مضللة، وقابلة للتحليل المالي.

- ✓ التأكد من وجود إفصاح مالي كافي في التقارير السنوية وفي التقارير المالية الربعية خاصة فيما يتعلق بالأرباح الحقيقية الإجمالية وبالسهم ومعدلات نموها لتلبية متطلبات المستثمرين في سوق الأوراق المالية والتمكن من عمل تحليل مالي ذو معنى، إن ما تراه الآن من إفصاح عن المعلومات وطرق تبويب في التقارير المالية لكبرى الشركات لا يبعث على الارتياح أبدا، لا يمكن للمحللين من تحديد المركز المالي لشركة، وبالتالي لا يوحي

بالكثير من الثقة للمستثمرين الحائزين على وعي استثماري؛

- ✓ تطوير صناعة التحليل المالي والاستثماري: من خلال العمل على تشجيع تأسيس وتطوير خبرة تعمل في صناعة التحليل صناعة التحليل المالي والاستثماري وتقديم نوعية الأوراق المالية التي تصدرها الشركات.

المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي كآلية لتحقيق حوكمة الشركات

إن المؤسسات العابرة للقارات لها دور أساسي في تنمية وتنشيط الأسواق المالية، حيث تعتمد هذه الأخيرة على مدى توافر المعلومات الاقتصادية عن الوحدات الاقتصادية، وذلك بهدف مساعدة المستثمر عند اتخاذ القرارات الاستثمارية حيث تتعدد مصادر الحصول على هذه المعلومات ومن أهمها المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم والتقارير المالية للوحدات الاقتصادية المساهمة، لما لها من دور هام في تنشيط أسواق المال، حيث أن الاهتمام بنوعية المعلومات والإفصاح عنها يعتبر عامل مؤثر في توفير سوق مالية نشيطة وإذا أرادت الجزائر تحقيق التنمية الاقتصادية وتطوير السوق المالية المحلية عليها استقطاب المستثمرين الأجانب، ومن أجل تحقيق تلك لابد من تهيئة المناخ المناسب للمستثمر الأجنبي فعملت الجزائر على تبني نظام محاسبي مالي جديد يسهل عمل المستثمر الأجنبي ويساعد على بناء سوق مالي يمتاز بالشفافية وهذا ما يتفق مع مبادئ الحوكمة.[1]

من خلال ما سبق يعمل النظام المحاسبي المالي على غرس مبادئ الحوكمة بالمؤسسات الجزائرية، من خلال مبادئها للمعاملة العادلة للمساهمين وحفظ حقوق المساهمين والإفصاح والشفافية، وهذا ما يهدف إليه النظام المحاسبي المالي وتسعى الجزائر من خلال تبنيها للنظام المحاسبي المالي SCF والمستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS - IFRS إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ومن أهمها جذب الاستثمارات الأجنبية التي تحتاج إلى تقارير وقوائم مالية محاسبية صادقة وشفافة من شأنها توفير المعلومة المحاسبية المناسبة لاتخاذ القرارات الاستثمارية وهذا ما تسعى إليها الحوكمة، وكذلك تعزيز الثقة في السوق المالي وإرساء قواعد الشفافية والمصداقية على حسابات المؤسسات المقدمة لمساهميها كما يعتر تبني النظام المحاسبي المالي خطوة مهمة وفعالة نحو تفعيل بورصة الجزائر لما لها من دور تنشيط الاقتصاد الوطني وتشجيع المؤسسات على الدخول إليها والاعتماد عليها في عملية التمويل، وهذا هو الهدف من وراء اعتماد المعايير المحاسبية الدولية والتي جات كنتيجة لانفتاح البورصات وأسواق المال عالميا خاصة في ظل تبني الجزائر لنظام اقتصاد السوق وتوقيع اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، إضافة إلى اقتراب انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة،

[1] زلاسي رياض، إسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة ألياس للتأمينات الجزائرية خلال 2009-2010، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011-2012، ص: 100.

كما أن هناك قصور في خدمة كل مستعملي المعلومات المالية والمحاسبية من مقرضين ومستثمرين وغيرهم.

إن العلاقة بين الحوكمة والنظام المحاسبي المطبق في أي دولة متبادلة فالنظام المحاسبي الجديد بمحتواه وتطبيقه الذي يخضع لجملة من المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يدعم الحوكمة، وهذه الأخيرة ومن خلال مبادئها تعمل على تحسين فاعلية النظام المحاسبي وقدرته على إيضاح كل ما يحدث في الشركة وبالتالي زيادة عناصر الثقة بها في الجزائر هذه العلاقة بينهما والتي تنص على أنه يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية المتضمن SCF تدعمها المادة العاشرة من القانون 07-11 يفرض الاعتماد على الشفافية عند جمع SCF والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها، أي معالجة المعلومات وعرضها في القوائم المالية، وهو بالتحديد ما تنص عليه الحوكمة من خلال بعدها المحاسبي الذي يشكل فيه مبدأ الإفصاح والشفافية بإلحاح ركيزة أساسية تسمح بإضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية المعتمد عليها في اتخاذ القرارات. إن تدعيم الحوكمة في الجزائر بوجود SCF كان وراءه مجموعة من الأسباب منها:

- ✓ تلاقي بعض النقائص والثغرات التي خلفها النظام القديم الذي يتلاءم والاقتصاد الاشتراكي ولا يتناسب مع الاقتصاد الحديث؛
- ✓ ضمان الحصول على معلومات مالية ومحاسبية صحيحة تمكن من التقييم الصحيح؛
- ✓ محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية مما يسهل، أولا قراءة المعطيات المالية للمؤسسات الاقتصادية الوطنية وثانيا ضمان عدم تغرر واختلاف القواعد المحاسبية والمالية المعمول بها في الجزائر مع القواعد المعمول بها في بلده الأم؛
- ✓ الإعلان بشكل واضح عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقيمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات وبالتالي تقديم معلومات مالية ومحاسبية دقيقة تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسات الاقتصادية مما يسهل في تحقيق الشفافية؛
- ✓ التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية مما يحقق الشفافية في تقديم المعلومات، التي تعتبر من المدخلات الأساسية للمستثمرين المحليين والأجانب من أجل اتخاذ قرارات الاستثمار.

في الوقت الراهن أصبح ضروريا على كل الكيانات الاقتصادية مواكبة التطورات الحاصلة في كل المجالات ولا يمكن أن يتحقق هذا نظام المعلومات المحاسبية للكيان من خلال جملة من جملة من الإجراءات

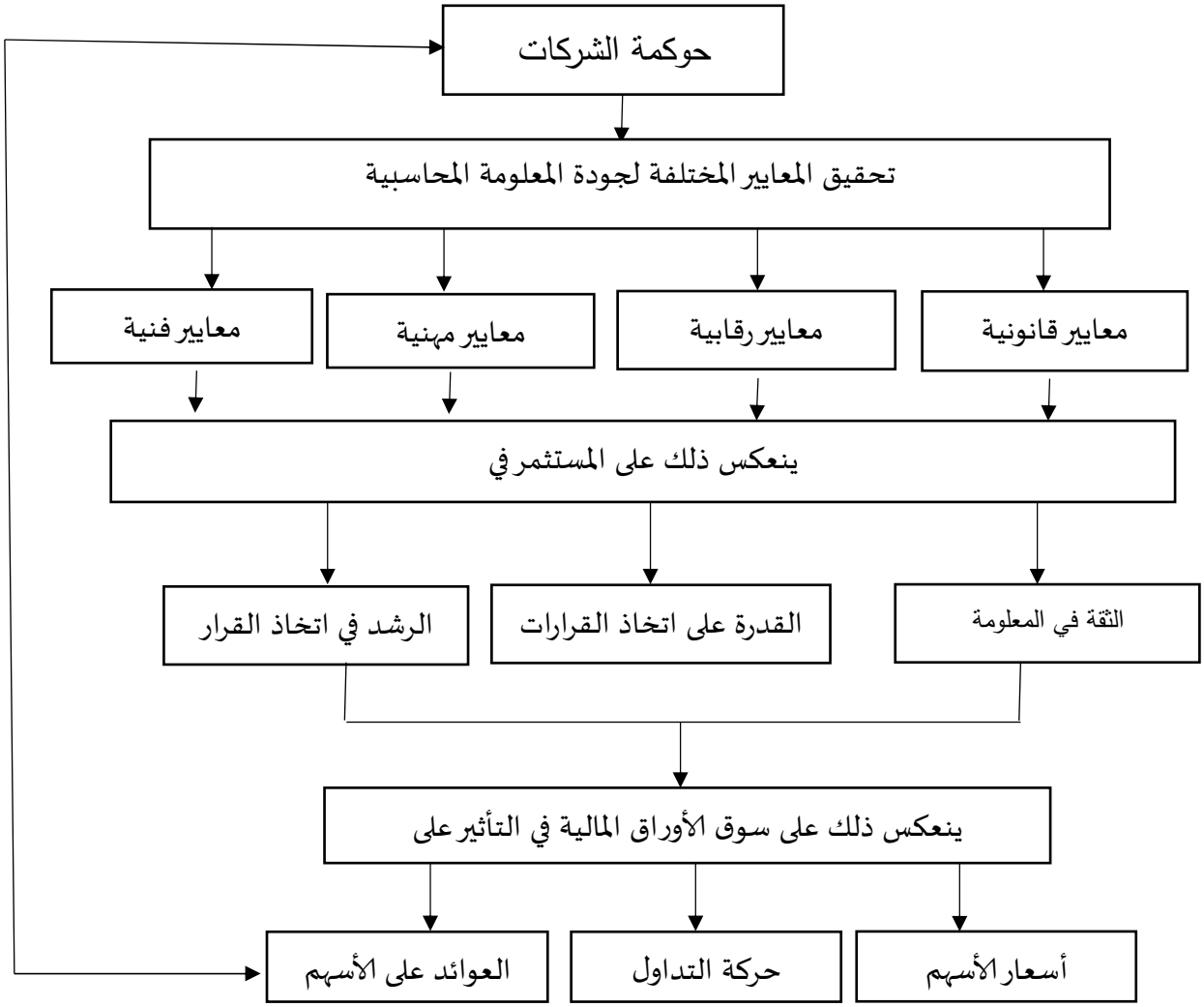
التي تستعمل مكمل الموارد المتاحة والأدوات المتوفرة لتوصيل المعلومة في الوقت المناسب واستغلال الفرص لضمان المستثمرين الحالين وجلب مستثمرين جدد ويمكن تلخيص أهم الخطوات في:[1]

- ✓ اهتمام المؤسسات الاقتصادية بتصميم نظم المعلومات المحاسبية وتطورها من خلال الاستعانة بالإعلام الآلي ومختلف البرامج التي تساعد على جمع مختلف البيانات؛
- ✓ تعزيز القانون الداخلي للكيان بمجموعة من القوانين والتشريعات التنظيمية التي تساعد على إتاحة المعلومات لكل المستخدمين وتحقيق الإفصاح والشفافية لضمان الحوكمة؛
- ✓ ربط الهيكل التنظيمي للكيان بنظام المعلومة المحاسبية حتى يوفر المعلومة اللازمة لتحيق أهداف الإدارة؛
- ✓ توفير معلومات مناسبة في الوقت المناسب مع مراعاة الجانب الشكلي وإظهارها في شكل تقارير دورية أو مرحلية تحتوي على معلومات سهلة الفهم قابلة للمقارنة واقعية ومعبرة.

