

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار- إيليزي (الجزائر)
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات
دراسة حالة مؤسسة الديوان الوطني للتطهير – إيليزي-

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، والتسيير والعلوم التجارية تخصص:
محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطالبين:

✚ زكرياء سويلم

✚ عبد الرحمن توكي

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
د. صلوح محمد العيد	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
د. سعداني زبير	أستاذ محاضر ب	المركز الجامعي إيليزي	مشرفا
د. مرخوفي مولود	أستاذ محاضر ب	المركز الجامعي إيليزي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار- إيليزي (الجزائر)
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات
دراسة حالة مؤسسة الديوان الوطني للتطهير – إيليزي-

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، والتسيير والعلوم التجارية تخصص:
محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطالبين:

زكرياء سويلم

عبد الرحمن توكي

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
د. صلوح محمد العيد	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
د. سعداني زبير	أستاذ محاضر ب	المركز الجامعي إيليزي	مشرفا
د. مرخوفي مولود	أستاذ محاضر ب	المركز الجامعي إيليزي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

الأهداء

ما سلكنا البدايات الا بتسييره وما بلغنا النهايات إلا بتوفيقه وما حققنا الغايات إلا بفضلله فالحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية.

أهدي ثمرة جهدي الى:

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار الى من أحمل اسمه بكل افتخار... يا من افتقدك يا من يرتعش قلبي لذكرك. يا من اودعتني لله كنت اتمنى شفائك لكن الموت سبق امنيتي كم تمنيت من الله ان يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار[والدي العزيز] - رحمه الله واسكنه فسيح جناته.

من جعلت الجنة تحت أقدامها أمي. ...قرة عيني وأعزما أملك... غاليتي التي سهرت وكانت معي في أسوء حالاتي وظروفي وضغوطاتي، يكفي أن تعرفي أن لكي ابن ينتظر فرصة واحدة ليقدم لك الروح والقلب والعين هدية رخيصة لك لما قدمتيه... وها اليوم صفقي ... فابنك كبروأصبح خريج شكرا لك لأنك أنت من صنعتي لي هذا الاسم حماك الله وأدامك نورا يضيء بيتنا [امي الغالية حفظها الله].

إلى من رزقت بهم سندًا وملاذي الأول والأخير وامسكوا بيدي حين توقفت الحياة عن مد يدها لي [اخواني واخوتي] كل باسمه.

الى كل من كان له يد العون في مذكرتي إلى كل من شاركني لحظات كتابتها وتحضيرها إلى كل من تعلقتم بهم قلوبنا قبل عقولنا في كل من قدما فكرة لنا وساهم معنا بحرف جزاكم الله خيرا

"سويلم زكرياء"

الاهداء

من يسعى لأجل الحلم حتما سوف يصل في يوما ما لم تكن الرحلة ولم يكن الحلم قريبا ولا الطريق
كان سهلا لكنني نلتها بحمد الله وتوفيقا منه.

الحمد لله حبا وشكرا وأمتنانا والذي بفضلله ها أنا اليوم أنظر إلى حلما طال إنتظاره وقد أصبح
واقعا وأفتخر به.

إلى ملاكي الطاهر وقوتي وبعد الله عز وجل داعمتي الأولى والأبدية 'أمي' أهديك هذا الإنجاز الذي لولا
تضحياتك لما كان له وجود، ممتن لأن الله قد لي من البشر أما يا خير سند لي وعوض.
إلى قلبي.

إلى من دعمني بلا حدود وأعطاني بلا مقابل سندي 'أبي' قدوتي.

إلى من قيل فيهم (سنشد عضدك بأخيك).

إلى من مد يده من دون كلل ولا ملل وقت ضعفي 'أخوتي' كل بإسمه وجميل وسمه أدامكم الله
ضلعا ثابتا لي.

إلى من قيل فيهم الصاحب يأخذ بيد صاحبه إلى الجنة أصحابي وأخوتي حفظكم الله ورعاكم لي.

"توكي عبد الرحمن"

شكر وعرفان

بادئاً أشكرو أحمد رب العباد العلي القدير شكراً جزيلاً طيباً مباركاً فيه الذي أنارنا بالعلم وزيننا بالحلم، وأكرمنا بالتقوى، وأنعم علينا بالعافية، أنار طريقنا ويسر ووفق وأعان في إتمام هذه الدراسة وتقديمها على الشكل الذي هي عليه اليوم، فله الحمد والشكر وهو الرحمان المستعان.

ثانياً شكرنا الحار للأستاذ الفاضل سعداني زبير على تفضله بالإشراف على هذا البحث وإثرائه بملاحظاته القيمة التي كان لها الأثر العظيم في تحسين الرسالة وما قدمه لنا من نصيح وإرشاد، جعله الله في ميزان حسناته.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كافة الأساتذة الذين نهلنا من منابعهم العلمية طوال مراحل حياتينا الدراسية ونتوجه بخالص الشكر إلى اللجنة المشرفة على المناقشة الذين تكرموا وتفضلوا بقراءة هذا البحث وتحملوا عناء مناقشته وتقييمه في سبيل تحصيل أكبر فائدة له.

كما لا يفوتنا أن نشكر جميع موظفي مؤسسة الديوان الوطني للتطهير على الاستقبال الحسن وكل التسهيلات التي منحتها لنا من وثائق ومعلومات ونصائح لهم كل الشكر. والشكر موصول إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إخراج هذا العمل ولو بالكلمة الطيبة. فأملّي أن يرقى هذا العمل إلى تطلعات كل هؤلاء، ويصل إلى الغاية التي رسمت له في بدايته. وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
I	إهداء
II	شكر وعرفان
III	فهرس المحتويات
V	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
VII	قائمة الملاحق
VIII	قائمة الرموز والمختصرات
أ - ج	مقدمة
01	الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي، الدراسات السابقة
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الادبيات النظرية لحوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي
03	المطلب الأول: ماهي حوكمة الشركات وعوامل ظهورها
17	المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي في الجزائر
62	المطلب الثالث: دور النظام المحاسبي المالي في حوكمة الشركات
33	المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومناقشتها
33	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية
37	المطلب الثاني: عرض الدراسات السابقة باللغة الاجنبية
39	المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والسابقة
42	خلاصة
43	الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الديوان الوطني للتطهير ONA
44	تمهيد
45	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
45	المطلب الأول: التعريف العام للمؤسسة والإطار التنظيمي لها
46	المطلب الثاني: التعريف بوحدة ايليزي ومهامها

47	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
49	المبحث الثاني: عرض القوائم المالية للمؤسسة وتحليل وضعيتها المالية فترة 2022-2020
49	المطلب الأول: عرض عناصر الميزانية للمؤسسة فترة 2022-2020
53	المطلب الثاني: عرض وتحليل حساب النتائج للمؤسسة خلال الفترة 2022-2020
56	المطلب الثالث: تحليل الوضعية المالية للمؤسسة فترة 2020-2020
63	خلاصة
64	الخاتمة
67	قائمة المراجع
72	الملاحق
	الفهرس

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
39	مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة	1 - 1
50	ميزانية مؤسسة الديوان الوطني للتطهير (الأصول) للفترة 2022-2020	1-2
51	ميزانية مؤسسة الديوان الوطني للتطهير (الخصوم) للفترة 2022-2020	2-2
53	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير فترة 2020- 2022	3-2
56	رأس المال العامل الصافي الإجمالي لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير للفترة 2022-2020	4-2
57	احتياجات رأس المال العامل لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير فترة 2022-2020	5-2
57	الخزينة الصافية لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير فترة 2022-2020	6-2
58	نسب السيولة لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير فترة 2022-2020	7-2
59	نسب التمويل لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير للفترة 2022-2020	8-2
60	نسب المردودية لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير فترة 2022-2020	9-2
60	نسب المديونية لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير فترة 2022-2020	10-2
61	رقم الأعمال لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير فترة 2022-2020	11-2
61	نسب الربحية لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير فترة 2022-2020	12-2

فهرس الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
05	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	1 - 1
12	المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة	2-1
27	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	3-1
48	الهيكل التنظيمي لوحدة ايليزي	1-2
49	هيكل ادارة وحدة ايليزي	2-2

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	ميزانية سنة 2020
02	ميزانية سنة 2021
03	ميزانية سنة 2022
04	حساب النتائج سنة 2020
05	حساب النتائج سنة 2021
06	حساب النتائج سنة 2022

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز باللغة الأجنبية	شرح الرمز باللغة الأجنبية	ترجمة الرمز باللغة العربية
IFC	International Finance Corporation	مؤسسة التمويل الدولية
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
DSW	Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz	جمعية الحماية الألمانية لحيازات الأوراق المالية
GCGF	World Forum on Globalization	المنتدى العالمي للعولمة
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
PCG	Plan comptable general	المخطط المحاسبي العام
FIFO	first in, first out	أول ما يدخل، أول ما يخرج
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
SBF 120	French stock market index	مؤشر سوق الأسهم الفرنسي
ISO	International Organization for Standardization	منظمة المعايير الدولية

مقدمة

تمهيد:

شهدت السنوات الأخيرة ضجة كبيرة باتجاه الشركات في جميع أنحاء العالم، جاء ذلك ردًا على انتشار الأزمات المالية والإفلاس لعدد كبير من الشركات، نظرًا لانتشار الفساد ونقصها في أدوات الإفصاح والشفافية ونظرًا لاتجاه الكثير من الدول نحو النظام الاقتصادي الرأسمالي وتفضيله للشركات الخاصة، ومن أجل تحقيق نمو اقتصادي مرتفع ومستدام، أدى التوسع في هذه المشاريع إلى الفصل بين الملكية والإدارة، وينتج عن ذلك الحاجة إلى وسيلة لزيادة الثقة في اقتصاد أي دولة وإظهار وجود علاقات اقتصادية عادلة.

وتسعى الجزائر كغيرها من الدول إلى تطبيق الحوكمة وتحسين جودة المعلومات الصادرة عن مؤسساتها كخطوة نحو التكامل مع الاقتصاد العالمي، ومن أجل تحقيق هذا الهدف، شرعت الجزائر في إصلاح نظامها المحاسبي باعتماد معايير محاسبية جديدة تتوافق تمامًا مع المحاسبة الدولية أو تتكيف مع خصوصياتها، وبدأت في سن عدد من القوانين المتعلقة بهذا المجال، بما في ذلك قانون نظام المحاسبة المالية الجديد (SCF)، بالإضافة إلى إصدار مدونة الحسابات التي تم تطبيقها في عام 2010 وتهدف إلى تحسين الإفصاح والشفافية المحاسبية للمعلومات في البيانات المالية، وذلك لتقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية من مثيلتها الدولية وتعزيز آليات حوكمة الشركات، من خلال مبادئ الإفصاح والشفافية وجودة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.

الإشكالية:

ومن خلال ما سبق، ولكي نتعرف على موضوع البحث نطرح الإشكالية التالية:

كيف يساهم النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات؟

لمعالجة هذه المشكلة البحثية قمنا بصياغة الأسئلة التالية:

- ما المقصود بحوكمة الشركات؟ وفيما تتمثل أهميتها؟
- هل يساهم النظام المحاسبي المالي في تحقيق الإفصاح والشفافية في الشركة؟
- ما واقع تطبيق حوكمة الشركات في مؤسسة الديوان الوطني للتطهير باليزي؟

الفرضيات:

- يتم تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة الديوان الوطني للتطهير؛
- يساهم النظام المحاسبي المالي في تحقيق الإفصاح والشفافية في الشركة؛
- هناك تطبيق فعلي لحوكمة الشركات في المؤسسة؛
- يسعى تطبيق النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة.

أهمية الدراسة:

تزداد أهمية هذا البحث بسبب توسع استخدام مفاهيم حوكمة الشركات في الجوانب الاقتصادية المختلفة، مثل تحسين المستوى الاقتصادي والحد من المخاطر وبناء ثقة المساهمين. ومن أجل تعزيز حوكمة الشركات، بات من الضروري وجود أنظمة محاسبية مالية موثوقة وشفافة يمكنها توفير معلومات محاسبية موثوقة، مما يسלט الضوء على أهمية البحث في دورها.

أهداف الدراسة:

- التعرف على مفاهيم حوكمة الشركات والاطراف المعنية بتطبيقها؛
- توضيح علاقة الافصاح والشفافية في حوكمة الشركات؛
- ابراز الدور الذي يلعبه النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات؛
- معرفة مدى العلاقة بين النظام المحاسبي مالي وحوكمة الشركات.

مبررات اختيار موضوع الدراسة:

ويمكن توضيح سبب اختيارنا لهذا الموضوع على النحو التالي:

- الرغبة في فهم الموضوع والتعمق فيه والسيطرة عليه بشكل أكبر وضبط مفاهيمه؛
- لارتباط الموضوع بتخصص محاسبة وجباية معمقة؛
- لمحاولة معرفة ما الرابط الذي يربط بين النظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات.

منهجية الدراسة والأدوات المستعملة:

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة على إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات وتماشيا مع المناهج المتبعة في الدراسات الاقتصادية والمالي تم الاعتماد على المنهج الوصفي الذي يسمح بدراسة الإطار النظري لكل من النظام المحاسبي المالي وحوكمة المؤسسات و منهج دراسة الحالة من خلال إسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على مؤسسة اقتصادية جزائرية، وتم ذلك بجمع المعلومات واعتماد المسح المكتبي واستخدام المراجع والبحوث والدراسات المنشورة في شبكة الأنترنت.

أما الجانب التطبيقي فتم الاعتماد على أسلوب دراسة حالة بالتركيز على المقابلة الشخصية مع موظفي قسم المحاسبة والمالية بهدف وصف وتحليل مختلف جوانب الموضوع والوصول إلى النتائج المرجوة من البحث.

حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

- الحدود المكانية: تمت الدراسة بمؤسسة الديوان الوطني للتطهير ONA باليزي.
- الحدود الزمانية: امتدت فترة الدراسة من تاريخ 2024/03/19 الى غاية 2024/05/05.

صعوبات الدراسة:

- طبيعة الموضوع في حد ذاته، حيث يضم عددا كبيرا من المفاهيم المختلفة والمتداخلة في أحيان كثيرة؛
- صعوبة اجراء الدراسة في بعض الشركات بسبب تحفظهم في تقديم المعلومة المطلوبة.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، تعلق الفصل الأول بالإطار النظري لحوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي والذي قسم بدوره إلى مبحثين، الأول تطرقنا فيه في المطلب الأول الى المفاهيم الاساسية لحوكمة الشركات اما في المطلب الثاني ذكرنا النظام المحاسبي المالي في الجزائر، كما ذكرنا في المطلب الثالث دور النظام المحاسبي المالي في حوكمة الشركات، أما المبحث الثاني فقد كان بعنوان الدراسات السابقة.

بينما تعلق الفصل الثاني بالإطار التطبيقي للدراسة حيث تناولنا فيه مبحثين كذلك حري بنا التطرق الى تقديم مؤسسة الديوان الوطني للتطهير في المبحث الأول اما المبحث الثاني تم عرض القوائم المالية للمؤسسة وتحليل وضعيتها.

الفصل الأول

الإطار النظري لحوكمة الشركات
والنظام المحاسبي المالي، الدراسات
السابقة

تمهيد

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

تشير حوكمة الشركات إلى نظام القواعد والممارسات والعمليات التي يتم من خلالها توجيه الشركة والتحكم فيها. وهو ينطوي على تحقيق التوازن بين مصالح العديد من أصحاب المصلحة في الشركة، مثل المساهمين والإدارة والعملاء والموردين والممولين والحكومة والمجتمع. الهدف الأساسي لحوكمة الشركات هو تعزيز القيمة طويلة المدى للشركة ولساهمها مع ضمان الشفافية والمساءلة واتخاذ القرارات الأخلاقية، وقد قسم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي، الدراسات السابقة؛

المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومناقشتها.

المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي

سنتناول في هذا المبحث الإطار النظري لحوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي، فقد تم تقسيم المبحث الى ثلاثة مطالب، المطلب الأول ماهي حوكمة الشركات، المطلب الثاني النظام المحاسبي المالي في الجزائر اما المطلب الثالث فتم فيه ابراز مدى فعالية النظام المحاسبي المالي في حوكمة الشركات.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات وعوامل ظهورها

الفرع الأول: مفهوم حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها

أولاً: مفهوم حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها

1- مفهوم حوكمة الشركات:

في البداية لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الأطراف المعنية من محاسبين وإداريين واقتصاديين وقانونيين ومحللين لمفهوم إدارة ومراقبة المنشآت، ويرجع ذلك لتداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للمنشآت.

ومن التعاريف التي وردت في هذا المصطلح ما يلي:

✓ تم تعريف حوكمة الشركات من قبل مؤسسة التمويل الدولية IFC بأنها " هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها".

✓ كما تم تعريفها أيضاً من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD " أن حوكمة الشركات تتضمن مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها وذوي المصلحة الآخرين، وتقدم حوكمة الشركات أيضاً الهيكل الذي من خلاله توضع أهداف الشركة وتحدد وسائل إنجاز تلك الأهداف والرقابة على الأداء".¹

✓ ايضاً عرفت بأنها نظام من خلاله يتم توجيه أنشطة المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة.²

¹ حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الافصاح في المعلومات المحاسبية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة /التحليل المالي، كلية الادارة والاقتصاد، الاكاديمية العربية في الدنمارك، 2010. ص 9.

² عدنان بن حيدر بين درويش، حوكمة الشركات دور مجلس الادارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص 12.

✓ ويقول البعض بأن حوكمة الشركات هي نظام نشأ في ظل زخم التطور المستمر للشركات الغربية. وفي سبعينيات القرن التاسع عشر، لم تظهر فكرة "الفصل بين القوتين". بعد دخول عشرينيات القرن العشرين، توسع حجم الشركة بسرعة، وقام الملاك بتوزيع المهام المهمة للشركة على المديرين. في السبعينيات، كانت سيطرة المشغلين تتزايد أكثر فأكثر، وجذبت قضية حوكمة الشركات انتباه الناس. في الوقت الحاضر، أصبح التناقض بين المالكين والمشغلين أكثر شراسة، علينا أن نفكر بعمق في حوكمة الشركات في الصين.

1

2- الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتأثر في التطبيق السليم لقواعد الحوكمة وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد وهي:

(1) **المساهمون** : وهم من يقومون بتقديم رأس المال عن طريق ملكيتهم للأسهم ومقابل الحصول على الأرباح، وأيضا تعظيم قيمة المؤسسة على المدى الطويل وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

(2) **مجلس الإدارة** : ويقوم برسم السياسات العامة للمؤسسة باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال المؤسسة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم هيكل مختلف اللجان التابعة والتي تلعب دورا مهما في تفعيل دور الحوكمة في استقرار المؤسسات ومنها اللجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر.

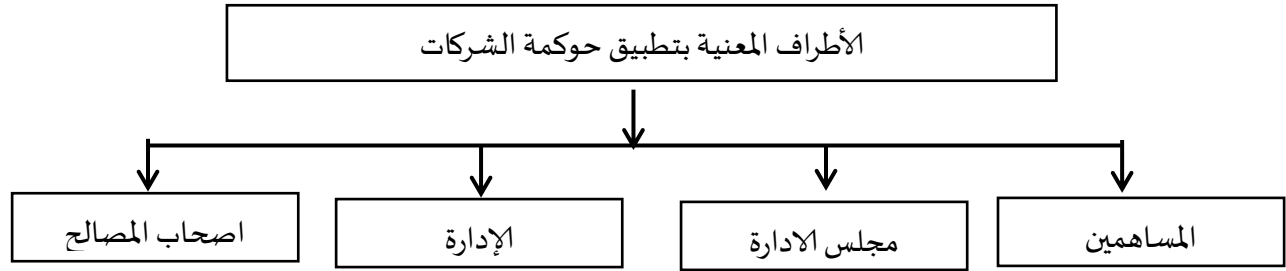
(3) **الإدارة** : هي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعلي إلى المجلس، كما أنها هي المسؤولة عن تعظيم الأرباح بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها.

(4) **أصحاب المصلحة**: هم مجموعة من الأطراف لهم مصلحة داخل المؤسسة مثل الدائنين الموردين العمال الموظفين وقد تكون مصالحهم في بعض الأحيان متعارضة فمثلا: الدائنون لهمهم قدرة المؤسسة على السداد أما الموظفون فتهمهم قدرتها على الاستمرارية.²

¹ Jianjun Zou, **On the Role of Internal Audit in Corporate Governance**, American Journal of Industrial and Business Management, No 9, Scientific Research Publishing, Guangzhou, China, 2019, Page 65

² محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي الإداري، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص 20

الشكل رقم (1-1) : يوضح هذه الأطراف



المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي الإداري، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص

20.

ثانيا: العوامل المؤدية لظهور الحوكمة

من بين العوامل التي أدت لظهور حوكمة الشركات نذكر ما يلي:

1- ظهور نظرية الوكالة :

إن الفصل بين الملكية والتسيير يعد من العوامل المؤدية لظهور نظرية الوكالة، كما أن التوسع الكبير الذي عرفته المؤسسات الاقتصادية وخاصة في ظل العولمة والنمو الاقتصادي، اقتضى أن توكل إدارتها إلى مديرين محترفين، وهذا ما نجم عنه مشكلة علاقات الوكالة بين الملاك والمسيرين.

حيث يعتبر كل من جنسن ومكلينغ (JENSEN et MECKLING) من الذين تطرقوا لنظرية الوكالة فعرفوها على انها: " عقد يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الموكل) شخصا آخر (الوكيل)، من أجل القيام بأعمال باسمه، بما يؤدي إلى تفويض الموكل الرئيسي) جزء من سلطة اتخاذ القرار للوكيل.

ومن هنا يتضح أن نظرية الوكالة تهتم بإرضاء المالك والمسير في آن واحد، وغاية الفرد هي غاية الكل.¹

2- الانهيارات المالية:

إن الاهتمام المتزايد بموضوع الحوكمة لم يتجلى إلا بعد الانهيارات المالية التي مست كبريات الشركات الأمريكية، والتي فجرها الفساد الإداري والمالي وسوء الإدارة، والفجوة الكبيرة بين مرتبات ومكافئات المديرين التنفيذيين في الشركات وبين أداء تلك الشركات، حيث أصبحت عملية جذب المستويات الكافية من رأس المال متسمة بقدر كبير من الصعوبات.

¹ سعاد الأغا، دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة المؤسسات، اطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في الادارة المالية والمحاسبية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2021-2022، ص 9-10.

كما أدت هذه الأزمات إلى تكبد كثير من المساهمين بخسائر مالية فادحة بالشكل الذي أدى بالمساهمين وخاصة الشركات الاستثمارية أن يعلنوا بوضوح أنهم ليسوا على استعداد لتحمل نتائج الفساد وسوء الإدارة، كما أصبح المستثمرون قبل قيامهم بالاستثمار، يطلبون الأدلة والبراهين على أن الشركات التي ترغب في جذب استثماراتهم يتم إدارتها وفقا للممارسات السليمة للأعمال، والتي تضمن تقليل إمكانيات الفساد وسوء الإدارة إلى أقل حد ممكن. ويطلق على هذه الممارسات السليمة للأعمال أو الأساليب العلمية الرشيدة التي تدار من خلالها الشركات، مفهوم حوكمة الشركات (Corporate Governance)، و على هذا فإن المستثمرين يبحثون قبل توجيه استثماراتهم، عن الشركات التي تتميز بوجود هياكل سليمة لحوكمة الشركات داخلها و التي تضمن مستوى معين من الإفصاح و الشفافية في المعلومات المالية التي تنشرها و الوضوح و الدقة في القوائم المالية قبل أن يقدموا على الاستثمار في تلك الشركات.¹

3 - العولمة:

يعبر مصطلح العولمة عن حالة تجاوز الحدود الراهنة للدول، إلى آفاق أوسع وأرحب تشمل العالم بأسره أما العولمة من منظور إداري، فهي عولمة النشاط المالي والتسويقي والإنتاجي والتكنولوجي والمعلوماتي وهي أيضا عولمة أسواق السلع والخدمات والمال والتكنولوجيا والعمالة، حيث يتعامل المدير مع عالم يتلاشى فيه تأثير الحدود الجغرافية والسياسية.

و لقد أدت إجراءات العولمة من تحرير الاقتصاد و تدويله و التطور في وسائل الاتصالات و التكامل بين الأسواق المالية أيضا التحولات في أشكال ملكية الشركات مع زيادة عدد المستثمرين إلى زيادة الحاجة الحوكمة الشركات و التي يمكن من خلالها مساعدة الشركات و الاقتصاد بشكل عام من جذب الاستثمارات و دعم الأداء الاقتصادي و زيادة القدرة على المنافسة.²

ثالثا: دوافع وأهمية وأهداف حوكمة الشركات

1- دوافع ظهور الحوكمة:

تحقيق نوع من التكامل بين المنشأة والبيئة المحيطة من حيث الجوانب القانونية والتنظيمية والاجتماعية السائدة؛

مساهمة العاملين وغيرهم من الأطراف أصحاب المصلحة في نجاح أداء المنشأة لتحقيق أهدافها على المدى الطويل؛

¹ حنان قلعو، حوكمة الشركات وأثرها على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص دراسات محاسبية وجباية وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014-2015، ص 6.

² حنان قلعو، مرجع سبق ذكره، ص 8.

تشجيع المنشآت على الاستخدام الأمثل لمواردها بكفاءة السبل الممكنة؛

توفير الحوافز لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للمنشآت بما يضمن تحقيق الأهداف العامة للمنشأة ومساهمتها؛

توفير إطار يساعد في تحديد سبل زيادة وعي المسؤولين وأصحاب المصلحة بأساليب ممارسة السلطة وتحمل المسؤولية.¹

2- أهمية الحوكمة:

تعاظمت في الآونة الأخيرة أهمية حوكمة الشركات بهدف تحقيق كل من التنمية الاقتصادية والحماية القانونية والرفاهة الاجتماعية للاقتصاديات والمجتمعات ويظهر ذلك من خلال الآتي:

- ✓ ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم مع العمل على الحفاظ على حقوقهم وخاصة صغار المساهمين؛
- ✓ تعظيم القيمة السوقية للأسهم خاصة، وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة، وحدوث اندماجات أو استحواذ أو بيع لمستثمر رئيس؛²
- ✓ تساعد على التخفيف من المشاكل التي تعاني منها المؤسسة، بحيث تزيد من حالات الاندماج والتفاعل بين أصحاب المصالح، وذلك بزيادة فاعلية الإفصاح والمساءلة والتحفيز؛
- ✓ التقليل من المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها المؤسسات؛³
- ✓ تسعى حوكمة الشركات إلى بناء علاقة وثيقة وقوية بين إدارة الشركة والعاملين بها ، مورديها ودائنيها وغيرهم ، فالحوكمة الجيدة تعزز مستوى ثقة جميع المتعاملين للإسهام في رفع مستوى أداء الشركة وتحقيق أهدافها الاستراتيجية.⁴

3- أهداف الحوكمة:

تسعى الحوكمة إلى تحقيق جملة من الأهداف تكسبها الأهمية البالغة لعظم تلك الأهداف ومشروعيتها وأهميتها:

¹ عدنان بن حيدر درويش، مرجع سبق ذكره، ص 15-16.

² رنا مصطفى دياب، واقع تطبيق معايير الحوكمة المؤسسية في المصارف الإسلامية في فلسطين، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القيادة والإدارة، جامعة الأقصى، غزة فلسطين، سنة 2014، ص 37.

³ سعاد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص 18-19.

⁴ بلقاسم بوفاتح ولخضر لعروس، دور مجلس الإدارة في إطار حوكمة الشركات، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 1، العدد 2، المركز الجامعي افلو-الجزائر، 2017، ص 45.

- ✓ منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح؛
- ✓ الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء؛
- ✓ تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، ودرء حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي؛
- ✓ تشجيع تدفق الأموال وجذب الاستثمارات؛¹
- ✓ تحسين الكفاءة الاقتصادية وزيادة معدل النمو الاقتصادي؛
- ✓ تدعيم دور لجان والمراجعة في ممارسة وظيفة الرقابة على الاداء أنشطة المنشآت المختلفة.²

الفرع الثاني: الجوانب الأساسية لحوكمة الشركات

أولاً: مبادئ حوكمة الشركات

- هناك خمسة مبادئ أساسية لترسيخ قواعد الحوكمة وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية زائد المبدأ السادس والذي تم وضعه بعد مراجعة هذه المبادئ سنة 2004 تتعلق بـ:
- حقوق المساهمين: يتضمن هذا المبدأ مجموعة من الحقوق التي تضمن الملكية الآمنة للأسهم، والإفصاح التام عن المعلومات، وحقوق التصويت، والمشاركة في قرارات بيع أو تعديل أصول المؤسسة بما في ذلك عمليات الاندماج وإصدار أسهم جديدة.
 - المعاملة المتكافئة للمساهمين: يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والأجانب منهم، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.
 - دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يوضحها القانون، وأن يعمل أيضاً على تشجيع الاتصال بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة.³

¹ عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سبق ذكره، ص 23.

² محمد الفاتح محمود بشير المغربي، حوكمة الشركات، الاكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، السودان، سنة 2020، ص 16.

³ أحمد جميل ومحمد سفير، تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، ورقة مقدمة ضمن الملتقى المعنون بـ «حكومة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري»، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012، ص 6.

- الإفصاح والشفافية: ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم في الوقت المناسب، عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك الوضعية المالية، الأداء، الأموال الخاصة بحوكمة الشركات والقيام بمراجعة خارجية مستقلة بواسطة مراجع مستقل كفو مؤهل وقابل للمساءلة أمام المساهمين حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية موضوعية المجلس الإدارة والمساهمين، بأن القوائم المالية تمثل بصدق وضعية وأداء الشركة.
- مسؤوليات مجلس الإدارة: تتمثل مسؤوليات مجلس الإدارة في إطار حوكمة الشركات في ضمان توجيه استراتيجية الشركة، والرقابة الفعالة على إدارتها، والعمل بما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين.