ويمكن تلخيص جودة المعلومة المحاسبية من خلال الشكل التالي:

[1] بحري علي، عسلي نور الدين، أثر تحقيق الحوكمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي الأول حول، المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية يومي 4-5 ديسمبر 2012، جامعة المسيلة، الجزائر، ص ص: 13-14.

الشكل رقم (II-04): خصائص جودة المعلومة المحاسبية



المصدر: بحري علي، أثر تحقيق الحوكمة على جودة نظام المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي الأول حول، المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، المسيلة، الجزائر، يومي 4-5 ديسمبر 2012، ص: 15.

- ✓ إن إنتاج المعلومة المحاسبية ذات الاستخدامات المتعددة من طرف الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية والتي عن طريق هذه المعلومات يمكن المحافظة على حقوق هذه الأطراف تجاه الوحدة الاقتصادية، لذا تصبح هذه المعلومات من الأهمية بدرجة أن تعد بمستوى شامل من الجودة بحيث يمكن الاعتماد عليها، وفي نفس الوقت تعكس ثقة الأطراف الأخرى في الوحدة الاقتصادية وإدارتها وتزيد في كفاءة السوق المالية، ويعتبر نشر المعلومات المحاسبية بطريقة سليمة.

خلاصة الفصل:

- إن مفهوم حوكمة الشركات يعزز الإفصاح والشفافية الأمر الذي يساعد على توفير بيئة جيدة لجلب الاستثمارات والمساعدة في محاربة الفساد ومنع الأزمات والانهيارات المالية، وهي وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين ومقرضين وتحقيق أهداف أصحاب المصالح، وتحقيق الحماية للمساهمين واعطائهم صلاحيات أكبر، كما تهدف إلى تطوير الأداء وتحقيق الإفصاح والمصداقية والشفافية، من خلال تفعيل الرقابة على الأداء وتدعيم المساءلة، وتتجلى أهمية حوكمة الشركات بأنها تكون في شكل الإفصاح عن المعلومات المالية، وتسعى إلى رفع كفاءة أداء المؤسسات.
- كما يعتبر النظام المحاسبي المالي خطوة مهمة وكبيرة لتوفيق الممارسات المحاسبية لدى المؤسسات مع توجهات المعايير المحاسبية الدولية الموحدة مما يستوجب توقع حدوث آثار عميقة في الممارسات المحاسبية السابقة للوصول جودة معلومة المعلومة المحاسبية والمالية تتسم بالمصداقية والقابلية للفهم والمقارنة مع الإشارة إلى أن هذا التطبيق سوف يصدر عنه تأثيرات وتغيرات مما يساهم في تفعيل حوكمة الشركات.

الفصل الثالث

دراسة حالة مطحنة

النجاح حمو -مستغانم-

تمهيد:

بعد تعرضنا في الجانب النظري إلى الإطار العام للنظام المحاسبي المالي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات ولإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي قمت بإجراء دراسة حالة حول إحدى الشركات الخاصة ذات مسؤولية محدودة (مطحنة النجاح حمو بمستغانم) لغرض تقديم قوائمها المالية ومعرفة مدى تطبيقها للنظام المحاسبي المالي، ولمبادئ حوكمة الشركات، حيث أنها مؤسسة تتميز باهتمام كبير من بين مختلف المؤسسات الاقتصادية الأخرى، حيث قسمنا الفصل التطبيقي إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: نظرة عامة حول الشركة

المبحث الثاني: تقديم القوائم المالية وواقع حوكمة الشركات في المؤسسة.

المبحث الثالث: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات حول مؤسسة مطحنة النجاح حمو-مستغانم-

المبحث الأول: نظرة عامة حول مطحنة النجاح حمو

المطلب الأول: تقديم الشركة محل الدراسة

يحتوي هذا المطلب على فرعين حيث أن الفرع الأول يتناول تقديم الشركة محل الدراسة، أما الفرع الثاني فتطرقنا لدراسة هيكلها التنظيمي.

الفرع الأول: بطاقة تعريفية عن مطحنة النجاح حمو-مستغانم-

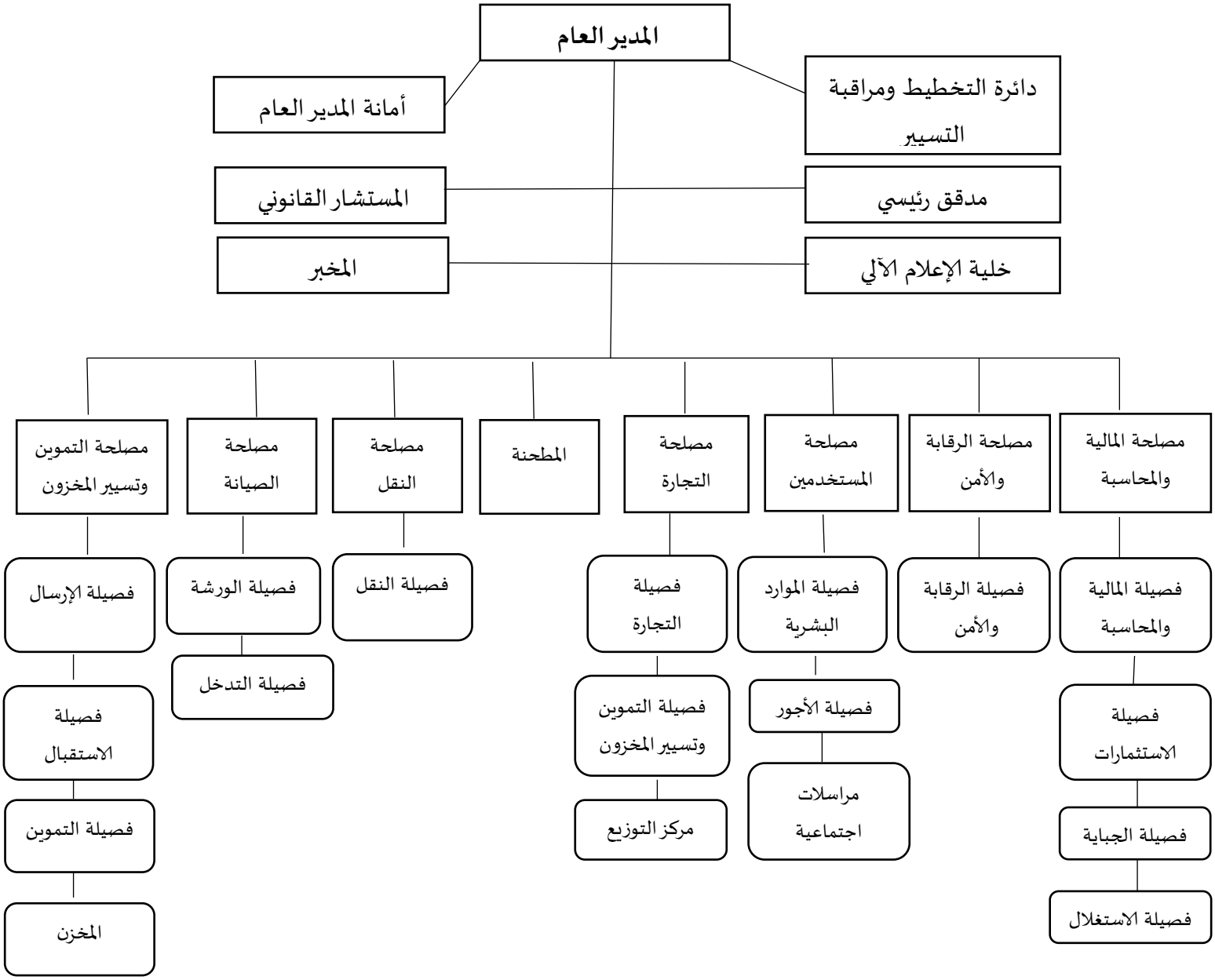
تعتبر مؤسسة مطحنة النجاح حمو(SARL MINOTERIE EL NAADJAH HAMOU) من أهم مطاحن مستغانم، تقع بأولاد حمو بلدية خير الدين المحل رقم01 مستغانم، تم تأسيسها طبقا للمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25وبدأت الإنتاج في 2012/12/31برأس مال قدره 400.000.00دج، ويسهر على سير المؤسسة 60عامل موزعين على مختلف المصالح، فهي تعتبر مؤسسة صناعية وتجارية، لقد تم إنجاز المؤسسة من طرف حمو عبد القادر، وهذا بمساهمة حمو عبد الله وحمو أمين، ويتمثل النشاط الرئيسي لمؤسسة مطحنة النجاح حمو-مستغانم- في قطاع الصناعات الغذائية ومشتقاتها، وذلك بتحويل المادة الأولية الخام المتمثلة في تحويل حبوب القمح اللين إلى الدقيق الأبيض والنخالة إضافة إلى إنتاج البقايا.[1]

الفرع الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تتميز مؤسسة مطحنة النجاح بهيكلها التنظيمي في شكل بسيط إلا أنه جد محكم وهذا راجع إلى طبيعة نشاطها، حيث يشمل عدة دوائر ومصالح والتي تعمل كلها على تحقيق أهداف الشركة وتوفير أفضل منتوج وذلك لتلبية متطلبات السوق.

[1] وثائق مؤسسة مطحنة النجاح حمو مستغانم.

الشكل رقم (III-01): الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة (مطحنة النجاح)



المصدر: من وثائق المؤسسة.

- ✓ **المديرية العامة:** حيث يعتبر المدير العام كمسير أول وتتمثل مسؤوليته في:
  - الموافقة على اتخاذ القرارات؛
  - يرأس مجلس الإدارة؛
  - يصادق على مختلف الوثائق والمستندات الإدارية وتنظيم الاتصال بين المدير العام والوظائف والمصالح الأخرى؛
  - تشخيص وتحليل السياسات التخطيطية.
- ✓ **مصلحة المالية والمحاسبة:** تتعلق بكل النشاطات المالية والمحاسبية.
- ✓ **مصلحة المراجعة الداخلية:** تنتهج المؤسسة سياسة خاصة للقيام بعملية المراجعة الداخلية، حيث يكلف كل من المدير المالي والمدير التقني بالتنظيم والتخطيط لعملية المراجعة على شكل مهمة بصفة دورية غير محددة، وهذا بالطبع بعد موافقة من الدير العام، ويتشكل فريق المراجعة الداخلية من موظفين داخل المؤسسة ترتكز أعمالهم على فحص الأصول ومراجعة كافة أنشطة المؤسسة.
- ✓ **مصلحة التموين وتسيير المخزون:** تعتبر مصلحة التموين أهم مصلحة في الوحدة حيث تقوم بتموين كل مصالح وفروع المؤسسة حسب حاجياتها، إذ تعمل تحت مسؤولية الإدارة والمالية، مكلفة بتنفيذ برنامج الشراء والاستيراد ومراقبة نشاط المخازن عند كل مدخلات أو مخرجات، وتتمثل مسؤولياتها في:
  - إعداد البرامج التنبؤية للتموين وتنفيذها؛
  - تحديد حاجيات ومتطلبات المؤسسة؛
  - اختيار وتقييم الموردين؛
  - تسيير ملفات الموردين ومتابعة الطلبيات.
- ✓ **المصلحة التجارية:** تقوم هذه المصلحة بالتكفل بالمبيعات من مواد منتجة، وهذا عن طريق اتصالها المباشر والدائم بنقاط البيع ومراكز البيع (التابعة لها)، وتتمثل مسؤولياتهم في:
  - استقبال المواد المنتجة للاستهلاك (عن طريق تنازل من مصلحة الإنتاج)؛
  - استقبال طلبات الزبائن وإرسالها إلى مصلحة الإنتاج؛
  - تسليم المنتوج للزبائن حسب الطلبات؛
  - مراقبة كميات المداخيل، المخرجات والمخزون.
- ✓ **مصلحة المستخدمين:** هي الإدارة المتخصصة بكل الأمور المرتبطة بالعنصر البشري في المنظمات من البحث عن مصادر القوى البشرية واختيارها، تصنيفها وتدريبها وتهيئة المناخ المناسب من أجل العمل.
- ✓ **خلية الإعلام الآلي:** تتعلق بكل ما يخص برامج الإعلام الآلي (معدلات الإعلام الآلي).