ثانيا: مقومات حوكمة الشركات

حوكمة الشركات لا بد لها من أربعة مقومات أساسية هي:

- 1- الإطار القانوني: والمسؤول عن تحديد حقوق المساهمين و اختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعنية بالشركة وبصفة خاصة المؤسسين والجمعية العمومية للمساهمين والمساهم الفرد ومجلس الإدارة ولجانته الرئيسية ومراقب الحسابات، كما يجب أن يحدد الإطار القانوني للحكومة الجهة الحكومية المنوط بها ومراقبة تطبيق إجراءات الحوكمة، ولا يجب أن يترك نظام الحوكمة بكامله للشركات واعتباره شأنًا داخليًا لها، لأنه لن يختلف حينئذ عن نظام الرقابة الداخلية ولن يحقق أهداف الحوكمة فالرقابة الداخلية ليست صمام أمان من الغش والاحتيال في الشركات خاصة وأنه توجد أدلة على إلتجار بقوانين مراقبة الشركات.
- 2- الإطار المؤسسي: وهو الإطار الذي يتضمن المؤسسات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات مثل الهيئة العامة لسوق المال، والرقابة المالية للدولة والبنوك المركزية والهيئات الرقابية والهيئات غير الحكومية المساندة للشركات دون استهداف الربح كالجمعيات المهنية والعلمية المعنية والجمعيات الأهلية المعنية كجمعية حماية المستهلك، وكذلك المؤسسات غير الحكومية الهادفة للربح مثل شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاماة والتصنيف الائتماني والتحليل المالي وشركات الوساطة في الأوراق المالية وغيرها، ولا يقل دور المؤسسات العلمية كالجامعات أهمية عن دور تلك المؤسسات إذ يقع عليها عبء تطوير نظم الحوكمة ونشر ثقافتها، وينبغي أن تقوم جميع هذه المؤسسات بأدوارها بكفاءة وأمانة ونزاهة وشفافية من أجل صالح الشركات والاقتصاد القومي عامة.¹
- 3- الإطار التنظيمي: يتضمن عنصرين هما: النظام الأساسي للشركة والهيكل التنظيمي لها موضحا عليه أسماء واختصاصات رئيس وأعضاء لجان مجلس الإدارة وكذلك أسماء واختصاصات المديرين التنفيذيين.

¹ عدنان بن حيدر درويش، مرجع سبق ذكره، ص 25-26.

4- روح الانضباط: والجد والاجتهاد والحرص على المصلحة العامة للشركة وتشجيع جميع العاملين فيها على المساهمة الفعالة بكامل الإمكانيات في تحسين أدائها وتعظيم قدراتها التنافسية وذلك بنشر ثقافة الحوكمة في الشركة.¹

ثالثاً: الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات

إن حوكمة الشركات تمارس من خلال أربعة أطراف رئيسة مجلس الإدارة، لجنة المراجعة المراجع الخارجي، والمراجع الداخلي، وهو ما يبين الارتباط الوثيق بين المحاسبة والمراجعة بما تعنيه من إفصاح مالي وبين قواعد ومبادئ حوكمة الشركات، فإن الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات تتمثل في التالي:

■ المساءلة والرقابة المحاسبية وهي تأخذ اتجاهين:

أ-المساءلة والرقابة الرأسية من المستويات الإدارية الأعلى إلى المستويات الإدارية الأدنى.

ب- المساءلة والرقابة الأفقية وهي المتبادلة بين كل من مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية.

■ الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة؛

■ دور المراجعة الداخلية؛

■ دور المراجع الخارجي؛

■ دور لجان المراجعة؛

■ تحقيق الإفصاح والشفافية؛

■ إدارة الأرباح؛

■ تقويم أداء الوحدات الاقتصادية.²

الفرع الثالث: أسس تطبيق حوكمة الشركات

أولاً: محددات ومعايير حوكمة الشركات

أ- المحددات:

1- المحددات الخارجية وتشير هذه المحددات إلى:

¹ أسماء كردوسي، مطبوعة بعنوان محاضرات في حوكمة الشركات، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945-قائمة-، 2018-2019، ص 13.

² محمد خليل هاني، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، سنة 2009، ص 38.

أ - القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس؛

ب - كفاءة القطاع المالي البنوك وسوق المال في توفير التمويل اللازم للمشروعات؛

ج - درجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج؛

د - كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة في أحكام الرقابة على الشركات)؛

هـ - المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة؛

و - المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مكاتب المحاماة والتدقيق والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية.¹

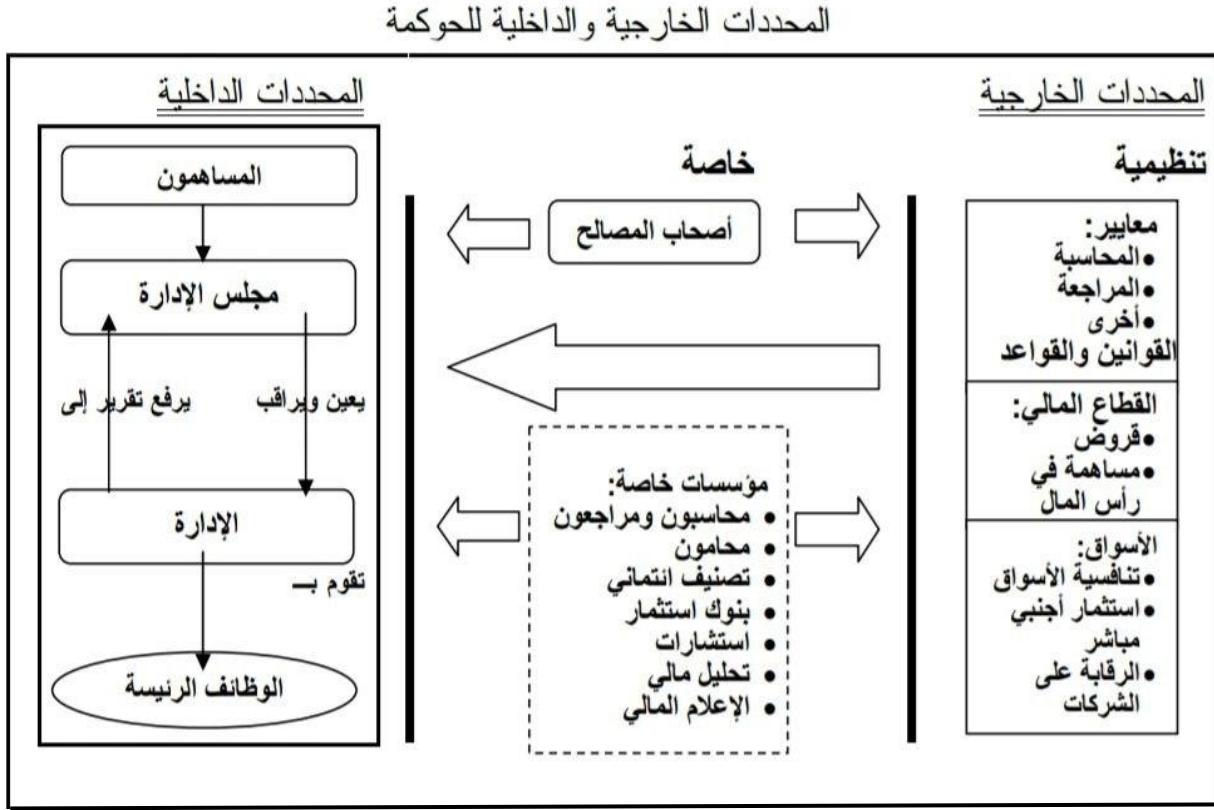
2- المحددات الداخلية:

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.²

¹ جمال العسالي، تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كآلية لتحسين الاداء الاقتصادي في الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص نقود مالية وبنوك، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2018-2019، ص 8.

² محمد خليل هاني، مرجع سبق ذكره، ص 30.

الشكل رقم (2-1): يوضح المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة



المصدر: محمد خليل هاني، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، سنة 2009، ص 31.

ب- المعايير:

إن زيادة الاهتمام بحوكمة المؤسسات مؤخرًا، جعل المؤسسات المعنية بها تتبنى المعايير المتفق عليها لضمان حوكمة جيدة، حيث يمكن الاعتماد على النقاط التالية كمعايير للحوكمة وهي:

- الالتزام بالقوانين والقرارات الحكومية؛
- الالتزام بقرارات الجمعية العمومية للمساهمين؛
- كفاءة وفعالية الأداء في تحقيق الهدف من تأسيس المؤسسة، وبلوغ أهدافها الاستراتيجية؛
- سلامة الممارسات المحاسبية والإدارية؛

- دقة وموضوعية التقارير المالية وغير المالية، واكتمالها، وشفافية الإفصاح، وملائمة توقيته.¹

ثانياً: آليات حوكمة الشركات

يتم تطبيق حوكمة المؤسسات من خلال مجموعة من الآليات، يتم تقسيمها إلى آليات داخلية وآليات خارجية، تبرز فيما يلي:

أولاً: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تنصب آليات حوكمة الشركات على أنشطة المؤسسة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهدافها، ويمكن تصنيف الآليات الداخلية إلى ما يلي:

أ-مجلس الإدارة: يعتبر مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في المؤسسة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، من خلال صلاحياته القانونية، ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه، ومن أهمها:²

1-لجنة التدقيق: إن الدور 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، وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات.

2-لجنة المكافآت: تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتتركز وظائفها وواجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا.³

3-لجنة التعيينات: يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقيّة الموظفين فقد وضعت لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات منها تعيين أفضل المرشحين المؤهلين وتقويم مهاراتهم باستمرار وتوخي الموضوعية في عملية التوظيف وكذلك الإعلان عن الوظائف المطلوب إشغالها ... إلخ.⁴

¹ سعاد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص 33.

² سعاد الأغا، المرجع نفسه، ص 34.

³ عزيزة بن سميّة وطبني مريم، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني، ورقة مقدمة ضمن الملتقى الدولي السابع حول: الصناعة التأمينية والواقع العملي وأفاق التطوير-تجارب الدول-، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف-الجزائر-، يومي 03-04 ديسمبر 2012، ص 9.

⁴ أسماء كردوسي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

ب- المراجعة الداخلية:

هي عبارة عن نشاط مستقل داخل المنشأة يهدف إلى التأكد من دقة وفاعلية الأنظمة والتعليمات والإجراءات المطبقة داخلها، وتزويد الإدارة بتقارير عن أي انحرافات أو نقاط ضعف، إضافة إلى ذلك فإن هناك معايير معينة يجب توافرها

في إدارة المراجعة الداخلية بالمؤسسة أهمها:

- ✓ الاستقلال التنظيمي؛
- ✓ الموضوعية؛
- ✓ التأهيل المهني للمراجعين الداخليين؛
- ✓ بذل العناية المهنية اللازمة؛
- ✓ الرقابة النوعية (مراقبة جودة عملية المراجعة الداخلية).¹

ثانيا: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

تتمثل الآليات الخارجية لحوكمة الشركات في الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة، ومن بين أهم الآليات الخارجية للحوكمة نجد:

- ❖ **التدقيق الخارجي:** يؤدي التدقيق الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، إذ يساعد المدققون الخارجيون المؤسسات على تحقيق المساءلة والنزاهة، كما يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار وظيفة التدقيق الداخلي عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- ❖ **التشريع والقوانين:** غالبا ما تؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، حيث أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظائفهم في هذه العملية بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم.²

ثالثا: تجارب بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات

هناك العديد من التجارب الدولية في جميع أنحاء العالم، اهتمت بحوكمة الشركات من منطلق أهمية الحوكمة وما يجب أن تحتويه وثيقة الحوكمة من مصلحة الجميع الأطراف حسب طبيعة كل بلد، والاطلاع على هذه التجارب في هذه

¹ عزيزة بن سميحة وطبني مريم، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² سعاد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص 36.

الدول لها كبير الأثر في توضيح أهمية حوكمة الشركات ومدى تأثيرها على الشركات والمؤسسات والبنوك في تلك البلاد وهي على النحو التالي:

أولاً: تجارب بعض دول الغربية في حوكمة الشركات

سنحاول فيما يلي إظهار بعض تجارب الدول الغربية الرائدة والغنية في هذا المجال:

✚ **التجربة الأمريكية:** تماثل التجربة الولايات المتحدة الأمريكية تماماً تجربة المملكة المتحدة وذلك بالرغم من أن هياكل مسئولية الشركة ولجنة بورصة الأوراق المالية بنظمها المختلفة تختلف في بعض الجوانب وتشمل مجموعة مبادئ الحوكمة في الولايات المتحدة تحت اسم " مبادئ حوكمة الشركات الأساسية " وهي كالتالي:

1. يجب أن تكون الأغلبية الجوهرية لمجلس الإدارة من أعضاء مستقلين؛
2. يجب أن يتم عقد اجتماع للأعضاء المستقلين على الأقل مرة في السنة بدون المدير التنفيذي أو الأعضاء غير المستقلين؛
3. عندما يعمل رئيس مجلس الإدارة في الشركة كتنفيذي فإن المجلس يجب أن يعين رسمياً أو بشكل غير رسمي عضواً مستقلاً يعمل بصفة أساسية لتنسيق عمل الأعضاء المستقلين؛
4. إنشاء لجان المجلس الإدارة مكونة بالكامل من الأعضاء المستقلين شاملة (المراجعة تعيين الأعضاء، تقييم أعمال المجلس تقييم أجور التنفيذيين والإدارة، التوافق مع القوانين وتوافر الأخلاقيات)؛
5. لا يقوم أي عضو بالمجلس بأي عمل استشاري أو خدمة يقدمها للشركة؛
6. يجب أن تتم مكافآت الأعضاء من خلال الدمج بين مبالغ نقدية وأوراق مالية للشركة.¹

✚ **تجربة فرنسا:** بدأ الاهتمام بحوكمة الشركات في فرنسا بصدر تقرير Vienot الذي نشر سنة 1992م، حيث لقي هذا التقرير الكثير من الاهتمام إلا أنه لم يقترح إدخال تغييرات جوهرية على الممارسات الحالية ولذلك تأخر تنفيذ ما توصل إليه من توصيات، ولم تكن هناك متابعة رسمية على شكل تقييم يبين مدى الالتزام بتلك التوصيات، إضافة إلى عدم وجود شرط ملزم للشركات لتنفيذ تلك التوصيات، وفي سنة 1996 أصدر مجلس الشيوخ تقرير آخر عرف بتقرير Marini الذي اشتمل على تشريعات هامة متعلقة بتطبيق حوكمة الشركات.

لقد كانت المشكلة الأساسية في التجربة الفرنسية المتعلقة بحوكمة الشركات هي عدم وجود إلزام سواء في تقرير Vienot أو في تقرير Marini إلا أنه مع اشتداد قوة العولمة، وتدويل أسواق رأس المال من المتوقع أن يلتزم عدد أكبر من الشركات الفرنسية بما توصل إليه التقريران من نتائج¹.

¹ حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سبق ذكره، ص 29-33.

✚ **تجربة ألمانيا:** لقد اكتسب موضوع حوكمة الشركات في ألمانيا أهمية كبيرة خاصة بعد تعرض عدد من الشركات الألمانية للانهيار، وتبعاً لهذه الظروف وافقت الحكومة الألمانية على اقتراح يسمى Kan trag يتناول القضايا المتعلقة بالحوكمة، وفي سنة 2000م أصدرت مجموعة مبادرة برلين وهي مجموعة تضم أكاديميين مهندسين الإجراءات الألمانية لقواعد إدارة الشركات، وقد ناقشت هذه المجموعة معايير حوكمة الشركات بالنسبة لمختلف الأطراف بما فيهم مجلس الإدارة والمجلس الرقابي والمساهمين والمستخدمين كما ناقشت موضوعات أخرى مثل: الشفافية التدقيق والشركات الخاصة، إضافة إلى مقترحات منظمة (DSW) وهي أكبر منظمة ألمانية للمساهمين.²

ثانياً: تجارب الدول العربية لحوكمة الشركات

سنحاول فيما يلي إظهار تجربة عربية بهذا المجال.

✚ **التجربة الجزائرية:** قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بالسعي نحو اكتشاف الطرق التي تشجع تطبيق الحوكمة الجيدة في بيئة الأعمال بغية جذب الاستثمارات الأجنبية، حيث قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص عام 2007 بإنشاء مجموعة عمل تعمل بالتعاون مع المنتدى العالمي للعملة (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية من أجل وضع دليل للحوكمة الجزائرية، وتم في 11 مارس 2009 إصدار "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر" ونشر الوعي بفوائد ومزايا الحوكمة قامت مجموعة من عمل الحوكمة الجزائرية بإطلاق مركز "حوكمة الجزائر" في أكتوبر 2010، ليكون بمثابة منبر المساعدة للشركات على الالتزام ببنود الدليل الخاص بها واعتماد أفضل ممارسات الحوكمة الدولية، ويعتبر هذا المنبر كدعامة لتطبيق الحوكمة وتحسين الممارسات المالية والمحاسبية، وقامت الجزائر بإصدار نظام مالي محاسبي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS) الذي بدأ بتطبيقه سنة 2010.³

¹ ياسمينه عمامرة، تطبيق حوكمة الشركات في بيئة الاعمال الدولية وتحديات تطبيقها في الجزائر، مجلة اقتصاديات اعمال التجارة، العدد الثاني، جامعة العربي تبسي - تبسة -، افريل 2017، ص 9.

² ياسمين عمامرة، المرجع نفسه، ص 9.

³ سميرة بن عمورة وباديس بوغرة، تجارب دولية في حوكمة الشركات، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 3، العدد2، ديسمبر 2019، ص 141-142.

المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي في الجزائر

الفرع الأول: الانظمة المحاسبية التي مرت بها الجزائر

أولاً: مراحل المحاسبة في الجزائر

أ) الفترة من 1962 إلى 1975:

ورثت الجزائر غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، إذ استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة من خلال المخطط المحاسبي العام (P.C.G) لسنة 1957؛ كان هذا الإطار التشريعي كافياً للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب.

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

كما تميزت هذه المرحلة من الناحية التنظيمية بتأسيس هيكل جديد يشرف على المهنة المحاسبية ألا وهو "المجلس الأعلى للمحاسبة" وذلك في نهاية سنة 1971، والذي أوكلت له مهمتان أساسيتان الأولى وهي تنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسب في الجزائر (بموجب الأمر رقم: 82/71 الصادر في 12/29 /1971)، والثانية وهي إنشاء مخطط محاسبي وطني يحل محل المخطط العام الفرنسي.¹

ب) الفترة من 1975 إلى 2007:

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

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

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

القانون الجزائي، الأمر رقم: 155/66 المؤرخ في 08 جوان 1966، المعدل والمتمم.

¹ صالح حميدانو وعلاء بوقفة، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي، مجلة الابحاث الاقتصادية، العدد 01، جامعة البليدة 2، جوان 2011، ص 56-57.

-القانون الضريبي الضرائب المباشرة، الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 06 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.

توجت الجهود السابقة بإصدار المخطط المحاسبي الوطني بموجب الأمر 75/35 الصادر في 29 أبريل 1975 والذي يسري مفعوله ابتداء من 01 جانفي 1976، وبعد ذلك صدر المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في 23/06/1975، والذي تضمن طبيعة التنظيم والتسيير المحاسبي، الحسابات ومجموعها وأرقامها القوائم الختامية، المصطلحات المتبناة وقواعد التسجيل المحاسبي.¹

ج) الفترة من 2008 إلى يومنا هذا:

في بداية العشرية الأخيرة وبالتحديد في سنة 2001، بدأ الإعداد لنظام محاسبي جديد يتماشى والتطورات التي حدثت على الاقتصاد الوطني متبنيا في ذلك مفهوم المحاسبة المالية المتعلقة بالأدوات المعتمدة في الحسابات المالية للمؤسسات التي توفر المعطيات اللازمة للتحليل.

وفي أواخر سنة 2007، وبعد طول انتظار وضعت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والذي من بين أحكام تطبيقه المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، وقد تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي بموجب القانون السالف الذكر في الأول من شهر جانفي، إلا انه تأجل إلى سنة أخرى بموجب الأمر رقم 08-02 المؤرخ 24 جويلية 2008 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008. وبهذا أصبح هذا القانون ساري المفعول ابتداء من الأول من شهر جانفي 2010 بموجب التعليم رقم 02 الصادر بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.²

ثانيا: مراحل الإصلاح المحاسبي

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من قبل البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-1975 إلى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد، وقد مرت هذه العملية بثلاثة مراحل هي:

أ. المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية.

¹ علاء بوقفة، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2011-2012، ص 71-72.

² صالح حميدانو وعلاء بوقفة، مرجع سبق ذكره، ص 59.

ب. المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسات.

ج. المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاثة خيارات ممكنة وهي:

✚ الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشياً مع تغيرات المحيط القانوني .
الاقتصادي في الجزائر والذي بقي ثابتاً منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988 مثلاً
القانون الصادر في 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة وإدماج
حسابات المجمعات.

✚ الخيار الثاني: ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية
الدولية IASB ، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين يعطيان نظاماً مختلطاً ومعقداً، وبالتالي يمكن
له أن يكون مصدراً للتناقض والاختلاف.

✚ الخيار الثالث: هذا الخيار يتضمن انجازه نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصريته شكله و وضع إطاره
التصوري المحاسبي، المبادئ و القواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.¹

ثالثاً: دوافع الإصلاح المحاسبي

إن إصلاح النظام المحاسبي الوطني يأتي نتيجة للارتباطات الجديدة للجزائر وبشكل خاص الدخول في شراكة مع
الاتحاد الأوروبي وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة، كل هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات
الاحتمالية التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة.

وعموماً يمكن تلخيص أهم دوافع الإصلاح المحاسبي في العناصر التالية:

- انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق؛
- ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي البنك الدولي، والمنظمة العالمية للتجارة قصد الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني مع احتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر؛

¹مراد ايت محمد و سفيان أبحري، مداخل في المحور الثاني بعنوان: النظام المحاسبي المالي الجديد تحديات و أهداف، على الموقع
https://talabadz1.blogspot.com/2011/12/blog-post_17.html?m=1 ، تاريخ زيارة الموقع (2024/03/11 على الساعة 10:22).

- تبني المجتمع الدولي المعايير المحاسبية الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام وخاصة القياس والتقييم والعرض والإفصاح؛
- إفرازات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي هذه التغييرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية، وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد؛
- الاختيار الدولي الذي يقرب ممارساتنا المحاسبية بالممارسات العالمية والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصرة.¹

الفرع الثاني: المفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي

أولاً: تقديم النظام المحاسبي المالي

يعتبر النظام المحاسبي المالي بمثابة أرضية للممارسات المحاسبية المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية، وجاء هذا النظام نتيجة لتوافر مجموعة من الجهود التي أرست تطبيقه بداية من سنة 2010، فهو الإطار الذي يشمل القواعد والأسس التي تساعد المؤسسة على تبويب وتسجيل العمليات وإثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية، واستخراج البيانات والقوائم المالية.

أ- مفهوم النظام المحاسبي المالي

لإبراز ماهية النظام المحاسبي المالي سنتطرق إلى التعريف به ومجال تطبيقه من خلال إبراز مختلف المؤسسات الخاضعة لهذا النظام.

1- مفهوم النظام المحاسبي المالي :

يطلق مصطلح المحاسبة المالية على النظام المحاسبي المالي، ويُعرف على أنه "... نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، ووضعية خزintها في نهاية السنة المالية."²

طبقاً للمادة 06 من القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بنظام المحاسبة المالية. يحتوي على إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية والمعايير المحاسبية وقانون الحسابات الذي يسمح بإعداد القوائم المالية على أساس محاسبي

¹ علاء بوقفة، مرجع سبق ذكره، ص 74.

² خالد بعاشي، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليايس - سيدي بلعباس، سنة 2020-2021، ص 26.

وخاصة: محاسبة الرهن، استمرارية الاستغلال، الفهم، الأهمية، المصادقية، قابلية المقارنة، التكلفة التاريخية، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.¹

ومن الناحية القانونية، النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تعمل على ضبط وتنظيم مختلف الأعمال المالية والمحاسبية التي تقوم بها المؤسسات الخاضعة لهذا النظام وفقا لأحكام القانون والمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها، ويسعى قانون المحاسبة الجديد إلى إبراز ماهية النظام المحاسبي المالي وشروط وكيفيات تطبيقه، ويشتمل هذا النظام على:

- إطار مرجعي يتطابق مع الإطار المرجعي المعايير التقارير المالية الدولية IFRS .
- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- شروط إدراج الحسابات ضمن القوائم المالية.
- مفاهيم وقواعد تقييم عناصر القوائم المالية.
- أنواع القوائم المالية.
- مدونة الحسابات.
- النظام الواجب تطبيقه على الوحدات المصغرة.²
- ب- مجال تطبيق مشروع النظام المحاسبي المالي:

يخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي الجديد كل شخص طبيعي ومعنوي يخضع للقانون التجاري والمتمثلين في المؤسسات العمومية وشبه العمومية أو الاقتصاد المختلط وكذلك التعاونيات والمؤسسات المنتجة للسلع والخدمات السوقية أو لا، أما مستعملو المعلومة المالية حسب المشروع فتشمل المسيرين، أعضاء الإدارة والهيكل الداخلية للمؤسسة أصحاب رؤوس الأموال من مساهمين وبنوك الإدارة الضريبية والإحصاء، موردين زبائن العمال التأمين والجمهور.

وتلزم الكيانات الآتية بمسك المحاسبة المالية:

- المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

¹ Afaf Bachiri, **The financial accounting system in Algeria after a decade of use: Reality, challenges and opportunities**, JEFB, volume: 08, Number: 01, University of El Oued, Algeria, 2023, page 950.

² خالد بعاشي، مرجع سبق ذكره، ص 27.

- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- كما يمكن كذلك للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.¹

ثانياً: المبادئ والفروض المحاسبية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي

جاء النظام المحاسبي المالي بحملة من المبادئ والفروض المحاسبية التي يتعين على المؤسسات الخاضعة للالتزام بها في إعداد وعرض قوائمها المالية:

حددت المادة 6 من القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي أهم المبادئ المحاسبية وهي:

- محاسبة التعهد (الالتزام): يتم تسجيل مختلف العمليات المحاسبية وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه العمليات أو الأحداث، وليس عند حدوث التدفق النقدي لها، وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها. وبموجب هذا المبدأ فإنه يتم الاعتراف بالحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي، وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبطة به أي يتم تسجيل العمليات بتاريخ حدوثها حتى وإن لم تتم تسويتها المالية.²
- استمرارية الاستغلال: تعد القوائم المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض المتابعة المتواصلة لنشاطاتها في مستقبل متوقع أي عدم وجود نية أو إلزام التوقف عن النشاط أو تصفية هذه المؤسسة). ويعتبر فرض الاستمرارية من أهم الفروض المحاسبية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية الختامية.³
- فرض الفترة المحاسبية (الدورية): يقضي هذا الفرض بتقسيم حياة المنشأة إلى فترات زمنية متساوية، بحيث يتم قياس نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي في نهاية كل فترة من هذه الفترات، وقد نبعت الحاجة إلى هذا الفرض من أن الأطراف المتعددة المهتمة بالمنشأة بحاجة إلى معلومات محاسبية يجب أن تقدم لهم على مدى فترات زمنية معينة خلال عمر المنشأة، فليس من المنطقي الانتظار حتى نهاية عمر المنشأة لكي يتم تقديم هذه المعلومات، ولهذا

¹ عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة الشلف-الجزائر، ص 292.

² خالد بعاشي، مرجع سبق ذكره، ص 31.

³ خالد بعاشي، المرجع نفسه، ص 31.

يتم قياس نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي في نهاية كل فترة زمنية محددة (غالباً سنة) ولكن مع تزايد الحاجة إلى المعلومات المحاسبية ظهر ما يسمى بالتقارير الأولية حيث يتم إعداد ونشر القوائم المالية كل ربع سنة.¹

■ **فرض وحدة القياس النقدي:** يقوم هذا الفرض على أن النقود تستخدم كوحدة قياس أساسية لإثبات العمليات المالية في الدفاتر المحاسبية وعند إعداد التقارير المالية، ويرتبط هذا الفرض بفرض آخر يتعلق بثبات قيمة النقود، فعلى الرغم من الانخفاض المضطرب في القوة الشرائية لوحدات النقد خلال السنوات الأخيرة، فمازال المحاسبون يعدون القوائم المالية بافتراض ثبات قيمة النقود. وقد أثير جدل كبير حول هذا الفرض وعدم ملائمته للواقع العملي خاصة مع التغير المستمر في قيمة النقود، ولعل هذا ما دعا البعض إلى ضرورة إعداد قوائم مالية إضافية تأخذ في الاعتبار التغيرات في مستويات الأسعار.²

وهناك مجموعة من المبادئ الأخرى التي جاءت ضمن المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 نذكرها كما يلي:

أ- **مبدأ الوحدة الاقتصادية:** تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة منفصلة عن ملاكها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكيها.

ب- **مبدأ الحفاظ على الطرق المحاسبية:** ينبغي المحافظة على استعمال نفس طرق التقييم المحاسبي خلال الدورات المحاسبية، إلا أنه يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية القوائم المالية.³

ت- **مبدأ الحيطة والحذر:** ويقضي هذا المبدأ بأن يتم تسجيل أي نقص للقيمة والخسائر المحتملة قبل تحققها الفعلي، في المقابل لا يمكن تسجيل الأرباح إلا بعد وقوعها الفعلي.

ث- **مبدأ الأهمية النسبية:** ويعني هذا أن القوائم المالية التي تعتمد لاتخاذ القرارات يجب أن تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية، أي إذا تم حذف المعلومات أو عدم الإفصاح عنها بشكل غير صحيح يؤثر سلباً على القرارات المتخذة بناء عليها.⁴

ج- **مبدأ عدم المقاصة:** ينص النظام المحاسبي المالي على أنه لا يرخص بالمقاصة بين عناصر الأصول وعناصر الخصوم في الميزانية، أو بين عناصر الأعباء وعناصر المنتوجات في حساب النتائج، إلا في حالة فرض ذلك أو الترخيص به.

¹ محمد حسن عبد العظيم وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية في منشأة الأعمال الفردية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2016-2017، ص 14.

² محمد حسين عبد العظيم وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 14-15.

³ خالد بعاشي، مرجع سبق ذكره، ص 33.

⁴ علي بن قطيب، مطبوعة بيداغوجية في مقياس: المحاسبة المالية 01، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون - تيارت،

2019-2020، ص 2.