المطلب الثاني: مهام مؤسسة مطحنة النجاح وأهدافها.

1- **مهمتها الأساسية:** استغلال المادة الأولية من القمح وتحويلها وإنتاجها، بالإضافة إلى المهام التالية:

- ضمان متابعة ارتباط النشاطات المالية والمحاسبية والميزانيات؛
- إعداد مخطط الميزانيات والميزانية السنوية ومتابعة تطبيقها؛
- تحليل حسابات الميزانية وحسابات النتائج؛
- احترام القوانين والنصوص النظامية المتعلقة بالوظيفة المالية والمحاسبية؛
- التحليل والاعتماد على النسب المالية؛
- إجراء المقارنة بين السنوات بغية التحكم في السياسة المالية للمؤسسة؛
- متابعة ومراقبة نشاطات المحاسبة العامة؛
- مسك الدفاتر المحاسبية؛
- التدقيق بالنسبة للنتائج؛
- إنجاز جميع الحالات المختلفة للمحاسبة؛
- تحقيق التمويل أو فتح شراكة.

2- **أهداف المؤسسة:**

- ✓ البقاء والاستمرارية؛
- ✓ تحقيق أعلى ربح ممكن وبأقل التكاليف؛
- ✓ تحقيق رغبات المستهلكين؛

المبحث الثاني: تقديم القوائم المالية وتحليلها وواقع حوكمة الشركات لمطحنة النجاح -مستغانم-

المطلب الأول: إعداد القوائم المالية للمؤسسة

1- إعداد الميزانية:

الميزانية هي وثيقة محاسبية التي تغطي جميع الموجودات والمطلوبات لدى الشركة عند نهاية سنة معينة، حيث يجب على جميع الشركات تقديم بياناتها المالية، والميزانية هي الصورة الفوتوغرافية لوضعية المؤسسة في وقت ما.

جدول رقم (III-01): الميزانية المالية لمؤسسة مطحنة النجاح حمو-مستغانم-

ميزانية الأصول لسنتي (2016-2017)

الأصول	المبلغ الصافي لسنة 2017	المبلغ الصافي لسنة 2016
الأصول غير الجارية:		
التثبيتات العينية	37 500.00	42 500.00
التثبيتات المعنوية		
الأراضي	–	–
البناءات	–	–
التثبيتات المعنوية الأخرى	17 451 865.12	19 180 779.11
التثبيتات في شكل ممتاز		
التثبيتات الجاري إنجازها		
التثبيتات المالية		
سندات مقومة بواسطة المعادلة	–	–
سندات المساهمة والحسابات الدائنة	–	–
سندات التثبيتات الأخرى	–	–
القروض وأصول مالية أخرى غير جارية	–	–
الأصول الضريبية المؤجلة	–	–
مجموع الأصول غير الجارية	**17 451 865.12**	**19 180 779.11**
الأصول الجارية:		
مخزونات جارية	960 732.98	1 613 777.50
الحسابات الدائنة والتسديدات المماثلة	–	–
الزبائن	1 272 152.91	2.89
المدينون الآخرون	3 834 391.38	5 256 337.20

الضرائب	3 434 838.62	3 194 827.10
المستحقات الأخرى والتوظيفات ذات الصلة	_	_
الإمكانيات المماثلة	_	_
الاستثمارات والأصول المالية الجارية الأخرى	_	_
خزينة الأصول	23 277 982.05	18 126 000.30
مجموع الأصول الجارية	**32 780 097.94**	**28 190 944.99**
المجموع العام للأصول	**50 269 463.06**	**47 414 224.10**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 01.

ميزانية الخصوم لسنتي (2016-2017)

الخصوم	المبلغ الصافي لسنة 2017	المبلغ الصافي لسنة 2016
الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر	400 000. 00	400 000. 00
رأس المال غير المطلوب	_	_
علاوات واحتياطات	40 000. 00	40 000. 00
فوارق إعادة التقييم	_	_
فارق التكافؤ	_	_
النتيجة الصافية	**6 234 638.72**	**9 099 424.18**
أموال خاصة أخرى	14 731 013.63	5 631 589.45
من طرف المؤسسات الموحدة (1)	_	_
من طرف الأقلية (1)	_	_
مجموع الأموال الخاصة	**21 405 52.35**	**15 171 013.63**
الخصوم غير الجارية		
الاقتراضات وديون مالية	_	_
الضرائب المؤجلة والمؤونات	_	_
الديون الأخرى غير الجارية	_	_
المؤونات والمنتوجات المسجلة من قبل	_	_
مجموع الخصوم غير الجارية	**0.00**	**0.00**
الخصوم الجارية		
الموردون والحسابات الدائنة	435 004.49	3 262 959.35
الضرائب	1 515 416.00	2 155 65.00

الديون الأخرى **خزينة الخصوم**	26 913 390.22 –	26 824 594.12 –
مجموع الخصوم الجارية	28 863 810.71	32 243 210.47
المجموع العام للخصوم	50 269 463.06	47 414 224.10

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 02.

2- إعداد جدول حسابات النتائج:

يمثل جدول حسابات النتائج أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية، حيث يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة المالية وصولا إلى تحديد نتيجة تلك العمليات والأنشطة من ربح أو خسارة، بحيث سنقوم بعرض جدول حسابات النتائج من حيث الطبيعة لمؤسسة مطحنة النجاح-مستغانم- ومن أجل حساب النتيجة النهائية وفقا لهذه الطريقة نحتاج إلى المرور عبر كل هذه المراحل التالية:

- **إنتاج السنة المالية:** المبيعات والمنتجات الملحقة + تغير المخزونات والمنتوجات الجارية + إعانات الاستغلال
- **استهلاك السنة المالية:** المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
- **القيمة المضافة:** إنتاج السنة المالية – استهلاك السنة المالية
- **الفائض الإجمالي للاستغلال:** القيمة المضافة – أعباء المستخدمين – الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
- **النتيجة العملياتية: الفائض الإجمالي للاستغلال** + المنتوجات العملياتية الأخرى - الأعباء العملياتية الأخرى – مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة + استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات
- **النتيجة العادية قبل الضرائب:** النتيجة العملياتية + النتيجة المالية
- **النتيجة الصافية للسنة المالية:** مجموع منتوجات الأنشطة العادية – مجموع أعباء الأنشطة العادية

جدول رقم (III-02): جدول حسابات النتائج لمؤسسة مطحنة النجاح -مستغانم-

جدول حسابات النتائج لسنتي (2016-2017)

البيان	المبالغ لسنة 2017	المبالغ لسنة 2016
رقم الأعمال	**96 709 108.76**	**102 654 432.10**
تغير المخزونات والمنتوجات الجارية 72	18 514.88	-529 893.77
إنتاج مثبت 73	0.00	0.00
إعانات الاستغلال 74	0.00	0.00
1- إنتاج السنة المالية	**96 727 623.64**	**102 124 538.33**
المشتريات المستهلكة 60	81 427 716.46	83 815 091.03
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى (61-62)	1 507 816.25	1 579 873.93
2- استهلاك السنة المالية	**82 935 532.71**	**85 394 964.96**
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**13 792 090.93**	**16 729 573.37**
أعباء المستخدمين 63	3 416 806.15	2 854 003.83
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة 64	227 771.00	376 582.00
4- الفائض الإجمالي للاستغلال	**10 147 513.78**	**13 498 987.54**
المنتوجات العمليات الأخرى 75	0.76	0.52
الأعباء العملياتية الأخرى 65	133 593.00	-
مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة 68	2 301 833.15	2 265 130.88
استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات 78	16 333.33	-
5- النتيجة العملياتية	**7 728 421.72**	**11 233 857.18**
المنتوجات المالية 76	–	–
الأعباء المالية 66	–	–
6- النتيجة المالية	**0.00**	**0.00**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**7 728 421.72**	**11 233 857.18**
ضرائب واجب دفعها على النتيجة العادية	**1 493 783.00**	**2 134 433.00**
ضرائب مؤجلة	–	–
مجموع منتوجات الأنشطة العادية	**96 743 957.73**	**102 124 538.85**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**90 509 319.01**	**93 025 114.67**
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**6 234 638.72**	**9 099 424.18**
المنتوجات غير العادية 77	–	–
الأعباء غير العادية 67	–	–

9- النتيجة الصافية للأنشطة غير العادية	**0.00**	**0.00**
10-النتيجة الصافية للسنة المالية	**6 234 638.72**	**9 099 424.18**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 02.

المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية

1-1 إعداد الميزانية الوظيفية لمؤسسة مطحنة النجاح -مستغانم-:

يعتبر التحليل الوظيفي طريقة من طرق التحليل المالي يقوم على أساس تصنيف مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة حسب الوظائف. وحسب هذا التحليل، فإن المؤسسة عبارة عن وحدة اقتصادية ومالية تضمن تحقيق وظائف التمويل، الاستثمار والاستغلال.

جدول رقم (03-III): الميزانية الوظيفية لمؤسسة مطحنة النجاح -مستغانم- لسنة 2016

الأصول	مبالغ سنة 2017	الخصوم	مبالغ سنة 2016
الاستخدامات الثابتة :ES		**الموارد الدائمة RD:**	
التثبيتات العينية	42 500.00	**الأموال الخاصة**	
التثبيتات المعنوية	_	رأس المال الصادر	400 000.00
أراضي	_	علاوات واحتياطات	40 000.00
بناءات	_	النتيجة الصافية	9 099 424.18
التثبيتات المعنوية الأخرى	19 180 779.11	الأموال الخاصة الأخرى	5 631 589.45
تثبيتات جاري إنجازها	_	**خصوم غير جارية**	_
تثبيتات مالية	_	قروض وديون مالية	_
مجموع الاستخدامات الثابتة	**19 223 279.11**	**مجموع الموارد الدائمة**	**15 171 013.63**
الأصول المتداولة للاستغلال ACE:		**الخصوم المتداولة للاستغلالDCE :**	
مخزونات	1 613 777.50	موردون	3 3 262 959.35
زبائن	2.89	سندات واجب دفعها	_
مجموع الأصول المتداولة للاستغلال	**1 613 780.39**	**مجموع الخصوم المتداولة للاستغلال**	**3 262 959.35**
الأصول المتداولة خارج الاستغلال ACHE:		**الخصوم المتداولة خارج الاستغلال: DCHE**	
مدينون آخرون	5 256 337.20	ديون أخرى	26 824 594.12

ضرائب على الأرباح	3 194 827.10	ضرائب على الأرباح	2 155 657.00
مجموع الأصول المتداولة خارج الاستغلال	**8 451 164.30**	**مجموع الخصوم المتداولة خارج الاستغلال**	**28 980 251.12**
خزينة الأصول: AT		**خزينة الخصوم:PT**	
الخزينة	18 126 000.30	الخزينة	0.00
مجموع خزينة الأصول	**18 126 000.30**	**مجموع خزينة الخصوم**	**0.00**
المجموع العام للأصول	**47 414 224, 10**	**المجموع العام للخصوم**	**47 414 222.10**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