- ح- ثبات الوحدة النقدية: يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات المؤسسة، حيث يجب أن تعرض القوائم المالية لزوما بالعملة الوطنية (الدينار الجزائري).¹
- خ- مبدأ التكلفة التاريخية: يقوم هذا المبدأ على أساس تسجيل أصول المنشأة بالدفاتر المحاسبية وإظهارها بالقوائم المالية بتكلفة الحصول عليها، وكذلك تسجيل وإظهار التزامات المنشأة بتكلفة تحملها، وتتميز التكلفة التاريخية بموضوعيتها وواقعيتها، حيث يمكن الحصول على المستندات المؤيدة لها، كما أنه يمكن التحقق من صحتها بموضوعية، وبالرغم من التغيرات التي تطرأ على هذه التكلفة بمرور الزمن فإن المحاسبة طبقاً لهذا المبدأ تتجاهل هذه التغيرات.
- د- مبدأ الإفصاح الكامل: يقضي هذا المبدأ بمنع إخفاء معلومات تجعل القوائم المالية مضللة لمستخدميها وعادة ما يتم الإفصاح في صلب القوائم المالية أو في شكل ملاحظات وإيضاحات ترفق بهذه القوائم، وقد لا يقتصر الإفصاح على الفترة المالية الحالية التي تعد عنها القوائم المالية، بل يمتد ليشمل الأحداث التي تقع بعد انتهاء الفترة المحاسبية ولكن قبل إصدار القوائم المالية.²

الفرع الثالث: عراقيل تطبيق النظام المحاسبي المالي ومقوماته

أولاً: عراقيل تطبيق النظام المحاسبي المالي

- من بين العراقيل التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي نذكر ما يلي:
- ❖ غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة التطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة العولمة الأسواق المالية التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقاً لطريقة القيمة العادلة ممكناً، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح على النظام المالي للجزائر؛
 - ❖ صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحياسة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق على مستوى أسواق التثبيات المادية مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمتها السوقية؛

¹ خالد بعاشي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

² محمد حسين عبد العظيم وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 15-16.

❖ غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصدقية والشمولية فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة في الوقت الذي نسجل فيه تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية.¹

كما نجد من ضمن المعوقات ما يلي :

- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصدقية والشمولية فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة في الوقت الذي نسجل فيه تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية؛
- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحياسة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية؛
- صعوبة استخراج معدل الفائدة الضمني في عقود الإيجار التمويلي؛
- وضعية الشركات الجزائرية غير المسعرة في البورصة، والتي لا تستفيد من المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل فيه أعباء نتيجة لصعوبة تطبيق النظام في الوقت الحالي؛
- ضوابط النظام المحاسبي الوطني، خاصة الاعتبارات الجبائية التي ترتبط بسياسات وطنية بعيدة عن مجال التوافق.²

ثانياً: مقومات تطبيق النظام المحاسبي المالي

يقصد بمقومات التطبيق ما ينبغي القيام به من أجل تهيئة البيئة المحلية لتندمج في البيئة الدولية بدون أي صعوبات وتعارض، وتتمثل أهم هذه المقومات فيما يلي:

ينبغي أن تتوافق البيئة المحلية مع صفات العولمة من حيث الانضمام إلى:

¹ سعاد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص 78-79.

² عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 01، جامعة بيسكرة-الجزائر، ديسمبر 2014، ص 89-90.

أ - بيئة معومة أو في طريقها إلى البيئة العالمية:

المؤسسات الدولية، وفي مقدمتها المنظمة العالمية للتجارة، مجلس معايير المحاسبة الدولية، منظمة البورصات العالمية والاتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها.

ب - تكييف التشريعات والقوانين مع المتطلبات الدولية:

يجب إزالة أي تعارض أو عدم تطابق بين القوانين والتشريعات المحلية مع المتطلبات الدولية بحيث يسهل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في مجالات الصناعة التجارة الخدمات والقطاع المالي.

ت - البيئة الاقتصادية للبلد هي بيئة الاقتصاد الجزئي:

أي بيئة الوحدات الاقتصادية (المؤسسات)، وهنا يتراجع دور الدولة إلى كونه دورا تنظيميا وتنسيقا وليس دورا مسيطرا اهو مالكا، وقد تبنت الجزائر نظام السوق منذ 1988، غير أن دور الدولة لا زال قائدا ومسيطرا ومؤثرا في مجرى الحياة الاقتصادية في الجزائر، فليس للمؤسسات الحرية الكبيرة في اختياراتها وتصرفاتها وذلك لاعتبارات سياسية واجتماعية.

ث- التكيف الفني والنفسي لمواطني البلد:

التكيف الفني هو استخدام التقنيات الحديثة في مجال العمل بطرق كفئة وإمكانيات جيدة. أما التكيف النفسي فيقصد به تقبل مواطني البلد لثقافة العومة وتوجهاتها.¹

المطلب الثالث: مدى فعالية النظام المحاسبي المالي في حوكمة الشركات

الفرع الأول: مدى جودة المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف النظام المحاسبي

أولاً: جودة المعلومات المحاسبية

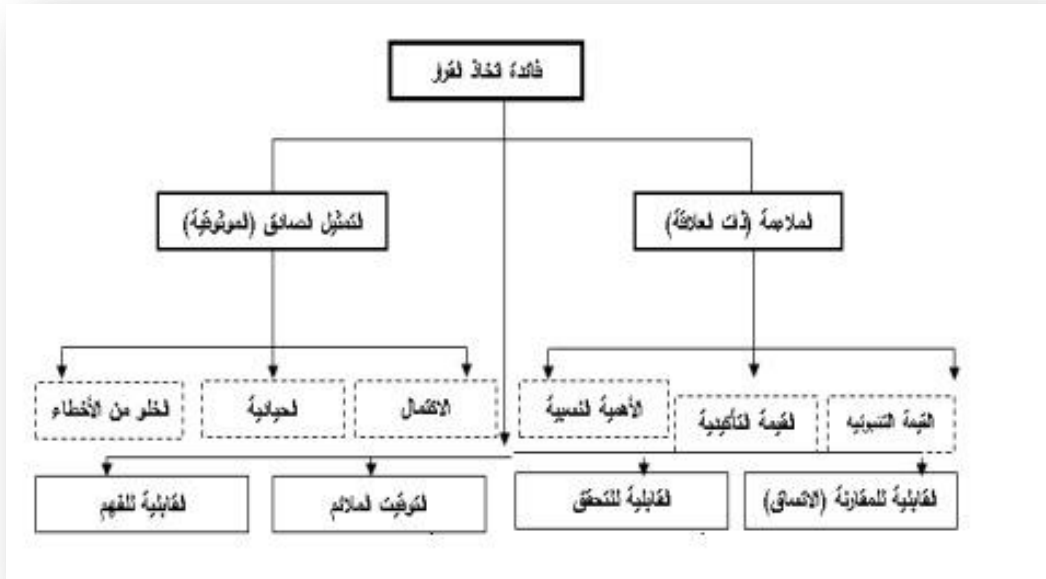
اعتمدت إحدى الدراسات في تحديد مفهوم جودة المعلومات المحاسبية على مدخلين الأول منفعة المعلومات لاتخاذ القرارات"، حيث يركز على المنفعة بالنسبة لقرارات مستخدمي القوائم المالية، والثاني مدخل الحوكمة " ويركز على تسهيل عمليات مراقبة أصحاب المصالح لأداء الشركة، كما عبرت مجموعة أخرى من الدراسات بأنها تعتمد على الخصائص

¹ عمار بن عيشي، مرجع سبق ذكره، ص 91.

النوعية لهذه المعلومات حيث تؤدي دورين إحداهما تقييمي من خلال استخدامها في تقدير التوزيعات المستقبلية من قبل المستثمرين، والآخر إشرافي حيث يعتمد حملة الأسهم الحاليين عليها المراقبة الإدارية في تجنب المخاطر¹.

ولكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة للمستعملين يجب أن تتوفر على مجموعة من الخصائص النوعية. وتمثل الخصائص النوعية تلك الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات جودة عالية، بحيث تساعد المستعملين في اتخاذ قرارات رشيدة².

الشكل رقم (3-1): ويمكن توضيح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في الشكل التالي :



المصدر: اسلام السيد محمد مرسي الطويل، جودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية في ضوء التزام معديها بجوانب المسؤولية الأخلاقية في الشركات التجارية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد السابع، العدد الرابع، كلية التجارة الاسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر، 2016، ص 294.

وتقسم خصائص المعلومات المحاسبية كما تم عرضها في الشكل السابق الى قسمين اساسيين هما:

¹ اسلام السيد محمد مرسي الطويل، مرجع سبق ذكره، ص 295.

² جمال خليفاتي، جودة المعلومات المحاسبية – بين اختلاف قدرات الأنظمة المحاسبية وتعدد احتياجات المستعملين -، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية – دراسات اقتصادية -، العدد 01، جامعة زيان عاشور- الجلفة-، ص 449.

1. الخصائص الأساسية وتشمل خاصيتين، هما:

- أ. **الملاءمة Relevance**: تكون المعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستعملين، وذلك بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة، وهي مرتبطة بخاصية الأهمية النسبية.
- ب. **الموثوقية Reliability**: تكتسب المعلومات صفة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة وإذا كانت محايدة، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستعملين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث التي وقعت أو من المتوقع أن تقع¹.

2. **الخصائص الثانوية**: وهي تنقسم إلى أربعة خصائص أساسية للمعلومات المحاسبية تعمل على تعزيز فائدة الخصائص الأساسية والتي تتمثل في:

- **القابلية للمقارنة**: وهي قدرة المعلومات على تحقيق المقارنة بين الشركات أو نفسها خلال فترات زمنية مختلفة أو خلال نفس الفترة من حيث نتائج الأعمال الموضحة في التقارير المالية.
- **القابلية للتحقق**: وهي توضح تمثيل المعلومات لمدى صدق الظواهر الاقتصادية وتعزز من قدرة المراقبين المطلعين والمستقلين في التوصل درجة صحتها وقدرتها على التحقق.
- **التقديم في الوقت المناسب**: أي تقديم المعلومات في الوقت المناسب لصانعي القرار قبل اتخاذ.
- **القابلية للفهم**: أي يكون متخذي القرار والمستفيدين قادرين على فهمها من خلال تصنيفها وتوضيحها وعرضها بصورة موجزة².

ثانياً: مفهوم الإفصاح المحاسبي:

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم المحاسبية التي تلعب دوراً هاماً في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية، إذ أنه يمثل المرحلة التي يستطيع من خلالها المحاسبون التعبير عن جهودهم في توفير المعلومات اللازمة لمختلف

¹ جمال خليفاتي، مرجع سبق ذكره، ص 449.

² اسلام السيد محمد مرسي الطويل، مرجع سبق ذكره، ص 296.

الفئات المستخدمة لها في شكل مجموعة من القوائم المالية ذات الاستخدام العام. وعلى الرغم من أنه يتم استخدام مصطلحات العرض والإفصاح والشفافية ككلمات مترادفة إلا أنها لا تحمل نفس المغزى.¹

الهدف العام من الإفصاح المحاسبي: يتمثل الهدف العام من الإفصاح المحاسبي في التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع المالي الإدارة المنشأة والتغيرات في الحالة المالية ويمكن تحقيق ذلك من خلال التطبيق المتكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية وتوفير الخصائص النوعية في المعلومات²

وتبرز علاقة الإفصاح بحوكمة الشركات باعتباره من أهم مبادئها التي يجب على مجلس الإدارة أن يهتم بها، من خلال القوائم والتقارير المالية. حيث تتجلى هذه العلاقة في التطبيق السليم لمبادئها، مما يساعد على تحقيق معدلات أرباح مناسبة، الأمر الذي يساعد الشركات على تدعيم رأسمالها وزيادة الاحتياطات وتراكمها بشكل مستمر، وهو ما يؤدي إلى توسع الشركات ونموها. كما أن القوائم المالية تعتبر من أهم المقومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية التي تقدم لأعضاء مجلس الإدارة لاتخاذ مثل هذه القرارات، حيث تتوقف نجاعة القرارات على جودة المعلومات الموجودة في تلك القوائم المالية.³

الفرع الثاني: دراسة آثار النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسبة والحوكمة في الجزائر

أولاً: مساهمات و آثار النظام المحاسبي المالي

أ: مساهمات النظام المحاسبي المالي:

تتمثل مساهمات النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- حظر تسجيل المصاريف التمهيدية ضمن التثبيات؛
- تسجيل الحيازة على أملاك عن طريق قرض إيجاري ضمن التثبيات؛
- إمكانية إعادة تقييم التثبيات بصفة دائمة؛
- إلزامية استعمال طريقة حسب تقدم الأشغال بالنسبة لعقود البناء؛

¹ خليصة مجيلي، دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، اطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف-الجزائر-، سنة 2017-2018، ص 55.

² محمد رمزي جودي، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل الحوكمة الشركات، ورقة مقدمة ضمن الملتقى المعنون بـ «حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري»، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر-، يومي 06-07 ماي 2012، ص 08.

³ حنان قلع، مرجع سبق ذكره، ص 64.

- إلزامية تكوين مؤونات المعاشات التقاعدية؛
- تسجيل خسائر القيمة بإجراء فحص التدني عند إقفال كل سنة مالية؛
- تطبيق الاهتلاك وفق القاعدة الاقتصادية المدة النفعية وليس مدة حيات التثبيت.¹

ب: الآثار الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي:

ينتج عن تطبيق النظام المحاسبي المالي تقديم كشوف تتوافق مع المتطلبات الدولية وهي الميزانية، حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة ملحق يبين الطرق المحاسبية المستعملة، حيث يتبين أن هذه الكشوف هي نفسها المستعملة في النظام السابق، لكن التشابه في المسميات والمبدأ المستعمل فقط، أما من ناحية المحتوى تختلف، فمثلا المخزونات تقيم بطريقة الداخل أولا الخارج أولا (FIFO) أو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة، حيث توفر هذه الكشوف معلومات تسمح بإجراء مقارنة وتقييم مع السنوات السابقة، وعند عدم التمكن من مقارنة قيم ومبالغ السنة المالية بسبب تغير طرق التقييم يجب تكييف قيم ومبالغ السنة المالية السابقة مع القيم والمبالغ الحالية لجعل عملية المقارنة وتقييم الأداء ممكنة، ومن التغيرات التي تطرأ على طرق تقييم التسجيل يمكن أن نجد:

- الأصول المالية المملوكة لغرض التعاملات يجب تقييمها بالقيمة العادلة؛
- الأصول البيولوجية يجب أن تقيم بالقيمة العادلة؛
- الأصول المحصل عليها بعقود الإيجار التمويلي تقدم وفقا لطبيعتها وتفيد في الأصول والديون بمبلغ يوافق أدنى قيمة بين القيمة العادلة للأصل المؤجر والقيمة المحينة لدفعات الإيجار الدنيا المحسوبة على أساس معدل ضمني في عقد الكراء؛
- المبلغ القابل للاهلاك يتم تحديده بعد طرح القيمة المتبقية بالنسبة للتثبيت.²

ثانيا: كيفية تحقيق الحوكمة في إطار النظام المحاسبي المالي في الجزائر

- 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؛
- ضرورة دراسة واقع المؤسسات الجزائرية وتأهيل مختلف الأنظمة التسييرية وغير التسييرية المرتبطة بهذا النظام؛
- تكوين ورسكلت إطارات والمختصين والأكاديميين وتأهيلهم لهذا النظام المحاسبي الجديد؛

¹ مريم حمدي، حتمية النظام المحاسبي المالي في الجزائر الرهان والأثر على المؤسسات الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2014-2015، ص 109.

² سعاد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص 106-107.