جدول رقم (04-III): إعداد الميزانية الوظيفية لمؤسسة مطحنة النجاح -مستغانم- لسنة 2017

الأصول	مبالغ سنة 2017	الخصوم	مبالغ سنة 2017
الاستخدامات الثابتة :ES		**الموارد الدائمة RD:**	
التثبيتات العينية	37 500.00	**الأموال الخاصة**	
التثبيتات المعنوية	_	رأس المال الصادر	400 000.00
أراضي	_	علاوات واحتياطات	40 000.00
بناءات	_	النتيجة الصافية	6 234 638.72
التثبيتات المعنوية الأخرى	17 451 865.12	الأموال الخاصة الأخرى	14 731 013.63
تثبيتات جاري إنجازها	_	**خصوم غير جارية**	_
تثبيتات مالية	_	قروض وديون مالية	_
مجموع الاستخدامات الثابتة	**17 489 365.12**	**مجموع الموارد الدائمة**	**21 405 652.35**
الأصول المتداولة للاستغلال ACE:		**الخصوم المتداولة للاستغلالDCE :**	
مخزونات	960 732.98	موردون	435 004.49
زبائن	1 272 152.91	سندات واجب دفعها	_
مجموع الأصول المتداولة للاستغلال	**2 232 885.89**	**مجموع الخصوم المتداولة للاستغلال**	**435 004.49**
الأصول المتداولة خارج الاستغلال ACHE:		**الخصوم المتداولة خارج الاستغلال: DCHE**	
مدينون آخرون	3 834 391.38	ديون أخرى	26 913 390.22
ضرائب على الأرباح	3 434 838.62	ضرائب على الأرباح	1 515 416.00
مجموع الأصول المتداولة خارج	**7 269 230.00**	**مجموع الخصوم المتداولة خارج**	**28 428 806.22**

الاستغلال		**الاستغلال**	
خزينة الأصول: AT		**خزينة الخصوم:PT**	
الخزينة	23 277 982.05	الخزينة	0.00
مجموع خزينة الأصول	**23 277 982.05**	**مجموع خزينة الخصوم**	**0.00**
المجموع العام للأصول	**50 269 463.06**	**المجموع العام للخصوم**	**50 269 463.06**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

1-2 تحليل الوضعية المالية باستعمال الميزانية:

أ) حساب رأس المال العامل الصافي FR:

يمثل هامش السيولة الذي يسمح للمؤسسة بمتابعة نشاطها بصورة طبيعية دون صعوبات مالية على مستوى الخزينة، فتحقق رأس مال عامل موجب داخل المؤسسة يؤكد امتلاكها لهامش أمان يساعدها على مواجهة الصعوبات وضمان استمرار توازن هيكلها المالي. يحسب على النحو التالي:

FR = الموارد الثابتة – الاستخدامات الثابتة

جدول رقم (III-05): حساب رأس المال العامل

السنوات	2017	2016
الموارد الدائمة -	21 405 652.35	15 171 013.63
الاستخدامات الثابتة	17 489 365.12	19 233 279.11
رأس مال العامل	**3 916 287.23**	**-4 062 265.48**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة.

التحليل:

نلاحظ أن رأس المال العامل خلال سنة 2016 سالب، وهذا يعني أن المؤسسة في حالة عجز وبالتالي فهي بحاجة إلى تقليص مستوى استثماراتها إلى الحد الذي يتوافق مع مواردها المالية، أما في سنة 2017 أصبحت المؤسسة متوازنة ماليا وبالتالي الحصول على مؤشر رأس المال العامل موجب وحسب هذا المؤشر يمكن القول أن المؤسسة قد تمكنت من تمويل احتياجاتها طويلة المدى باستخدام مواردها الثابتة وحققت فائض مالي يمكن استخدامه في تمويل الاحتياجات المالية المتبقية.

ب) حساب احتياج رأس المال العاملBFR :

هو الحجم من الأموال الدائمة الواجب توفيره لتمويل احتياجاتها المتداولة والذي يضمن تحقيق التوازن المالي الضروري للمؤسسة، ويحسب على النحو التالي:

BFR= احتياجات داخل الاستغلال + احتياجات خارج الاستغلال

BFR= (أصول متداولة للاستغلال – خصوم متداولة للاستغلال) + (أصول متداولة خارج الاستغلال – خصوم متداولة خارج الاستغلال)

جدول رقم (III-06): حساب الاحتياجات داخل الاستغلال

السنوات	2016	2017
أصول متداولة للاستغلال -	1 613 780.39	2 232 885.89
خصوم متداولة للاستغلال	3 262 959.35	435 004.49
احتياجات داخل الاستغلال BFRE	**-1 649 178.96**	**1 797 881.40**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

جدول رقم (III-07): حساب الاحتياجات خارج الاستغلال

السنوات	2016	2017
أصول متداولة خارج الاستغلال-	8 451 164.30	7 269 230.00
خصوم متداولة خارج الاستغلال	28 980 251.12	28 428 806.22
احتياجات خارج الاستغلال BFRHE	**-20 529 086.82**	**-21 159 576.22**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

جدول رقم (III-08): حساب احتياج راس المال العامل

السنوات	2016	2017
احتياجات داخل الاستغلال +	-1 649 178.96	1 797 881.40
احتياجات خارج الاستغلال	-20 529 086.82	-21 159 576.22
احتياج رأس المال العامل	**-22 178 265.78**	**-19 361 694.82**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

التحليل:

نلاحظ أن احتياج رأس المال العامل سالب، وهذا يدل على أن الخصوم المتداولة غير قادرة على تسديد ديونها نتيجة ضعف في النشاط.

ج) حساب الخزينة الصافية TN:

يمكن تعريف الخزينة الصافية على أنها تمثل فائض أو عجز في الموارد الثابتة بعد تمويل التثبيتات واحتياج رأس المال العامل. وتحسب على النحو التالي:

TN= رأس المال العامل – احتياجات رأس المال العامل

جدول رقم (III-09): حساب الخزينة الصافية

السنوات	2016	2017
رأس المال العامل -	-4 062 265.48	3 916 287.23
احتياجات رأس المال العامل	-22 178 265.78	-19 361 694.82
الخزينة الصافية	**18 116 000.30**	**23 277 982.05**

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة.

التحليل:

نلاحظ أن خزينة الشركة خلال سنة 2016 موجبة، وهذا يدل على أن الموارد الدائمة أكبر من الأصول الثابتة، وبالتالي هناك فائض في رأس المال العامل مقارنة بالاحتياج في رأس المال العامل، ويظهر هذا الفائض في شكل سيولة هذا يعني أن وضعية المؤسسة في حالة جيدة، أما في سنة 2017 ارتفع مؤشر الخزينة أي أن المؤسسة استمرت في نشاطها وتمويل احتياجاتها من خلال رأس المال العامل.

3) حساب ربحية المؤسسة:

من أبرز الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها نجد تحقيق أكبر معدل للربحية، والتي تعتبر محصلة نهائية لعديد من العمليات والقرارات المرتبطة بجميع نواحي النشاط. ويلقى مؤشر الربحية اهتماما متزايدا وخاصة من قبل المساهمين والمستثمرين الجدد لأن الربحية تبقى ضمن أولويات أي نشاط استثماري اقتصادي.

أ) حساب الربحية المالية RF:

RF= النتيجة الصافية / الأموال الخاصة

جدول رقم (III-10): حساب الربحية المالية

السنوات	2016	2017
النتيجة الصافية/	9 099 424.18	6 234 638.72
الأموال الخاصة	0.00	0.00
الربحية المالية	**0.00**	**0.00**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ب) الربحية الاقتصادية Re:

Re= النتيجة الصافية/ مجموع الأصول

جدول رقم (III-11): حساب الربحية الاقتصادية

السنوات	2016	2017
النتيجة الصافية/	9 099 424.18	6 234 638.72
مجموع الأصول	47 414 224.10	50 269 463.06
الربحية الاقتصادية	**0.19**	**0.12**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ج) الربحية التجارية Rc:

Rc= النتيجة الصافية / رقم الأعمال

جدول رقم (III-12): حساب الربحية التجارية

السنوات	2016	2017
النتيجة الصافية /	9 099 424.18	6 234 638.72
رقم الأعمال	102 654 432.10	96 709 108.76
الربحية التجارية	**0.08**	**0.06**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

التحليل:

نلاحظ أن المؤسسة خلال سنة 2016 قدرت ربحيتها ب 0.08%، أما في سنة 2017 انخفضت بنسبة 0.06% حيث هذا لا يؤثر كثيرا على استمرارية نشاطها.

2-2) تحليل الوضعية المالية بواسطة جدول حسابات النتائج:

1. حساب نسبة الفائض الخام للاستغلال:

نسبة الفائض الخام للاستغلال= الفائض الخام للاستغلال / رقم الاعمال

جدول رقم (III-13): حساب نسبة الفائض الخام للاستغلال

السنوات	2016	2017
الفائض الخام للاستغلال /	**13 498 987.54**	**10 147 513.78**
رقم الأعمال	**102 654 432.10**	**96 709 108.76**
نسبة الفائض الخام للاستغلال	**0.13**	**0.10**

المصدر: من أعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

2. حساب نسبة نتيجة الاستغلال:

نسبة نتيجة الاستغلال= نتيجة الاستغلال/ رقم الأعمال

جدول رقم (III-14): حساب نسبة نتيجة الاستغلال

السنوات	2016	2017
نتيجة الاستغلال /	**11 233 857.18**	**7 728 421.72**
رقم الأعمال	**102 654 432.10**	**96 709 108.76**
نسبة نتيجة الاستغلال	**0.11**	**0.08**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

3. حساب نسبة النتيجة الصافية

نسبة النتيجة الصافية= النتيجة الصافية/ رقم الأعمال

جدول رقم (III-15): حساب نسبة النتيجة الصافية

السنوات	2016	2017
النتيجة الصافية /	**9 099 424.18**	**6 234 638.72**
رقم الأعمال	**102 654 432.10**	**96 709 108.76**
نسبة النتيجة الصافية	**0.09**	**0.06**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

التحليل:

من خلال الجداول نلاحظ أن كل النسب موجبة وهذا يدل على الوضعية الجيدة للمؤسسة الناتجة عن التوازن في قيم النتائج الصافية للشركة.

المبحث الثالث: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات حول مؤسسة مطحنة النجاح حمو-مستغانم-

بعد انتهاءنا من عملية تقديم القوائم المالية وتحليلها، سنعرض التقرير النهائي لمحافظ الحسابات حول هذه المؤسسة.

حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة، سوف نقوم في هذه المرحلة بإجراء تدقيق الدفاتر والعمليات المحاسبية وذلك لتمكيننا من إبداء رأي سليم حول مدى صحة البيانات المثبتة في القوائم المالية.

يتضمن تقديم تقرير محافظ الحسابات إلى مسير المؤسسة، وبالتالي محتويات التقرير تحتوي على ما يلي:

1. تقرير المصادقة على الحسابات السنوية؛
2. تقديم القوائم المالية؛
3. التعليق على القوائم المالية(الملاحظة).

المطلب الأول: تقرير المصادقة على الحسابات السنوية

في إطار مهمة التدقيق المحاسبي والفحص لقد قمنا بفحص ومراقبة القوائم المالية الملحقة بهذا التقرير لمؤسسة مطحنة النجاح حمو والموقعة بتاريخ 2017/12/31.