- يجب على الهيئة المختص 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؛
- التوضيح الجيد لمعالم هذا النظام من خلال منتديات وملتقيات وتوعية مختلف الشرائح المعنية بأهميته في دعم سير السوق المالي الجزائري؛
- مد جسور التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين ان يساهموا بشكل كبير في اثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتربصين على انهم دخلاء على المؤسسة؛
- يجب على الدولة دعم عمليات البحث والتطوير وتحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع لأن معظم المؤسسات الجزائرية تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج وتهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات؛
- فتح مهنة المحاسبة على المنافسة مع المتهنيين الأجانب خاصة مع المكاتب الكبرى للاستشارة والتدقيق والسماح لهذه المكاتب بالتأشير والمصادقة على الحسابات، باعتبار ان العولمة وتحرير المهنة سيلحق في المستقبل؛
- الانخراط في برنامج IFAC للاتحاد الدولي للمحاسبين ، وتشجيع ظهور تعاون بين المهنيين الجزائريين و الدوليين، والتسجيل في العلامة الدولية للإثبات (WEB TRUST) للمواقع التجارية.¹

الفرع الثالث: مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في تفعيل الحوكمة

أولاً: متطلبات النظام المحاسبي لتحقيق الحوكمة

من أجل تفعيل العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والحوكمة هناك متطلبات لا بد أخذها بعين الاعتبار منها:

- تحضير المؤسسات الجزائرية: من خلال تصنيفها حسب المعايير المتعارف عليها متمثلة في الحجم ورأس المال والعمال من أجل مراعاة قدرة وخصائص كل مؤسسة على الوفاء بمتطلبات هذه المعايير وهو ما يهدف إليه النظام المحاسبي المالي الذي أوضح هذا التمييز من خلال إلزام المؤسسات المصغرة بمسك نظام محاسبي مبسط قائم على محاسبة الخزينة، كما أن تحضير المؤسسة يشمل تدريب مختلف الممارسين للمحاسبة من داخل المؤسسة أو خارجها، وذلك يعتمد على مهارة وجدية عناصر الموارد البشرية؛

¹ الحاج قويدر قورين، الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد ودورها في النهوض بالسوق المالي، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول: " الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق " كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2010، ص 17-19.

- تحديد الأطر التشريعية والجبائية: يجب تكييف وتحديث الأطر القانونية الموروثة عن النظام السابق خلال العمل على دراسة الآثار المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على مختلف الأطر القانونية الجزائية خاصة فيما يخص التباعد الملحوظ بين القانون الذي يهتم بالطبيعة أو الشكل القانوني للعمليات والنظام المحاسبي المالي الذي يهتم بالمضمون الاقتصادي، حيث أن ضمان تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل سليم يتطلب إعادة النظر في مختلف القوانين التي تدير النشاط الاقتصادي للمؤسسات كالقانون التجاري والتشريع الجبائي من خلال التركيز على:
- ❖ التوفيق بين المعالجة القانونية للمعاملة ومعالجتها المحاسبية لزيادة فعالية استخدام المحاسبة كوسيلة لإثبات المعاملات؛
- ❖ التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي؛
- ❖ تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحياة؛
- ❖ تقنيات الاهتلاك على اعتبار أن النظام الحاسبي المالي ينتهج مدخلا اقتصاديا وماليا؛
- ❖ العمليات غير المسجلة في النتيجة المحاسبية والتي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة.¹

ثانيا: العلاقة بين النظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات

تعتبر العلاقة بين الحوكمة والنظام المحاسبي المطبق في أي دولة متبادلة فالنظام المحاسبي الجيد 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، هذه العلاقة تدعمها المادة العاشرة من القانون 11-07 والتي تنص على " أنه يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصادقية والشفافية المرتبطة بعملية بمسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها."

أي أن النظام المحاسبي يفرض الاعتماد على الشفافية عند جميع المعلومات ومعالجتها وعرضها في قوائم المالية، وهو بالتحديد ما تنص عليه الحوكمة من خلال بعدها المحاسبي الذي يشكل فيه مبدأ الإفصاح والشفافية بالحاح ركيزة أساسية تسمح بإضفاء الثقة والمصادقية على المعلومات المحاسبية المعتمدة عليها في اتخاذ القرارات.

إن تدعيم الحوكمة بوجود النظام المحاسبي المالي كان وراء مجموعة من الأسباب منها:

✓ ضمان الحصول على المعلومات المالية والمحاسبية الصحيحة تمكن من التقييم الصحيح؛

¹ سعاد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص 116-118.

- ✓ محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقاية من المشاكل؛
- ✓ تلاقي بعض النقائص والتغيرات التي خلفها النظام القديم الذي يتلاءم مع الاقتصاد الاشتراكي ولا يتناسب مع الاقتصاد الحديث؛
- ✓ التمكن من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للشركات الاقتصادية الجزائرية مما يحقق الشفافية و الإفصاح في تقديم المعلومات.¹

المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومناقشتها

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تطرقت الموضوع النظام المحاسبي المالي و دوره في تفعيل حوكمة الشركات وتناولته من زوايا مختلفة، وقد تنوعت هذه الدراسات بين العربية والأجنبية، وسوف تستعرض هذه الدراسة جملة من الدراسات التي تم الاستفادة منها مع الإشارة إلى أبرز ملامحها، مع تقديم تعليق عليها يتضمن جوانب الاتفاق والاختلاف وبيان الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية، ونود أن نشير إلى أن الدراسات التي سوف يتم استعراضها جاءت في الفترة الزمنية من 2008 الى 2017 وشملت جملة من الأقطار والبلدان مما يشير إلى تنوعها الزمني والجغرافي، هذا وقد تم تصنيف هذه بين الدراسات حسب كونها دراسات عربية أو أجنبية، وفيما يلي نقدم عرضا لهذه الدراسات.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية

(1) دراسة داود خيرة، 2016/2017، بعنوان محددات تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و انعكاس ذلك على أدائها".

هدفت الدراسة إلى تبيان انعكاس تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على أدائها وللإجابة على إشكالية الدراسة الرئيسية استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة إلى المنهج التاريخي بغية إعطاء مختلف المفاهيم المتعلقة بمتغيري الدراسة. سواء في الجانب النظري من الدراسة أو التطبيقي.

فيما يخص عينة الدراسة فقد تم اخذ عينة من مجتمع الدراسة الأصلي تمثلت في المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية (مجمع صيدال للأدوية) حيث تم الدراسة على 110 نسخة من الاستبيان من أصل 140، حيث اعتمد الدراسة على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة والمنشورات من كل موقع الالكتروني لبورصة الجزائرية والموقع الرسمي للمؤسسة كأداة معلومات حول الأداء المالي.

¹ مليكة زغيب وسوسن زيرق، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، ورقة مقدمة ضمن المنتدى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012، ص 14 و 15.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات:

- يعتبر مجلس الإدارة نقطة البداية والأساس الذي يقوم عليه مفهوم الحوكمة. - بالنسبة لمجلس الإدارة العليا في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لأجل تفعيل قواعدها لابد أن تلتزم بالخصائص والمهام الأخرى التي تتطلبها الحوكمة والغير موجودة في الإدارة.
- بالنسبة لمجلس الإدارة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، لأجل تفعيل قواعده لابد من أن يلتزم بالموصفات الأخرى التي تتطلبها الحوكمة، والغير موجودة في هذا المجلس.

(2) دراسة خليفة عابي 2015-2016 بعنوان: دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المراجعة الخارجية-دراسة حالة الجزائر-

كان من اهداف هذه الدراسة في كونها تسعى إلى معرفة الآليات المختلفة للحوكمة المطبقة على مستوى المؤسسات الجزائرية ومدى تأثير هذه الآليات في المؤسسات على عمل المراجعين الخارجيين وبالتالي على جودة المراجعة على اعتبار ان القوائم المالية التي يقدمونها في تقاريرهم تهم متخذي القرار بصفة عامة سواء على المستوى الكلي أم الجزئي واستخدمت اداة الاستبيان موجه لمراجعي الحسابات لجمع البيانات وتم اختيار عينة البحث باشمالها ولو جزئيا على اغلب المناطق الجغرافية للجزائر. وكانت من أبرز النتائج التي توصلت اليها الدراسة انه يوجد ارتباط قوي بين التطبيق السليم لحوكمة الشركات وبين جودة المراجعة حيث تعمل أليات حوكمة الشركات من مجلس الإدارة المراجعة الداخلية، لجان المراجعة ورقابة الجودة للمراجع الخارجي بتفاعل وتكامل بحيث يؤدي كل طرف المهام والآليات المتوقعة منه في ظل حوكمة الشركات من أجل تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية.

(3) دراسة حنان قلعو 2014-2015 بعنوان: حوكمة الشركات وأثرها على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية - حالة الجزائر -.

تمثلت أهداف هذه الدراسة في:

- التعرف على الجوانب الايجابية ومزايا حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- الوقوف على دور الإفصاح والشفافية وتأثره بمبادئ حوكمة الشركات؛
- الوقوف على جودة المعلومات المحاسبية وتأثرها بمبادئ وقواعد حوكمة الشركات؛
- التعرف على العلاقة المتداخلة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية.

في الدراسة النظرية: اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الاستنباطي وذلك بإتباع الأسلوب الوصفي والتحليلي بهدف وصف وتحليل مختلف أبعاد الموضوع والوصول إلى النتائج المتوخاة من البحث.

وتم استخدام أسلوب المسح المكتبي (البحث وجمع المعلومات) للاطلاع على المراجع والبحوث والدراسات التي لها صلة بموضوع البحث، ونظرا لحداثة البحث فإن نسبة معتبرة من المراجع المعتمدة هي عبارة عن بحوث ودراسات نشرت في دوريات متخصصة أو قدمت في شكل أوراق بحث في الملتقيات العلمية، بالإضافة إلى البحوث العلمية المقدمة في رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه، وكذلك الدراسات والبحوث على شبكة الانترنت.

في الدراسة الميدانية: اقتصر هذا البحث في شقه التطبيقي على إعداد قائمة استبيان وتمثلت عينتها في افراد على منطقة ولاية الجزائر، وتوصلت هذه الدراسة في انعكاس تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الافصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية وأهمية الافصاح المحاسبي والشفافية في الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات فكلما كان هناك تحقق للإفصاح الأمثل، أي الإبلاغ عن المعلومات ذات الأهمية القصوى بالنسبة لمستخدميها.

4) رنا مصطفى دياب 2014 بعنوان واقع تطبيق معايير الحوكمة المؤسسية في المصارف الاسلامية في فلسطين

تتلخص أهداف الدراسة فيما يأتي:

1. معرفة مدى تطبيق الحوكمة في المصارف الإسلامية العاملة في قطاع غزة
2. التعرف إلى الهيكل التنظيمي للمصارف الإسلامية العاملة في قطاع غزة ودور مجلس الإدارة.
3. الكشف عن مدى تأثير وجود نظام محكم وفعال لحوكمة المصارف الإسلامية.
4. تحديد مدى التزام وتطبيق المسؤولين في المصارف الإسلامية للمعايير الأخلاقية.
5. الكشف عن معوقات تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية التي تواجه المصارف الإسلامية العاملة في قطاع غزة.

وتمثلت عينتها في الموظفين العاملين في المصرف، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من ضمنها:

- أن مجلس الإدارة هو المالك الأكبر الأموال البنك وهو ينعقد بانتظام وفق الضرورات العمل لتفادي المخاطر قدر الإمكان يتمثل في وجود استراتيجية واضحة لإدارة المخاطر، ومتابعة الأعمال أولاً بأول؛
- يضم المجلس بين أعضائه من تسبب في إلحاق خسارة جسيمة لمؤسسة مصرفية عمل بها سابقا ويرجع ذلك لان المجلس يتم اختياره من قبل المساهمين وقد يكونوا غير ماهلين ولا يتمتعون بخبرات كبيرة في العمل المصرفي قد يتسبب ذلك في إلحاق المصرف خسائر جسيمة قد يكون لها أثر كبير على استقرار المصرف واستمراره وزيادة استثماراته وارباحه؛

- يشغل رئيس المجلس أو أحد أعضائه وظيفة تنفيذية في المصرف دون موافقة سلطة النقد وتغاضي المصرف عن اخذ الموافقات وذلك وفقاً للوائح والإجراءات؛
- إدراك المصرف بأهمية ودور التدقيق والتفتيش وحرصه على إيجاد دائرة مختصة بذلك ضمن الهيكل التنظيمي للمصرف وإعطائها كافة الصلاحيات التي من شأنها أن توفر تطبيقاً عادلاً لمبدأ المساءلة والنزاهة.

5) دراسة رياض زلاسي 2011-2012 بعنوان إسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إيجابيات ومزايا حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة ومصداقية عالية وذلك بغرض إعادة الثقة فيها، وكذلك عرض الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات والاستفادة منها في تطوير مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، تم الاعتماد في هذه الدراسة المنهج الوصفي وهذا بالدراسة النظرية قصد وصف حوكمة المؤسسات والمعلومات المحاسبية، و أيضاً المنهج الاستقرائي وذلك بهدف دراسة واستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث، وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث، وأخيراً المنهج الاستنباطي والذي يعتمد على التفكير المنطقي الاستنتاجي لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين الجوانب المختلفة للحوكمة المؤسسات ومدى مصداقية وجودة المعلومات المحاسبية.

أما في القسم التطبيقي فتم اعتماد منهج دراسة الحالة في دراسة واقع ومدى تطبيق شركة اليانس للتأمينات الجزائرية لمبادئ الحوكمة ومدى مساهمتها في تحقيق جودة معلوماتها المحاسبية.

وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق حوكمة الشركات يحقق مزايا مختلفة مثل توفير الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية، كما يعد الإفصاح من أهم مبادئ حوكمة الشركات وأحد أهم الآليات لتطبيق حوكمة الشركات، وفي الوقت نفسه فإن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يساهم في تفعيل الإفصاح المحاسبي وبالتالي تحقيق الشفافية.

6) دراسة حسين عبد الجليل آل غزوي 2010، بعنوان حوكمة الشركات وآثارها على مستوى الإفصاح المحاسبي في المعلومة المحاسبية.

حيث تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر حوكمة الشركات على مستوى الإفصاح في القوائم المالية شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية. ولتحقيق هذا الهدف تطرق الباحث في دراسته إلى معالجة وتحليل ل 89 شركة مساهمة في المملكة العربية السعودية باستخدام مؤشر الإفصاح في القوائم المالية والتي تعتبر أداة القياس لنموذج الدراسة، حيث قام بدراسة كيفية تأثير آليات حوكمة الشركات على مستوى الإفصاح في القوائم المالية وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أعلى مستوى من الإفصاح في القوائم المالية هو لقطاع الخدمات؛
- عدم وجود علاقة ايجابية بين نسبة الملكية العائلية في شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية وبين مستوى الإفصاح في القوائم المالية؛
- عدم وجود علاقة سالبة ذات دلالة إحصائية بين استقلال أعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية وبين مستوى الإفصاح في القوائم المالية.

7) دراسة ماجد اسماعيل أبو حماد، 2009 - بعنوان أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية " دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية."

تناولت الدراسة بالتحليل والمناقشة أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، حيث تم التطرق إلى مفهوم الحوكمة وبيان أهميتها وأهدافها وقواعدها ومدى تأثير كل من الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية بتلك القواعد، ومن ثم توضيح جوانب العلاقة المتداخلة بينهما، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية حيث تم جمع البيانات من خلال استبانة أعدت خصيصا لهذا الغرض، وتم توزيعها على مجتمع الدراسة البالغ عدده 150 فرد من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين في شركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية العاملة في فلسطين، ومن ثم استخدام برنامج التحليل الإحصائي spss وذلك لتحليل البيانات واختبار الفرضيات وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها:

إن تطبيق قواعد الحوكمة قد ساهم بشكل كبير في تعزيز دور الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، كما أن تطور ثقافة الحوكمة انعكس بشكل رئيسي على تحسين موقع الشركات واستمراريتها نحو بلوغ أهدافها، وقد أوضح البحث ضرورة توفر المقومات اللازمة لضمان تنفيذ الحوكمة من خلال انتشار تنظيم إداري ومهني متكامل يقوم على مصداقية مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين.

المطلب الثاني: عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

8) Bader ALOTAIBI, 2014, Corporate governance and voluntary disclosure in Kuwait.

بدأ الباحث دراسته بتحليل أسباب فشل وسقوط الشركات الكبرى العالمية كشركة (Enron) والتي تعود إلى ضعف آليات الإفصاح والشفافية وعدم التطبيق الأمثل والسليم لحوكمة الشركات، ثم دراسة واقع الإفصاح الاختياري على عينة من 155 شركة مدرجة في بورصة الكويت من سنة (2007) إلى سنة (2010) وتحليل ومعالجة البيانات المتحصل عليها.

توصل الباحث من خلال دراسته إلى عدة نتائج من أهمها الزيادة المستمرة في مستويات الإفصاح للشركات، ووجود ارتباط وثيق بين آليات حوكمة الشركات والتي من بينها هيكل الملكية وخصائص الشركة والرفع من مستوى الإفصاح الاختياري، كما تمكن من تأكيد صحة أغلب فرضيات الدراسة والتي من أهمها وجود علاقة ارتباط إيجابية بين دور لجنة المراجعة وتحسين مستوى الإفصاح الاختياري وكذلك وجود ارتباط إيجابي بين هذا الأخير وتركز الملكية.

9) Wafae Nada NEJAR, 2011, Contribution à l'analyse des mécanismes de gouvernance explicatifs de la qualité de la communication financière : Cas des 120 entreprises du SBF120

هدفت الباحثة من خلال دراستها إلى إيجاد إجابة للإشكالية المطروحة والمتمثلة في مدى مساهمة آليات حوكمة الشركات في تفسير جودة الاتصال المالي باتباع منهجية تنطلق من تحليل الحوكمة في ظل الاتصال المالي، ثم دراسة مساهمة آليات الحوكمة في مسار الاتصال المالي بتسليط الضوء على دور مجلس الإدارة والسوق المالي كآليتين مهمتين في ذلك، ثم القيام بدراسة ميدانية لصياغة نموذج للعلاقة التي تربط بين آليات الحوكمة وجودة الاتصال المالي على عينة من الشركات المدرجة في بورصة باريس والمنتمية لمؤشر (SBF 120).

تمكنت الباحثة من تقديم مؤشر لقياس جودة الاتصال المالي من خلال آليات حوكمة الشركات هذا المؤشر الذي يمتاز بقياسه للجانب المعلوماتي للاتصال المالي وكذلك الجانب العلائقي فيه من خلال مجموعة من الدلائل.

10) Florent Ledentu, 2008, Système de gouvernance d'entreprise et présence d'actionnaires de contrôle : La cas Suisse

قام الباحث بإعداد هذه الدراسة بهدف تحليل نوعية الحوكمة الممارسة والمطبقة في الشركات المدرجة في البورصة السويسرية اعتمادا على أهم الآليات التي تسمح بحماية حقوق ومنافع المساهمين بدءا بتقديم الإطار النظري للحوكمة ثم تحليل وضعيات وتطور هيكل الملكية للشركات السويسرية من سنة (1997) إلى غاية سنة (2002)، ثم دراسة تطبيق آليات الحوكمة على عينة من الشركات المدرجة في البورصة السويسرية.

توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج تؤكد هيمنة كبار المساهمين على الشركات، كما مكن تحليل آليات الحوكمة داخل الشركات الباحث أيضا من التأكيد على التطور المستمر لمؤشر الشفافية في تطور مستمر وهذا راجع إلى إلزام الشركات باعتماد مختلف المعايير المحاسبية وعلى رأسها الإفصاح عن المعلومات المالية.

من وجهة نظر الباحث فإن تحسين مستويات الحوكمة مرهون ومرتببط بخلق توازن بين مختلف قوى المساهمين وهذا برفع مستوى الرقابة الممارسة على مجلس الإدارة من قبل الأطراف أصحاب المصلحة لتخفيض مشكل عدم تماثل المعلومات.

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والسابقة

الجدول رقم (1-1): مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

رقم الدراسة	عنوان الدراسة السابقة	أوجه شبه الدراسة الحالية مع السابقة	أوجه الاختلاف الدراسة الحالية مع السابقة
1	دراسة داود خيرة، 2017/2016، بعنوان محددات تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وانعكاس ذلك على أدائها".	تم دراسة نفس الموضوع حول محددات تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية. تم الاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي في الجانب النظري.	تمت الدراسة سنة 2017. تم الاعتماد على أداة الاستبيان لجمع المعلومات في الجانب التطبيقي.
2	دراسة خليفة عابي 2016-2015 بعنوان: دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المراجعة الخارجية-دراسة حالة الجزائر-	تم دراسة نفس الموضوع والتطرق الى حوكمة الشركات. تم الاعتماد على الأسلوب التحليلي في الجانب النظري.	تمت الدراسة سنة 2016. استخدام أداة الاستبيان وتم توجيهه الى مراجع الحسابات لجمع المعلومات.
3	دراسة حنان قلع 2015-2014 بعنوان: حوكمة الشركات وأثرها على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية – حالة الجزائر –	تم دراسة نفس الموضوع حول حوكمة الشركات الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية. تم اتباع الأسلوب الوصفي التحليلي وكذلك أسلوب المسح المكتبي .	تمت الدراسة سنة 2015. اعتماد أداة الاستبيان في الجانب التطبيقي.

4	رنا مصطفى دياب 2014 بعنوان واقع تطبيق معايير الحوكمة المؤسسية في المصارف الإسلامية في فلسطين	من بين أهدافها كانت محاولة معرفة مدى تطبيق الحوكمة في مؤسسة الدراسة. التطرق في الجانب النظري الى موضوع حوكمة المؤسسات.	تمت الدراسة سنة 2014. تمت الدراسة في دولة فلسطين. الاعتماد على أداة الاستبيان شملت عينتها مجموعة الموظفين في المؤسسة.
5	دراسة رياض زلاسي 2011-2012 بعنوان إسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	تم الاعتماد في هذه الدراسة المنهج الوصفي وهذا بالدراسة النظرية. عرض الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات. الاعتماد على دراسة الحالة في الجانب التطبيقي.	تمت الدراسة سنة 2012. تم تطبيق الدراسة في شركة أليانس للتأمينات الجزائرية.
6	دراسة حسين عبد الجليل آل غزوي 2010، بعنوان حوكمة الشركات وآثارها على مستوى الإفصاح المحاسبي في المعلومة المحاسبية.	تم عرض الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات و التطرق الى الإفصاح المحاسبي.	تمت الدراسة سنة 2010. تمت الدراسة في المملكة العربية السعودية. تم القيام بدراسة اختبارية في شركات المساهمة.
7	دراسة ماجد اسماعيل أبو حمام، 2009 - بعنوان أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية " دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية."	تم التطرق في دراستهم الى الحوكمة و الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية .	تمت هذه الدراسة سنة 2009 في دولة فلسطين. تم استخدام أداة الاستبانة لجمع المعلومات. تم القيام بدراسة ميدانية.
8	Bader ALOTAIBI, 2014, Corporate governance and voluntary disclosure in Kuwait.	تمت دراسة الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات.	تمت الدراسة سنة 2014 في دولة الكويت.

تم القيام بدراسة ميدانية سنة 2011 من خلال الاعتماد على مجموعة من الشركات المدرجة في بورصة باريس.	التطرق الى الجوانب النظرية لموضوع حوكمة الشركات.	Wafae Nada NEJAR, 2011, Contribution à l'analyse des mécanismes de gouvernance explicatifs de la qualité de la communication financière : Cas des 120 entreprises du SBF120	9
تمت الدراسة سنة 2008 على عينة من الشركات المدرجة في البورصة السويسرية	تم عرض الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات وكذلك التطرق الى الإفصاح المحاسبي	Florent Ledentu, 2008, Système de gouvernance d'entreprise et présence d'actionnaires de contrôle : La cas Suisse	10

المصدر: من اعداد الطالبين

خلاصة الفصل:

ترتكز مبادئ حوكمة الشركات على مجموعة من الآليات الداخلية والخارجية لضمان تطبيقها بالشكل الصحيح. علاوة على ذلك، هناك محددات تؤثر على إنشاء وتنفيذ أطر حوكمة الشركات، وبالتالي لا يمكن توحيد حوكمة الشركات، حيث تختلف تطبيقات الحوكمة من دولة إلى أخرى، حسب الأنظمة الاقتصادية والثقافية والسياسية للدول.

ونتيجة للمصداقية والموضوعية المضمنة في نظام المحاسبي المالي، فإن المعلومات الواردة من هذا النظام ذات جودة عالية، وإذا تم الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، فإن المؤسسات قادرة على العمل بشكل أكثر كفاءة وفعالية.

ولهذا يعتبر النظام المحاسبي المالي أحد آليات الحوكمة المحاسبية في المؤسسة التي تسمح للأخيرة بالإفصاح عن السياسات والمعلومات المحاسبية بما يعود بالنفع على المستخدمين، والتطبيق الصحيح للنظام المحاسبي المالي ينشط الحوكمة المؤسسية، ويحد من المحاسبة الإبداعية، كما يتغلب على الصعوبات المرتبطة بتطبيقه.

الفصل الثاني

دراسة حالة مؤسسة الديوان الوطني
للتطهير ONA وحدة ايليبي

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري وذلك من خلال التعرف فيه إلى أهم المفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات كان لابد من إسقاط الجانب النظري على الدراسة التطبيقية وفي هذا الفصل سنحاول تدعيم الدراسة النظرية بالدراسة التطبيقية في مؤسسة الديوان الوطني للتطهير ONA ايليزي.

ولهذا ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الديوان الوطني للتطهير؛

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية للمؤسسة وتحليل وضعيتها المالية.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الديوان الوطني للتطهير

من خلال هذا المبحث سنحاول التعرف على مؤسسة محل الدراسة من خلال تقديم لمحة عنها ومن ثم عرض هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة الديوان الوطني للتطهير:

أولا- تعريف:

الديوان الوطني للتطهير المنشأ بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 01-102 بتاريخ 21 أفريل 2001 هو مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري تمارس نشاطها تحت وصاية وزارة الموارد المائية.

الديوان الوطني للتطهير عبر مناطقه ومديرياته مكلف بحماية المحيط المائي وتطبيق سياسة التطهير بالتشاور مع الجماعات المحلية حيث يلتزم في هذا السياق بمبادئ التسيير البيئي للجوانب والآثار البيئية الناتجة عن أنشطته.

ثانيا- الإطار التنظيمي للديوان الوطني للتطهير:

يتكون الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للتطهير عبر التراب الوطني من:

- مديرية عامة مقرها بالجزائر العاصمة بلدية براق، يرأسها مدير عام تحت وصاية وزير الموارد المائية والبيئة.

13 -منطقة وهي:

- منطقة الجزائر: وتضم ولاية المدية البلدية وبومرداس؛
- منطقة وهران: وتضم ولاية عين تيموشنت تلمسان، سيدي بلعباس، معسكر ومستغانم؛
- منطقة قسنطينة وتضم ولاية ميله سكيكدة جيجل بالإضافة إلى وحدة الأشغال وإعادة التأهيل بقسنطينة؛
- منطقة الشلف وتضم ولاية الشلف غليزان وعين الدفلى؛
- منطقة الأغواط وتضم ولاية الأغواط، غرداية الجلفة؛
- منطقة بشار وتضم ولاية بشار، أدرار، تندوف؛
- منطقة باتنة وتضم ولاية باتنة بسكرة، خنشلة وأم البواقي؛
- منطقة عنابة وتضم ولاية سوق أهراس تبسة، قلمة؛
- منطقة سطيف وتضم ولاية سطيف، برج بوعريج والمسيلة؛

- منطقة تيزي وزو وتضم ولاية تيزي وزو، بجاية والبويرة؛
- منطقة تيارت وتضم ولاية تيارت وتسمسيلت؛
- منطقة سعيدة وتضم ولاية سعيدة، البيض والنعام؛
- منطقة تمنراست وتضم ولاية تمنراست إيليزي جانت وعين صالح.

إضافة لهذه المناطق السالفة الذكر يشمل الديوان الوطني للتطهير أيضا على ثلاث (03) مديريات للتطهير موزعة على النحو التالي:

01 مديرية التطهير ورقلة؛

02 مديرية التطهير الواد؛

03 مديرية التطهير وادي ريغ بتقوت.

المطلب الثاني: لمحة عن وحدة ايليزي

أولا: التعريف بالوحدة

وحدة اليزي انشأت بتاريخ 2007/01/01 تابعة إداريا إلى منطقة تمنراست وتقوم على تسير كل خدمات التطهير على مستوى أربع بلديات من أصل أربع لولاية ايليزي ويقدر المتر الطولي لشبكة التطهير ب 518.66 كم، نسبة ربط لشبكة الصرف الصحي تصل إلى 97%، 95% منها تخص بلدية ايليزي فقط.

تسير وحدة ايليزي واحد وعشرون (21) محطات رفع وضخ مياه الصرف الصحي:

- ❖ تسعة (09) محطات بلدية ايليزي؛
- ❖ خمسة (05) محطات بلدية عين امناس؛
- ❖ محطة واحدة (02) بلدية الدبداب؛
- ❖ خمسة (05) محطات بلدية برج عمر ادريس.

ثانيا: مهامه

هذا وطبقا للمواصفة العالمية ISO 14001 التي تعمل على تحقيق الأهداف البيئية المحددة الديوان الوطني للتطهير يلتزم بـ

- ❖ الامتثال للمتطلبات القانونية وغيرها من الالتزامات الموقع عليها؛

- ❖ الوقاية من كل أنواع التلوث الناتجة عن نشاط الديوان؛
- ❖ ضمان التسيير المدمج للنفايات والمنتجات الثانوية الناجمة عن مختلف نشاطاته والمتمثلة فيما يلي:
 - تعزيز استعادة الأوحال والمياه المظهرة؛
 - وضع نظام فرز النفايات لتسهيل رسكلة الورق والبلاستيك وخرطيش الخبر المستعملة؛
 - خلق روح المنافسة ما بين المواقع المطابقة للمواصفة المتعلق باسترجاع النفايات.
- ❖ ضمان التحسيس والتوعية المستمرة للعمال والشركاء على الممارسات البيئية السليمة؛
- ❖ المتابعة والتقييم الدوري الأداء نظام التسيير البيئي وإدماجه ضمن التنمية المستدامة؛
- ❖ تعيين مراسل محلي في التسيير البيئي وإنشاء لجنة للبيئة في المواقع الجديدة المعنية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للتطهير لوحدة ايليزي وتحليل اقسامه

أولاً: تحليل اقسام الهيكل التنظيمي

مدير الوحدة: وهو المكلف الأول بالإشراف على تسيير المؤسسة، يتم تعيينه بموجب مرسوم ويكمن دوره في القيام بتسيير المؤسسة ماليا وإداريا وتمثيل المؤسسة وهو الذي يتخذ القرارات الإدارية ويقوم بتعيين الموظفين ويتخذ الإجراءات اللازمة لضمان السير الحسن للمؤسسة ويعمل على المراقبة والتنسيق بين مجمل الأعمال الإدارية.