كما قمنا بتدقيق القوائم المالية والدفاتر والسجلات المحاسبية المقدمة لنا من طرف المؤسسة، إن عمليات الفحص والمراقبة التي قمنا بها منظمة، نعتبرها ضرورية من أجل التأكد أن حسابات السنة المالية للمؤسسة مقدمة بطريقة صادقة وشفافة خالية من الغش والأخطاء. وتقدم صورة حقيقية للنتيجة العملياتية للسنة المالية وكذا الوضعية المالية للمؤسسة.

المطلب الثاني: تقديم القوائم المالية

1) حاصل الميزانية المحاسبية:

مجموع الأصول=مجموع الخصوم=50 269 463.06 دج

2) حاصل جدول النتائج:

النتيجة الصافية= 6 234 638.72 دج

3) الجداول الملحقة:

I. تحليل جدول الميزانية:

الجدول رقم : (III-16) الأصول غير الجارية

البيان	المبالغ	الاهتلاكات	القيمة الصافية
التثبيتات المعنوية	50 000.00	12 500.00	37 500.00
التثبيتات العينية الأخرى	23 106 227.92	5 654 362.80	17 451 865.12
المجموع	**23 156 227.92**	**5 666 862.80**	**17 489 365.12**

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق الداخلية لمحافظ الحسابات.

ملاحظة:

للمؤسسة أصول غير جارية المبينة في الوثائق المقدمة بتاريخ 2017/12/31 والمتمثلة في التثبيتات المعنوية مقدرة 50 000.00دج، والتثبيتات العينية الأخرى بمبلغ 23 106 227.92دج والمقدر اهتلاكها ب 5 654 362.80دج أما قيمتها الصافية مقدرة ب17 451 865.12 دج وذلك عن طرق حساب ما يلي:

القيمة الصافية= مبلغ الاقتناء-الاهتلاكات

17 451 865.12=5 654 362.80-23 106 227.92

الجدول رقم : (III-17) الأصول الجارية

البيان	المبالغ
المخزونات الجارية	960 732.98
الزبائن	1 272 152.91
المدينون الآخرون	3 834 391.38
الضرائب على الأرباح	3 434 838.62
الخزينة	23 277 982.05
المجموع	**32 780 097.94**

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق الداخلية لمحافظ الحسابات.

ملاحظة:

لا توجد أي ملاحظات بالنسبة للأصول الجارية.

الجدول رقم: (III-18) جدول الأموال الخاصة

البيان	المبالغ
رأس المال الصادر	400 000.00
علاوات واحتياطات	40 000.00
نتيجة السنة المالية	6 234 638.72
الترحيل من جديد	14 731 013.63
المجموع	**21 405 652.35**

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق الداخلية لمحافظ الحسابات.

ملاحظة:

للمؤسسة رأس المال الصادر المقدر ب400 000.00 دج، كما أن لها علاوات واحتياطات المقدرة ب 40 000.00دج لمواجهة المخاطر المحتملة الوقوع ومبلغ نتيجة السنة المالية السابقة والمقدرة ب 6 234 638.72دج وكذا مبلغ مرحل والمقدر 14 731 013.63دج.

الجدول رقم: (III-19) الخصوم الجارية

البيان	المبالغ
الموردون والحسابات الدائنة	435 004.49
الضرائب	1 515 416.00
الديون الأخرى	26 913 390.22
المجموع	**28 863 810.71**

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق الداخلية لمحافظ الحسابات.

ملاحظة:

للمؤسسة خصوم جارية والمتمثلة في الديون بمبلغ إجمالي مقدر ب28 863 810.71 دج والتي عليها تسديدها في فترة لا تتجاوز السنة المالية.

الجدول رقم: (20-III) المتاحات

البيان	المبالغ
بنك التنمية المحلية (BDL)	22 194 888.02
الصندوق	1 083 094.03
المجموع	**23 277 982.05**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لمحافظ الحسابات.

ملاحظة:

لا توجد أي ملاحظات بالنسبة للمتاحات.

II. تحليل جدول حسابات النتائج

1) حسابات النواتج:

حسابات النواتج في 2017/12/31 مقارنة مع سنة 2016 تبين كالتالي:

البيان	سنة 2017	سنة 2016	التغير
رقم الأعمال	96 709 108.76	102 654 432.10	-5 945 323.34
تغير المخزونات والمنتوجات	18 514.88	-529 893.77	548 408.65
المنتوجات العملياتية الأخرى	0.76	0.52	0.24
استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	16 333.33		16 333.33
المجموع	**96 743 957.73**	**102 124 538.85**	**-5 380 581.12**

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق الداخلية لمحافظ الحسابات.

ملاحظة:

شهد جدول حساب النتائج لسنة 2017 تغيرا سلبيا ب 581.12 380 5دج بالنسبة للسنة المالية 2016.

2) حسابات النفقات:

حسابات النفقات لسنة 2017 مقارنة مع سنة 2016 تبين كالتالي:

البيان	سنة 2017	سنة 2016	التغير
المادة الأولية	81 427 716.46	83 815 091.03	-2 387 374.57
الخدمات الخارجية والخدمات الأخرى	1 507 816.25	1 579 873.93	-72 057.68
تكاليف الموظفين	3 416 806.15	2 854 003.83	562 802.32
الضرائب والرسوم	227 771.00	376 582.00	-148 811.00
الأعباء العملياتية الأخرى	133 593.00	/	133 593.00

مخصصات الاهتلاكات	2 301 833.15	2 265 130.88	36 702.27
الضرائب الواجب دفعها على النتائج	1 493 783.00	2 134 433.00	-640 650.00
المجموع	**90 509 319.01**	**93 025 114.67**	**-2 515 795.66**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لمحافظ الحسابات.

ملاحظة:

شهدت حسابات الأعباء لسنة 2017 تغيرا سلبيا أقل من 2 515 795.66دج بالنسبة للسنة المالية 2016. ولم تكتشف عن أي ملاحظات.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق دراسته في هذا الفصل يمكن استخلاص ما يلي:

- ✓ مؤسسة مطحنة النجاح تسعى إلى الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات وهذا لتحقيق المصداقية والشفافية لدى الأطراف ذات العلاقة مع الشركة ورعاية مصالحهم.
- ✓ أن المؤسسة من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي تقوم بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية من خلال عدة قنوات، حيث تقوم المؤسسة بنشر قوائمها المالية والتقارير السنوية والنصف سنوية، وهذا بدوره ينعكس على جودة المعلومات المحاسبية للشركة بالإيجاب، وهذا ما تسعى إليه مبادئ الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية في تطبيق النظام المحاسبي المالي scf والتي تعمل على زيادة الإفصاح المحاسبي وبأشكال مختلفة سواء بقديمة قوائم مالية إضافية أو ضمن أو القوائم المالية الحالية والتركيز على تحقيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها المالية الموجهة للمستخدمين.
- ✓ ومن خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات ساعدنا في التعرف على طريقة وكيفية إعداد القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة والفحص ومراجعة الحسابات ومعرفة كيفية إعداد التقارير النهائية.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

تزايد الاهتمام بحوكمة الشركات في الفترة التي أعقبت الأزمات المالية الدولية التي هزت العديد من اقتصاديات الدول في النصف الثاني من التسعينات، وأزمة شركة إنرون الأمريكية وشركات أخرى في بداية الألفية، وبعد القيام بدراسات من هيئات دولية والوقوف على حقيقية تلك الأزمات ومسبباتها، تم التوصل إلى نتيجة مفادها افتقار تلك الاقتصاديات وتلك الشركات إلى أنظمة حقيقية تتوافق ومبادئ الإدارة المعاصرة التي تتطلب الشفافية في التعامل والاحترام الضروري لحقوق الآخرين وإحساس المسئولين والمديرين بمسؤولياتهم تجاه الشركات وتجاه مختلف الأطراف ذوي العلاقة.

وعلى إثر ذلك سارعت الحكومات والمنظمات الدولية والإقليمية والهيئات المحلية إلى إصدار مبادئ ومواثيق تعزز من تطبيق معايير الحوكمة الجيدة بالشركات التي تفيد بدورها في اتخاذ القرارات المالية لتلاقي حدوث أزمات وانهيارات أخرى تضر بكثير من الأطراف، وذلك ما قامت به منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بإصدار مبادئ حوكمة الشركات سنة 2004 وهي مبادئ عالمية وملائمة لأنماط ونماذج الحوكمة في العالم.

فالمبادئ التي جاءت بها الحوكمة جد مناسقة وملائمة كعلاج ووقاية من الأزمات المالية، وما لها من مساهمة في اتخاذ القرارات المالية من خلال الشفافية والإفصاح، وعلاج ضعف أنظمة الرقابة الداخلية، إضافة إلى إهمال المسئولين في الشركات لعنصر المسؤولية وضرورة ضمان وحماية حقوق الآخرين، هذه الأسباب عالجتها مواثيق الحوكمة التي تم إصدارها من طرف الدول والشركات لسد الثغرات السابقة، حيث أن ذلك يعود بالفائدة والمصلحة على الشركات وأصحاب المصالح وعلى الاقتصاد ككل.

يعتبر النظام المحاسبي المالي في ظل مفاهيم حوكمة الشركات في اقتصاد مثل الاقتصاد الجزائري لهو أمر صعب فمن ناحية نجد أن تطبيق هذا النظام لم يكن سوى قبل سنتين ونحن نعلم أن مثل هذه الأنظمة تتطلب فترة زمنية كافية للحكم على مدى ايجابية تطبيقها أو سلبيته، ومن ناحية أخرى نجد أن كل من البورصة والنظام المالي المحاسبي لا يعملان في معزل عن باقي الأنظمة الأخرى، فلا يمكن أن يعطي النظام المالي المحاسبي ثماره وهو يطبق في مؤسسات تفتقر إلى كوادر بشرية مختصة في هذا النوع من المحاسبة ومؤهلة لتطبيق هذا النظام ولا سيما افتقارها إلى مسيرين يعون الأهمية البالغة من شفافية ودقة والإفصاح عن المعلومات المحاسبية المقدمة،بالإضافة إلى نقص وقد يكون انعدام في بعض المؤسسات لوسائل تكنولوجيا المعلومات والاتصال الحديثة، كما لا يمكن للبورصة أن تزيد حركة نشاطها في بيئة تفتقد الى ثقافة استثمارية لدى الأفراد فالفرد الجزائري يفضل اكتناز أمواله أو استثمارها في شراء معدن نفيس أو عقار بدل استثمارها في أوراق مالية، كما لا يمكنها أن تعمل في بيئة تسودها كل أنواع البيروقراطية والمحسوبية وتغيب فيها كل أنواع الشفافية والموضوعية في اتخاذ القرارات.

اختبار فرضيات البحث:

- ✓ يهتم النظام المحاسبي المالي بتسجيل وتصنيف وتبويب المعاملات المالية، والتقرير عنها إلى مستخدميها، وتنصب هذه المعاملات المالية في الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات ويكون المنتج النهائي لهذا النظام (مخرجات النظام) متمثلة في قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية بالإضافة إلى قائمة التدفقات النقدية وموقف كل من حسابات المدينين والدائنين، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.
- ✓ تعتبر حوكمة الشركات النظام الذي يسير ويراقب جميع الأطراف المتفاعلة معها، وذلك من خلال تحديد العلاقة بينهم مع مراعاة حقوق المساهمين وكذلك الإشراف على إدارة المخاطر لتحسين أداء الشركة، وبالتالي الوصول إلى الأهداف المسطرة لها، وهذا من خلال وضع قواعد وحوافز تهتدي بها إدارة الشركة لتعظيم ربحيتها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- ✓ تساهم مخرجات النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في جودة المعلومة المحاسبية في زيادة فعالية حوكمة الشركات، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.
- ✓ نظرا لتطبيق مؤسسة مطحنة النجاح النظام المحاسبي المالي الذي ساعدها على التطبيق الفعال والسليم لحوكمة الشركات، الأمر الذي جعلها تحقق أهدافها المسطرة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

نتائج البحث:

تم التوصل إلى مجموعة من النتائج يمكن ذكرها في النقاط التالية:

- ✓ يساهم تطبيق مبادئ الحوكمة الجيدة في حماية حقوق أصحاب المصالح الآخرين من خلال المسؤوليات الاجتماعية التي تتحملها الشركات ومساهمتها في دفع التنمية المستدامة والعمل على مكافحة كل أشكال الفساد داخل مؤسسة مطحنة النجاح.
- ✓ إصدار منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المجموعة من المبادئ تخص حوكمة الشركات سنة 2004 والتي تعتبر معايير شاملة تناسب نموذجي الحوكمة في العالم ومدى تطبيقها في المؤسسات الجزائرية مثل مؤسسة مطحنة النجاح.
- ✓ ضعف الشفافية والإفصاح وقصور أنظمة الرقابة الداخلية للشركات أدى إلى ظهور موجات كبيرة من المشاكل التي تهز بمصالح المؤسسة.
- ✓ إن تناسق قواعد حوكمة الشركات وملائمتها يؤدي بالضرورة إلى اتخاذ القرارات المالية السليمة من خلال الشفافية والافصاح الكافي داخل المؤسسة.
- ✓ محاربة الفساد في المؤسسات يحتاج إلى تطبيق حوكمة الشركات وتفعيل دورها في دعم الشفافية وتوليد تقارير مالية ذات جودة عالية وذلك من خلال النظام المحاسبي المالي.
- ✓ يهدف النظام المحاسبي المالي إلى إعداد قوائم مالية تقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وتزود مستخدمي هذه القوائم بكافة المعلومات الصحيحة والشفافة التي تساعدهم في ترشيد قراراتهم.

- ✓ من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي تكون المؤسسات الجزائرية قد امتلكت نظاما محاسبيا متوافقا مع المعايير المحاسبية الدولية ومواكبا للتطورات العالمية كما يسهل عملية تفعيل حوكمة الشركات ومن خلال الاطلاع على القوائم المالية التي ستوفر معلومات مالية صادقة عن المؤسسة وكسب ثقة المستثمرين من خلال الجودة المعلومة المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي المالي.
- ✓ تعتبر المعلومة المحاسبية من المحددات الرئيسية لدراسة حوكمة الشركات، فمن خلال النظام المحاسبي المالي يتم توفير ما يحتاج إليه مستخدمو المعلومات والبيانات لاتخاذ القرار، فإن قيام المؤسسات في التوسع بالإفصاح يكفل تحقيق متطلبات حوكمة الشركات في المؤسسات مما يساهم في رفع الأداء الاقتصادي وزيادة القدرة التنافسية وجلب الاستثمار.
- ✓ من أجل ترسيخ أسس النظام المحاسبي المالي لتحقيق الشفافية والمصداقية، العمل على تحقيق:
  - القيام بإصلاحات اقتصادية حقيقة شاملة تمس مختلف القطاعات، خاصة قطاع المؤسسات الاقتصادية والقطاع المالي.
  - القضاء على مختلف أنواع وأشكال الفساد الاقتصادي والمالي الذي يهدد جسد الاقتصاد الجزائري.

توصيات البحث:

بناءا على هذه النتائج فإن توصيات البحث تتمثل فيما يلي:

- تحقيق الفصل بين ملكية الإدارة في المؤسسة بما يضمن توفر إدارة كفؤة ومستقلة.
- تحقيق العدالة بين المساهمين في الحصول على والحقوق الأخرى.
- ضرورة توسيع دائرة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية.
- يجب دعم عمليات الشفافية والإفصاح لجمهور أصحاب المصالح، وهذا بقيام الشركات بالدعم المالي والمعنوي الكافي للتطبيق الجيد للشفافية والإفصاح.
- العمل على إشراك كل الفاعلين في النظام المحاسبي المالي من أجل ضمان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والاستفادة منها.

آفاق البحث:

لقد تناولنا في بحثنا هذا مساهمة النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة حالة مؤسسة مطحنة النجاح حمو.

ولهذا الغرض فإن من الآفاق الواعدة لهذا البحث:

- ✓ دور حوكمة الشركات في الرفع من أداء المؤسسات الاقتصادية.
- ✓ دراسة مقارنة لحوكمة شركتين ذات قاعدة عريضة من المساهمين وفي إطار سوق مالي أكثر كفاءة.
- ✓ أهمية المؤشرات الجيدة للحكم الراشد في جلب الاستثمار الأجنبي المباشر.
- ✓ تقييم وضعية الشفافية والإفصاح بالمؤسسات الجزائرية اعتمادا على المؤشرات الدولية انطلاقا من قواعد حوكمةالشركات.
- ✓ أثر حوكمة الشركات على النظام المحاسبي المالي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

❖ **الكتب:**

1. أحمد منير النجار، البعد المصرفي في حوكمة الشركات، اتحاد المصارف الكويتية، العدد 40، مارس 2007.
2. أسعد أحمد البنوان، حوكمة الشركات، اتحاد الشركات الاستثمارية، سبتمبر، 2011.
3. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2009.
4. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010.
5. بوتين محمد، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991.
6. جمال العشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي، الصفحات الزرقاء، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2010.
7. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2008.
8. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم المبادئ التجارب تطبيقات حوكمة في المصاريف)، الدار الجامعية، مصر، 2005.
9. طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، الإسكندرية، 2006.
10. طارق عبد العال، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، مصر، 2009.
11. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1999.
12. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الإعمال العربية والدولية، الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية، 2006-2007.
13. عدنان حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، مصر، 2007.
14. كمال الدين وآخرون، المحاسبة المتوسطة بين النظري والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
15. لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، سير الحسابات وتطبيقاتها، Pages bleues، الجزائر، 2011.
16. محمد السيد ناغي، نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية، مصر، 2011.

17. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

18. محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، 2009.

19. مصطفى طويل، النظام المحاسبي والمالي الجديد scf، دار الحديث للكتاب، الجزائر، 2010.

20. مصطفى يوسف كافي، الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات، الطبعة 1، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2013.

21. مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد، الإطار التصوري، مطبعة مزاور، الوادي، الجزائر، 2008.

22. هشام أحمد عطية، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

❖ **الرسائل والاطروحات الجامعية:**

1. أشرف درويش أبو موسري، حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
2. بن طاهر حسين، بوطلاعة محمد، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.
3. جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، أبحاث اقتصادية إدارية، جامعة بسكرة، الجزائر، العدد 06، 2009.
4. جون سوليفان، وآخرون، حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين، ترجمة سمير كريم، مركز المشروعات الخاصة، واشنطن دي سي، 2003، الطبعة 03.
5. حسين عبد الجليل آغزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومة المحاسبية دراسة اختيارية على المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010.
6. حمادي نبيل، التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية، قسم العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، الشلف، الجزائر، 2006-2007.
7. دلال العابدي، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، دراسة حالة شركة ألياس للتأمينات الجزائرية، شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، 2015-2016.

8. زلاسي رياض، إسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة ألياس للتأمينات الجزائرية خلال 2009-2010، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011-2012.
9. ضيف الله محمد الهادي، جودة المعلومة المالية ودورها في اتخاذ القرارات الاستثمارية، دراسة ميدانية في مجمع صيدال، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة البليدة، 2010، الجزائر.
10. عزة الأزهر، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والراجعة الدولية، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة البليدة، الجزائر، 2009.
11. عوينات فريد، دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في البيئة المحاسبية، مذكرة ماجيستير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة الوادي، الجزائر، 2011-2012.
12. ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.
13. ممدوح محمد العزايزة، مدى تطبيق المصارف الوطنية للقواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية التجارة، قسم إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.
14. مناعي حكيمة، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، تخصص محاسبة، باتنة، الجزائر، 2008-2009.
15. هاني محمد خليل، مدى تأثير حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية التمويل والتجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

❖ **المجلات والدوريات:**

1. جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، أبحاث اقتصادية إدارية، جامعة بسكرة، الجزائر، العدد 06، 2009.
2. بن بلغيث مداني، إشكالية التوحيد المحاسبي، تجربة الجزائر، مجلة الباحث، مجلة تصدر عن كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2008.
3. طاهر بن يوسف القشي، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلة 25، العدد 2، مصر، 2005.

4. فيصل محمود الشواورة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2006.
5. مها محمود رمزي ريحاوي، شركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات حالة دراسية لشركات المساهمة العامة العمانية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، 2008.

❖ **المداخلات والملتقيات العلمية:**

1. أبو حفص رواني، مهدي شرقي، الإصلاحات في مجال حوكمة الشركات كأداة لتحسين أخلاقيات الأعمال، تجارب بعض الدول المتقدمة والنامية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول، الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، عنابة، الجزائر، يومي 18-19 نوفمبر، 2009.
2. أحمد قايد نور الدين، توجيه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة وأثر ذلك على الاقتصاد الوطني، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني، معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، سوق أهراس يومي 25-26 ماي 2010.
3. أمال عباري، أبو بكر خوالد، تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية دراسة حالة الجزائر، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.
4. آيت محمد مراد، بحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مداخلة إلى الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية، البليدة، الجزائر، يومي 17-18 نوفمبر 2009.
5. بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، حوكمة المؤسسات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي للإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، 18 و19 ماي 2011.
6. بحري علي، عسلي نور الدين، أثر تحقيق الحوكمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي الأول حول، المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية يومي 4-5 ديسمبر 2012، جامعة المسيلة، الجزائر.
7. بروش زين الدين دهيمي جابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة إلى الملتقي الوطني الأول، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بسكرة، الجزائر، 6-7 ماي 2012.
8. بلعور سليمان، علي بن الطيب، قراءة مالية للمعيار المحاسبي الدولي السابع، مداخلة على الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية، البليدة، يومي 17-18 نوفمبر 2009.
9. بن آفرج زوينة، القوائم المالية كأداة للإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول، المعايير المحاسبية الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، سوق أهراس، الجزائر، يومي 25-26 ماي 2010.

10. بن ثابت علال، بن جاب الله محمد، المستثمرون المؤسسون ببورصة الأوراق المالية ودورهم في التأثير على حوكمة المؤسسات، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول، سياسات التمويل وأثرها على الاقتصاديات والمؤسسات، دراسة حالة الجزائر والدول النامية، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 21-22 نوفمبر 2006.

11. بن زاير مبارك، بن سالم عامر، النظام المحاسبي والمالي الدولي ضرورة أم خيار بالنسبة للجزائر، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول المعايير المحاسبية الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، متطلبات التوافق والتطبيق، سوق أهراس، الجزائر، يومي 25؛26 ماي 2010.

12. بن طاهر حسين، بوطلاعة محمد، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06-07ماي 2012.

13. توفيق جوادي وآخرون، إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي رفي الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر 2011.

14. تيقاوي العربي، النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

15. حامد نور الدين، ساسي فطيمة، دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري للقطاع الخاص الجزائري، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الأول، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بسكرة، الجزائر،6-7 ماي 2012.

16. حساني رقية وأخريات، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الأول، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بسكرة، الجزائر، 6-7 ماي 2012، ص: 18.

17. حواس عبد الرزاق، المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي الأول حول دوافع تطبيق النظام المحاسبي والمالي الجديد، في ظل المعايير المحاسبية الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 17-18 جانفي 2010.

18. دبلة فاتح وآخرون، السوق المالي ودور حوكمة الشركات في تحسين نوعية المعلومة المالية والمحاسبة المعروضة، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي، السوق المالي بين النظري والتطبيق في إطار تجارب الدول العربية، كلية العلوم الاقتصادية، قسم العلوم التجارية، جامعة عنابة، الجزائر، يومي 21-22 أكتوبر 2008.

قائمة المراجع

19. ضيف الله محمد الهادي، مسعود درواسي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الأول، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بسكرة، الجزائر، 6-7 ماي 2012.

20. عاشور كتوش، النظام المحاسبي المالي الجزائري إطاره العام آثاره وانعكاسات تطبيقه، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

21. عاشور كتوش، النظام المحاسبي المالي الجزائري إطاره العام آثاره وانعكاسات تطبيقه، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

22. عبد الغني دادن، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار IAS 32-39 حول الصنف الأول والخامس، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 29، 30 نوفمبر 2011.

23. عبد القادر دبون، محمد الهاشمي حجاج، المعلومة المالية والمحاسبية وأثرها على كفاءة بورصة الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر 2011.

24. عبد القادر دبون، محمد الهاشمي حجاج، المعلومة المالية والمحاسبية وأثرها على كفاءة بورصة الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر 2011.

25. عزوز علي، متناوي محمد، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي الأول حول دوافع تطبيق النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 17-18 جانفي 2010.

26. فيروز شين، نوال شين، دور آليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمة، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الأول، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بسكرة، الجزائر، 6-7 ماي 2012.

27. قورين الحاج قويدر، الحوكمة المحاسبية في ظل تبني نظام المحاسبية المالية ودورها في النهوض بالسوق المالي، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول، الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع وآفاق، أم البواقي، الجزائر، يومي 7-8 ديسمبر 2010.

28. قوشي العيد، وليد بن تركي، دور تطبيق آليات حوكمة الشركات في التقليل من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.

29. كمال بوعظم، زايدي عبد السلام، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات مع الإشارة إلى واقع حوكمة الشركات في بيئة الأعمال

الدولية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول، الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، عنابة، الجزائر، يومي 18-19 نوفمبر، 2009.

30. كمال رزوق، وآخرون، النظام المحاسبي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS-IASوالمعايير الدولية للمراجعة ISA، البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر، 2011.

31. محمد عبد الحليم عمر، حوكمة الشركات (تعريف مع إطالة إسلامية) ورقة عمل أساسية، مدينة نصر، جمهورية مصر العربية القاهرة، 23 أفريل، 2005.

32. مصطفى نجم البشاري، أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالسودان، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر الأول للمراجعة الداخلية بالسودان، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 20-21 جانفي 2008.

33. منوار حداد، دور الحوكمة في التنمية الاقتصادية، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الأول، حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، جامعة دمشق، يومي 15-16أكتوبر، 2008.

34. موسى سهام، خالدي فراح، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الأول، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري، بسكرة، الجزائر، 6-7 ماي 2012.

35. ناصر مراد، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، البليدة، الجزائر، يومي13-14 ديسمبر 2011.

❖ **النصوص القانونية:**

1. القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، المؤرخ في 2007/11/25.

2. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07، الجريدة الرسمية، العدد 27، المؤرخ في 2008/02/26.

3. المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المتضمن شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، الجريدة الرسمية، العدد 21، المؤرخ في 2009/04/08.

4. الأمر رقم 08-02 المتضمن قانو المالية التكميلي، الجريدة الرسمية، العدد 42، المادة 62، المؤرخ في 2008/07/27.

5. المادة رقم من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007.

قائمة المراجع

❖ **ثانيا: المراجع باللغة الفرنسة**

1. Jean Bernard ducrou, **Le gouvernement d'entreprise,** http://www.creg acversailles.fr/IMG/PDF/Le gouvernement d'entreprise. PDF, date de consultation : 22/03/2018.
2. OCDE, principes de la gouvernement d'entreprises,2004

الملحق رقم 01: ميزانية مؤسسة مطحنة النجاح حمو مستغانم2016-2017 (الأصول)

Désignation de l'entreprise :	SARL MINOTERIE EL NADJAH HAMOU
Activitée :	MINOTERIE
Adresse :	LOCAL N° 01 OULED HAMOU KHEIR EDDINE MOSTAGANEM -
N° Article :	27110249311
N° NIF :	001227119008251
N° RC :	12B0783291-00/27

La période
Du: 01/01/2017
au: 31/12/2017

EDITION PROVISOIRE

BILAN

ACTIF	Note	Exercice 2017			Exercice 2016
		Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF NON COURANTS					
Ecart d'acquisition(ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		50 000.00	12 500.00	37 500.00	42 500.00
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles		23 106 227.92	5 654 362.80	17 451 865.12	19 180 779.11
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**23 156 227.92**	**5 666 862.80**	**17 489 365.12**	**19 223 279.11**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		960 732.98		960 732.98	1 613 777.50
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 272 152.91		1 272 152.91	2.89
Autres débiteurs		3 834 391.38		3 834 391.38	5 256 337.20
Impôts et assimilés		3 434 838.62		3 434 838.62	3 194 827.10
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		23 277 982.05		23 277 982.05	18 126 000.30
TOTAL ACTIF COURANT		**32 780 097.94**		**32 780 097.94**	**28 190 944.99**
TOTAL GENERAL ACTIF		**55 936 325.86**	**5 666 862.80**	**50 269 463.06**	**47 414 224.10**

E ition du : 17/03/19

الملحق رقم 02: ميزانية مؤسسة مطحنة النجاح حمو مستغانم 2016-2017 (الخصوم)

Désignation de l'entreprise :	SARL MINOTERIE EL NADJAH HAMOU
Activitée :	MINOTERIE
Adresse :	LOCAL N° 01 OULED HAMOU KHEIR EDDINE MOSTAGANEM

N° Article :	27110249311
N° NIF :	001227119008251
N° RC :	12B0783291-00/27

La période
Du: 01/01/2017
au: 31/12/2017

EDITIC N PROVISOIRE

BILAN

P A S S I F	Note	Exercice 2017	Exercice 2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		400 000.00	400 000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves /(Réserves consolidées(1))		40 000.00	40 000.00
Ecarts de réévaluation			
Ecart déquivalence (1)			
Résultat net /(Résultat net part du groupe /(1))		6 234 638.72	9 099 424.18
Autres capitaux propres -Report à nouveau		14 731 013.63	5 631 589.45
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**21 405 652.35**	**15 171 013.63**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		435 004.49	3 262 959.35
Impôts		1 515 416.00	2 155 657.00
Autres dettes		26 913 390.22	26 824 594.12
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**28 863 810.71**	**32 243 210.47**
TOTAL GENERAL PASSIF		**50 269 463.06**	**47 414 224.10**

Edition du : 17/03/19

الملحق رقم 03: جدول حسابات النتائج لمؤسسة مطحنة النجاح حمو مستغانم لسنتي 2016-2017

Désignation de l'entreprise : SARL MINOTERIE EL NADJAH HAMOU

Activitée : MINOTERIE

Adresse : LOCAL N° 01 OULED HAMOU KHEIR EDDINE MOSTAGANEM

N° Article : 27110249311
N° NIF : 001227119008251
N° RC : 12B0783291-00/27

La période
Du: 01/01/2017
au 31/12/2017

EDI ION PROVISOIRE

COMPTE DE RESULTAT
(Par nature)

RUBRIQUES	NOTE	Exercice 2017	Exercice 2016
Chiffre d affaires		96 709 108.76	102 654 432.10
Variation stocks produits finis et en cours		18 514.88	- 529 893.77
Production immobilisée			
Subventions d exploitation			
I - Production de l'exercice		96 727 623.64	102 124 538.33
Achats consommés		81 427 716.46	83 815 091.03
Services extérieurs et autres services		1 507 816.25	1 579 873.93
II- Consommation de l'exercice		82 935 532.71	85 394 964.96
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		13 792 090.93	16 729 573.37
Charges de personnel		3 416 806.15	2 854 003.83
Impôts, taxes et versements assimilés		227 771.00	376 582.00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		10 147 513.78	13 498 987.54
Autres produits opérationnels		0.76	0.52
Autres charges opérationnelles		133 593.00	
Dotations aux amortissements et aux provisions		2 301 933.15	2 265 130.89
Reprise sur pertes de vateur et provisions		16 333.33	
V- RESULTAT OPERATIONNEL		7 728 421.72	11 233 857.18
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		7 728 421.72	11 233 857.18
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		1 493 783.00	2 134 433.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		96 743 957.73	102 124 538.85
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		90 509 319.01	93 025 114.67
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 234 638.72	9 099 424.18
Eléments extraordinaires (produits)(à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)(à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET L'EXERCICE		6 234 638.72	9 099 424.18
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		6 234 638.72	9 099 424.18
Dont part des minoritaires(1)			
Part du groupe(1)			

Edition du : 17/03/19

الملحق رقم 04: جدول تدفقات الخزينة

Désignation de l'entreprise :	SARL MINOTERIE EL NADJAH HAMOU
Activitée :	MINOTERIE
Adresse :	LOCAL N° 01 OULED HAMOU KHEIR EDDINE MOSTAGANEM -

N° Article	27110249311
N° NIF	001227119008251
N° RC	12B0783291-00/27

La période
Du: 01/01/2017
au: 31/12/2017

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

(Méthode Directe)

EDITION PROVISOIRE

RUBRIQUES	Note	Exercice 2017	Exercice 2016
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients		99 904 037.50	104 676 601.80
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		92 671 979.51	90 379 853.70
Intérêts et autres frais financiers payés		28 205.65	42 663.93
Impôts sur les résultats payés		3 015 840.00	1 730 095.00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		4 188 012.34	12 523 989.17
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Autres Encaissements :		6 350 391.50	3 134 850.00
Autres Décaissements :		4 730 034.95	4 245 120.02
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		5 808 368.89	11 413 719.15
Flux de trésorerie provenant des activités d investissement			
Décaissements s/acquisition d'immobilisations corporelles ou incorp.		656 387.14	
Encaissements s/cessions d'immobilisations corporelles ou incorp.			
Décaissements sur acquisition d immobilisations financiéres			3 556 000.00
Encaissements sur cessions d immobilisations financiéres			3 556 000.00
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d investissement (B)		- 656 387.14	
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l émission d actions			
Dividendes et autres distribution effectués			
Encaissements provent d emprunts			
Remboursements d emprunts ou d autres dettes assimilés			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			
Incidences des variations taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		5 151 981.75	11 413 719.15
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l ouverture de l exercice		18 126 000.30	6 712 281.15
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l exercice		23 277 982.05	18 126 000.30
Variation de trésorerie de la période		5 151 981.75	11 413 719.15
Rapprochement avec le résultat comptable			

Edition du : 17/03/19

الملحق رقم 05: جدول التغير في رؤوس الأموال

Désignation de l'entreprise : SARL MINOTERIE EL NADJAH HAMOU

Activitée : MINOTERIE

Adresse : LOCAL N° 01 OULED HAMOU KHEIR EDDINE MOSTAGANEM

N° Article 27110249311
N° NIF 001227119008251
N° RC 12B0783291-00/27

La période
Du: 01/01/2017
au: 31/12/2017

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

EDITION PROVISOIRE

RUBRIQUES	Note	Capital sociai	Prime d'emission	Ecart d évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et Résultat
Solde au 31 décembre 2015		400 000.00				
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						40 000.00
Résultat net de l'exercice						-40 000.00
Solde au 31 décembre 2016		400 000.00				
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre 2017		400 000.00				

Edition du : 17/03/19

الملحق رقم 06: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات

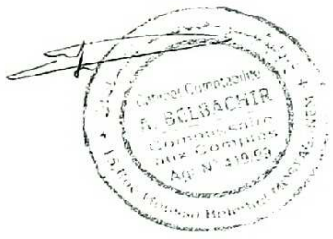
A. OPINION SUR LES ETATS FINANCIERS

Messieurs,

Nous avons vérifiés les comptes annuels de la société pour l'exercice clos au 31 décembre 2017.

Ces vérifications, effectuées conformément aux recommandations de la profession et aux normes d'audit généralement admises, nous permettent d'affirmer que les états comptables et financiers tels qu'ils sont présentés et soumis à votre approbation sont sincères, réguliers et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice sous les réserves, observations, commentaires et notes au contrôle interne précisés dans les annexes ci-joints qui font partie intégrante du présent rapport.

Le Commissaire aux Comptes



Mr BELBACHIR Abdelkader
Commissaire aux Comptes
Mostaganem

Mostaganem le 25 Juin 2018

Messieurs les membres de l'Assemblée générale des associés
de la SARL MINOTERIE EL NADJAH HAMOU
Monsieur le gérant :

Objet : Rapport de certificat des comptes annuels

Messieurs,

En exécution de la mission qui nous a été confiée, nous avons l'honneur de vous présenter ci-après notre rapport sur les comptes annuels de l'exercice 2017 couvrant la période du 1er Janvier 2017 au 31 Décembre 2017 de la SARL MINOTERIE EL NADJAH HAMOU.

Nous avons procédé à la vérification des informations relatives à la situation comptables et financières sur lesquels vous avez à statuer.

Les comptes de l'exercice 2017 arrêtés par le gérant de l'entreprise indiquent les valeurs suivantes :

- Bilan de l'actif et au passif s'inscrit avec un montant net : 50.269.463,06 DA

- Le compte de résultats s'inscrit avec un bénéfice net: 6.234.638,72 DA.

Nous avons audité les états financiers arrêtés au 31/12/2017 ainsi que les documents comptables qui ont été mis à notre disposition par la société.
Nos travaux ont été organisés et mènes de manière à obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies ou d'erreurs, du choix et d'application des conventions comptables appropriés.
Ainsi notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur les états financiers de la société sur la base de nos vérifications effectuées selon les normes de la profession, ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et aussi planifier et de réaliser nos travaux en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives ; nous avons procédé au préalable.

ANNEXE

RESERVES, OBSERVATIONS COMMENTAIRES SUR LES COMPTES ET NOTES AU CONTROLE INTERNE ET AUX ETATS FINANCIERS DE L'EXERCICE CLOS AU 31/12/2017

Les procédures de contrôles nous recommandent de relever les comptes dont le solde ou le contenu apparaît comme incertain et d'en faire naturellement l'état descriptif, ainsi les réserves émises à leur endroit pourraient être levées facilement.
Pour ce qui est des comptes qui ne présentent aucune anomalie ; l'observation n'est pas expressément requise.

La procédure de contrôle arrêtée est structurée comme suit :

- analyse de compte.
- Justification du compte.
- Constatations des anomalies ou irrégularités.
- Conclusion du contrôle.

1. Compte d'actif non courant : 23.156.227,92 DA

Les immobilisations incorporelles brutes : 50.000,00 DA. Constituées de logiciels informatiques.
Elles présentent une valeur nette de 37.500,00 DA.
Les amortissements globales sont de l'ordre de 12.500,00 DA.

Autres immobilisations corporelles : 23.106.227,92 DA. Constituées de matériels et outillages.
Elles présentent une valeur nette de 17.451.865,12 DA.
Les amortissements globales sont de l'ordre de 5.654.362,80 DA

2. Compte d'actif courant : 32.780.097,94 DA.

a. **Stocks et encours : 960.732,98 DA** constitués de Stock d'emballage, stock son, et stock produits résiduels)

b. **Les créances clients : 1.272.152,91 DA** (divers clients).

c. **Autres débiteurs** : **3.834.391,38 DA** concerne les avances aux fournisseurs, et CASNOS associés.

d. **Impôts et assimilés : 3.434.838,62 DA** concerne la TVA/Achats, et précompte TVA.et avances sur impôts IBS.

e.

f. **Les disponibilités** : **23.277.982,05 DA.**

La banque et la caisse constituent la composante des disponibilités soit :
La banque BDL 1 : 22.194.888,02 DA
La caisse : 1.083.094,03 DA

3. **Capitaux propres : 21.405.652,35 DA**

A. Le capital émis et versé est de 400.000,00 DA.
B. Primes et réserves : 40.000,00DA
C. Résultat net de l'exercice 2017 est positif de 6.234.638,72 DA.
D. Report à nouveau : 14.731.013,63DA constitués de résultat des années antérieures.

4. **Compte de passifs non courants : NEANT**

5. **Compte de passifs courants : 28.863.810,71 DA**

a. Fournisseurs et comptes rattachés : 435.004,49 DA, il s'agit de divers fournisseurs de stocks et de services, et divers.
b. Impôts : 1.515.416,00 DA, il s'agit de l'IBS et TAP à payer.
c. Autres dettes : 26.913.390,22 DA, il est constitué du compte courant des associes, CNAS, clients créditeurs et IRG/Salaires.

COMPTES DE RESULTATS :

1- Comptes de produits

Les comptes de produits au 31/12/2017 comparativement à l'exercice 2016 ont évolué comme suit :

Libellé	Exercice 2017	Exercice 2016	Variation
Chiffre d'affaire	96.709.108,76	102.654.432,10	-5.945.323,34
Variation stocks produits finis	18.514,88	-529.893,77	548.408,65
Autres produits opérationnels	0,76	0,52	0,24
Reprise sur perte de valeur et provisions	16.333,33		16.333,33
TOTAL	**96.743.957,73**	**102.124.538,85**	**-5.380.581,12**

Commentaire :

Le compte produit 2017 a connu une variation négative de **5.380.581,12 DA** par rapport à l'exercice 2016.

2- Comptes de charges

Les comptes de charges comparativement à l'exercice 2017 ont évolué comme suit :

Libellé	Exercice 2017	Exercice 2016	Variation
Matière première	81.427.716,46	83.815.091,03	-2.387.374,57
Services extérieurs et autres services	1.507.816,25	1.579.873,93	-72.057,68
Frais de personnel	3.416.806,15	2.854.003,83	562.802,32
Impôts et taxes	227.771,00	376.582,00	-148.811,00
Autres charges opérationnelles	133.593,00	/	133.593,00
Dotations aux amortissements	2.301.833,15	2.265.130,88	36.702,27
Impôts exigibles sur résultats	1.493.783,00	2.134.433,00	-640.650,00
TOTAL	**90.509.319,01**	**93.025.114,67**	**-2.515.795,66**

Commentaire :

Le compte charges 2017 a connu une variation en moins de **2.515.795,66 DA** par rapport à l'exercice 2016 et ne laisse apparaitre aucune observation.

عنوان الشركة أو تسميتها : ش.ذ.م.م مطحنة النجاح حمو

الشكل القانوني : شركة ذات المسؤولية المحدودة

عنوان مقر الشركة : محل رقم 01 أولاد حمو بلدية خير الدين

ولاية التواجد : مستغانم

مبلغ رأسمال الشركة : 400 000,00 د ج

تاريخ بداية النشاط : 2012/12/31

ملكية القاعدة التجارية : إنشاء

ملكية المحل التجاري : حمر عبد القادر

عدد المؤسسات الثانوية :

الممثل أو الممثلون الشرعيون

الإسم واللقب	تاريخ ومكان الميلاد	العنوان	الصفة	الجنسية
حمر عبد الله	1985/05/05 عين تادلس	مستغانم	مسير	جزائرية
حمر [illegible]	1993/08/06 مستغانم	مستغانم	شريك في التسيير	جزائرية

قطاع النشاط	إنتاج المطاحن
رمز أو رموز النشاط	**النشاط أو الأنشطة الممارسة**
107101	مطحنة xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

الملخص

اكتست حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة الكثير من الأهمية منذ انفجار الأزمات المالية المتعاقبة وإفلاس العديد من الشركات بسبب انتشار الفساد ونقص الإفصاح والشفافية عند إظهار المعلومات والبيانات التي تعبر عن حقيقة أوضاع المؤسسات، هذا ما أدى إلى نشوء الحاجة على وسيلة تعيد الثقة في التقارير والكشوفات المالية التي تتضمن هذه المعلومات، وتضمن جودتها ومصداقيتها وذلك من خلال تطبيق الحوكمة، لذا تسعى الجزائر إلى تطبيق الحوكمة بفعالية وبلوغ هذه الجودة في المعلومات، إذ يعتبر النظام المحاسبي المالي المتضمن عرض القوائم المالية وفق المبادئ والاتفاقيات التي جاء بها وخصائص المعلومة المالية والمحاسبية وهذا ما جعله أكثر إفصاح وشفافية لهذه المعلومات التي يجب أن تعرض في القوائم المالية وهذا ما يؤدي إلى تعزيز الإفصاح والشفافية مما يساهم في تفعيل حوكمة الشركات، حيث يعتبر الإفصاح والشفافية من أهم مبادئ الحوكمة.

ونحاول في الجانب التطبيقي من البحث معرفة مساهمة النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات، في مؤسسة مطحنة النجاح حمو مستغانم.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، حوكمة الشركات، الإفصاح المحاسبي، المعلومة المحاسبية.

Résumé:

Au cours des dernières années, le gouvernement d'entreprise a pris beaucoup d'importance depuis l'apparition de crises financières successives et la faillite de nombreuses entreprises en raison de la corruption, du manque de divulgation et de transparence dans la présentation des informations et des données reflétant la réalité de la situation des institutions, d'où la nécessité de rétablir la confiance dans les rapports et les déclarations financières. Ceci inclut les informations et en assure la qualité et la crédibilité à travers l'application de la gouvernance, de sorte que l'Algérie cherche à appliquer efficacement la gouvernance et à atteindre cette qualité d'information. Le système de comptabilité financière qui inclut la présentation des états financiers conformément aux principes et conventions Cela a conduit à davantage d'informations et à une plus grande transparence de ces informations, qui devraient être présentées dans les états financiers, ce qui conduit à une amélioration de la divulgation et de la transparence, contribuant ainsi à l'activation du gouvernement d'entreprise, où la divulgation et la transparence constituent l'un des principes de gouvernance les plus importants.

Sur le plan pratique, nous essayons de déterminer la contribution du système de comptabilité financière à l'activation de la gouvernance d'entreprise chez SARL MINOTERIE EL NADJAH HAMOU.

Mots-clés: Système de comptabilité financière, Gouvernance d'entreprise, Révélation comptable, Information comptable.