امانة الوحدة: هي الجهاز الإداري المتخصص في أداء الأعمال المكتبية مثل اعداد المكاتبات والمراسلات والتقارير والحفظ والأرشفة بالإضافة إلى تنظيم الاجتماعات وهي بذلك تساعد كثيرا في زيادة فاعلية الإدارة.

الوقاية والامن: ومهام المكلف بهذه الخلية تكمن في توفير الأمن والحماية داخل المؤسسة.

دائرة الموارد البشرية: يعمل هذا القسم على تسيير المستخدمين حيث يقوم بتدبير الإجراءات المتعلقة بالأجور وتنمية الحياة المهنية للعمال من تكوين وترقية وتأمينات الخ. وإضافة إلى ذلك فإن هذا القسم يسهر على تطبيق القوانين داخل المؤسسة.

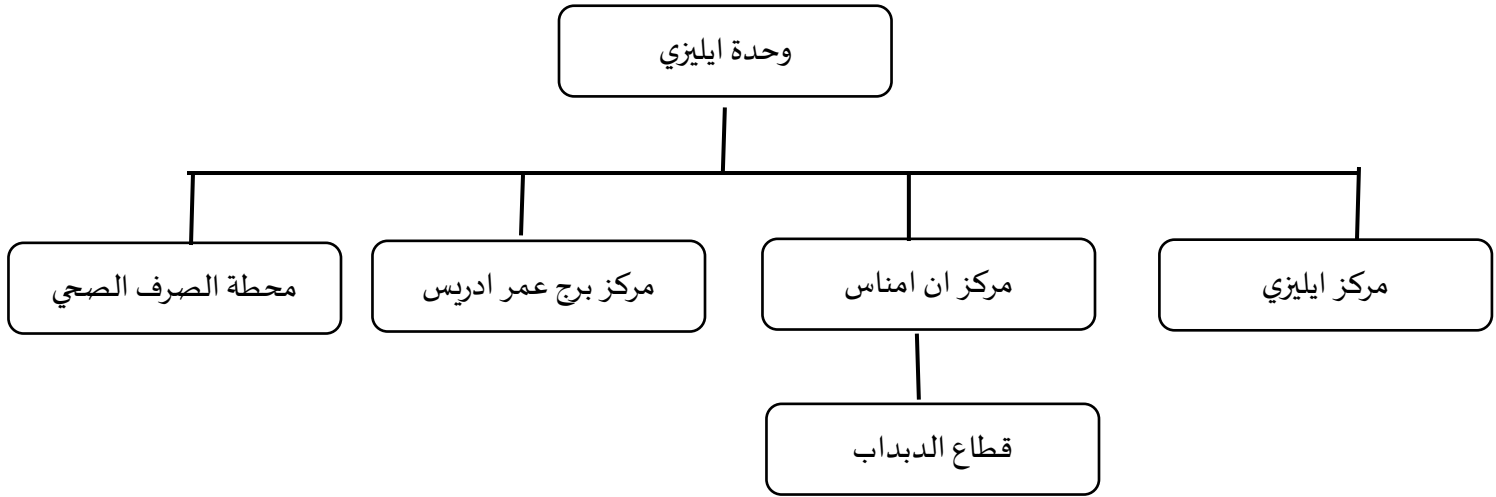
دائرة الاستغلال والصيانة: مصلحة الاستغلال والصيانة هي جزء أساسي من إدارة وصيانة الممتلكات أو المعدات أو البنية التحتية، سواء كانت في القطاع الصناعي، أو الزراعي، أو الخدمي. تهدف هذه المصلحة إلى ضمان استمرارية وكفاءة الأصول والموارد بشكل عام من خلال الاهتمام بعمليات الاستغلال والصيانة.

دائرة المحاسبة والمالية: تعد من الاقسام الرئيسية بالمؤسسة، حيث تهتم بمختلف العمليات المالية والمحاسبية حسب طبيعتها كالقيام بالتسجيلات المحاسبية في اليومية، وإعداد القوائم المالية والوثائق الخاصة بالضريبة، وذلك من خلال تحليل مختلف الحسابات، ومراقبة جميع التصريحات المالية.

دائرة الوسائل العامة: يشرف على عمله وتسيير مختلف شؤونه رئيس فرع بالتنسيق مع رئيس مصلحة إدارة الوسائل وكذلك أمين مخزن الوسائل العامة حيث يقوم بتوفير مختلف التجهيزات والوسائل التي تحتاجها مختلف المصالح لغرض السير الحسن لمختلف مرافق المؤسسة وأداء خدماتها على الوجه الصحيح.

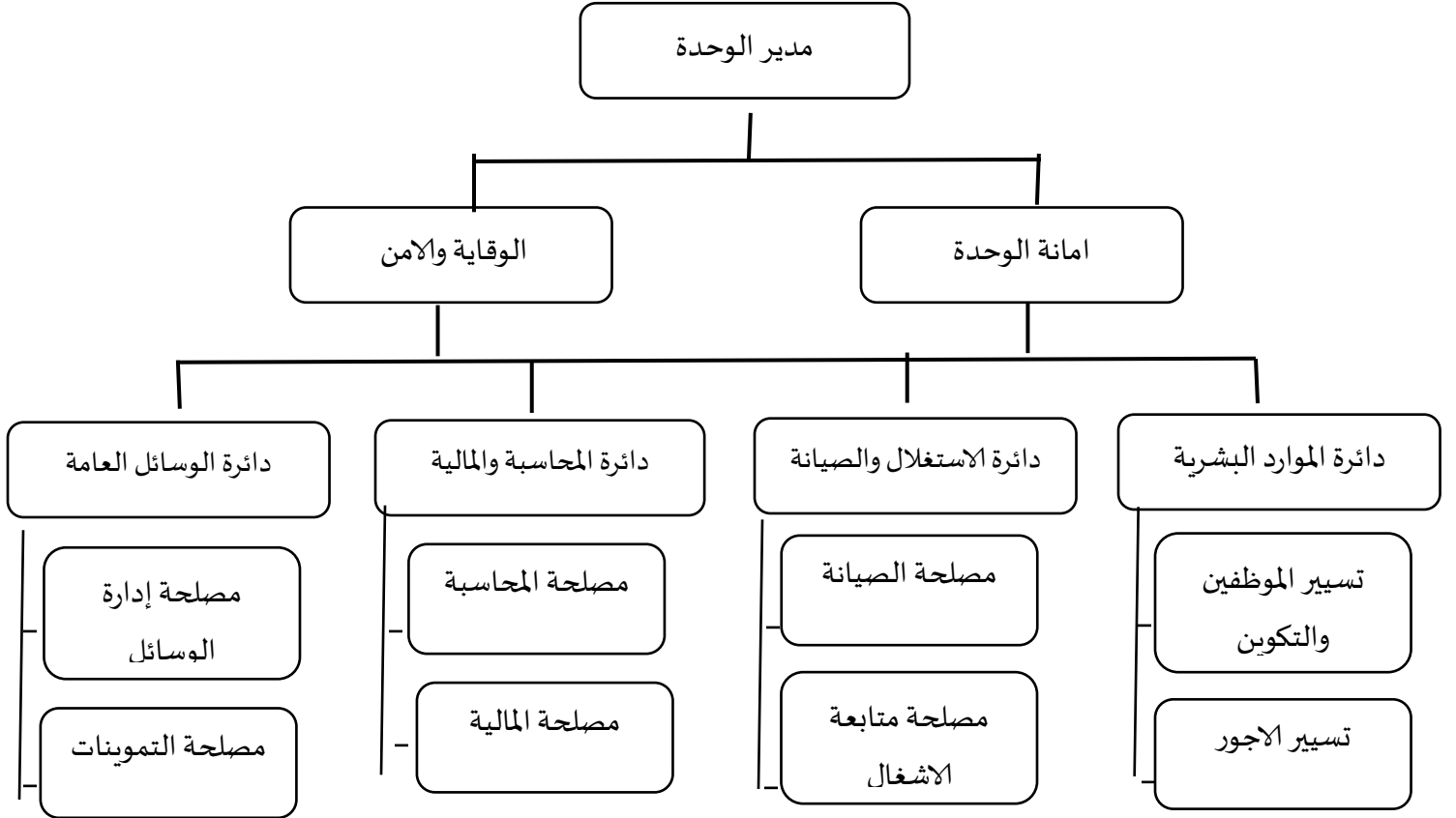
ثانيا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم (1-2): مخطط يوضح الهيكل التنظيمي لوحدة ايليزي



المصدر: من اعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

الشكل رقم (2-2): مخطط يوضح هيكل ادارة وحدة ايليبي



المصدر: من اعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية للمؤسسة وتحليل وضعيتها المالية

المطلب الأول: عرض عناصر ميزانية للمؤسسة

يتم التطرق في هذا المطلب عرض عناصر الأصول والخصوم للمؤسسة خلال فترة 2020-2022

أولاً: عرض وتحليل جانب الأصول للمؤسسة خلال فترة 2020-2022

تظهر أصول مؤسسة الديوان الوطني للتطهير للفترة 2020-2022 من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-1): ميزانية مؤسسة الديوان الوطني للتطهير (الأصول) للفترة 2020-2022

2022	2021	2020	الأصول
-	-	-	الأصول غير الجارية
2016,67	4216,67	6416,67	فارق الشراء
61527260,44	69849870,88	11567123,41	التثبيثات غير المادية
-	-	-	التثبيثات المادية
-	-	-	تثبيثات جاري إنجازها
-	-	-	التثبيثات المالية
-	-	-	- السندات الموضوعية موضع المعادلة.
-	-	-	- مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها.
480830,81	255166,53	255116,53	- سندات أخرى.
5665456,83	4634990,13	3947071,17	- قروض والأصول مالية غير جارية
			- ضرائب مؤجلة على الأصل
67675564,75	74744244,21	15775777,78	مجموع الأصول غير الجارية
955544,67	679779,33	767280,16	الأصول الجارية
72594572,42	35422404,65	8061351,71	مخزونات والمنتجات قيد الصنع
201090,31	201090,31	201090,31	الحسابات الدائنة
127418,10	-	-	- الزبائن
-	-	-	- المدينون الآخرون
-	-	-	- الضرائب
-	-	-	- الأصول الجارية الأخرى
-	-	-	الموجودات ومما يماثلها
210137,84	1264949,60	484879,04	- توظيفات وأصول مالية جارية
			- الخزينة

74088763,34	37568228,89	9514601,22	مجموع الأصول الجارية
141764328,09	112312473,10	25290379,00	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول ما يلي:

- ارتفاع أصول مؤسسة ONA بنسبة 460.5 % بين سنتي 2020 و 2022 أي من قيمة 25.290.379,00 دينار جزائري الى قيمة 141.764.328,09 دينار جزائري على التوالي.

الأصول غير الجارية: شهدت الأصول غير الجارية للمؤسسة تذبذب في الانخفاض والارتفاع حيث بلغت قيمتها في سنة 2020 15.775.777,78 دج ثم ارتفعت بنسبة كبيرة الى ان بلغت سنة 2021 مبلغ 74.744.244,21 دج ليعود وينخفض مجددا في سنة 2022 مبلغ قيمته 67.675.564,75 دج وسبب هذا التذبذب راجع الى جائحة كورونا التي أثرت بشكل كبير على حالة اللاتوازن في خدمات المؤسسة.

الأصول الجارية: اما فيما يتعلق بالأصول الجارية، المتمثلة في الحقوق والحسابات الملحقه (الزبائن، مدينون آخرون، الضرائب) من جهة والمتاحات وماشبهها من جهة أخرى، حيث نلاحظ ان قيمة الزبائن ارتفعت خلال الفترة 2020-2022 من 8061351,71 دينار جزائري الى 72594572,42 دينار جزائري، اما فيما يتعلق بالمدينون الآخرون بقيت القيمة 201090,31 ثابتة لم تشهد انخفاض ولا ارتفاع.

ثانيا: عرض وتحليل جانب الخصوم للمؤسسة

تظهر خصوم مؤسسة الديوان الوطني للتطهير للفترة 2020-2022 من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): ميزانية مؤسسة الديوان الوطني للتطهير (الخصوم) للفترة 2020-2022

2022	2021	2020	الخصوم
			الأموال الخاصة
-	-	-	- رأس المال الصادر
-	-	-	- الأموال غير المودعة
-	-	-	- علاوات واحتياطات (احتياطات مدمجة)
-	-	-	- فارق إعادة التقييم

(4257246,06)	(4257246,06)	(4257246,06)	- فارق المعادلة
-	-	-	- النتيجة الصافية
(105771034,32)	(145295026,14)	(125008129,94)	- رؤوس الأموال الخاصة- ترحيل
12866512,41	54760487,47	12345887,39	من جديد
(97161767,97)	(94791784,73)	(116919488,61)	- الارتباطات بين الوحدات
			المجموع
			الخصوم غير الجارية
-	-	-	- القروض والديون المالية
-	-	-	- الضرائب (المؤجلة والمرصودة لها)
-	-	-	- الديون الأخرى غير الجارية
24632421,00	20152131,00	17161179,00	- المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا
24632421,00	20152131,00	17161179,00	مجموع الخصوم غير الجارية
			الخصوم الجارية
18038566,44	25473203,21	17511930,16	- الموردون والحسابات الملحقه
-	-	-	- الضرائب
9074166,19	5644528,30	2366070,63	- الديون الأخرى
187180942,43	155834395,32	105170687,82	- خزينه الخصوم
214293675,06	186952126,83	125048688,61	مجموع الخصوم الجارية
141764328,09	112312473,10	25290379,00	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول مايلي:

رؤوس الأموال الخاصة: نلاحظ ان مجموع رؤوس الأموال الخاصة خلال الفترة المدروسة من (116919488,61) دينار جزائري سنة 2020 الى (94791784,73) دينار جزائري سنة 2021 ثم ارتفعت بنسبة ضئيلة حيث بلغت (97161767,97) دينار جزائري سنة 2022 وبالتالي نلاحظ ان هناك انخفاض في رؤوس الأموال سنة 2022 بالمقارنة مع سنة 2020 بنسبة 16,90%، كما نلاحظ انخفاض في رؤوس الأموال في سنة 2022 بالمقارنة مع سنة 2021 بنسبة 2,44%.

الخصوم غير الجارية: نلاحظ ان الخصوم غير الجارية للمؤسسة في ارتفاع مستمر خلال فترة الدراسة فمن 17161179,00 دينار جزائري سنة 2020 الى 20152131,00 دينار جزائري سنة 2021 الى 24632421,00 دينار جزائري سنة 2021 وبالتالي نلاحظ ان هناك ارتفاع من سنة 2021 بالمقارنة مع سنة 2020 بنسبة 14.842% ونلاحظ أيضا ان هناك ارتفاع من سنة 2022 بالمقارنة مع سنة 2021 بنسبة 18.189%.

الخصوم الجارية: نلاحظ ان الخصوم الجارية في ارتفاع مستمر حيث بلغت قيمتها 125048688,61 دينار جزائري سنة 2020 الى 186952126,83 دينار جزائري سنة 2021 بنسبة 33.11 % الى مبلغ 214293675,06 دينار جزائري سنة 2022 وبالتالي نلاحظ ان هناك ارتفاع بنسبة 14.63% وسبب هذا الارتفاع المستمر راجع الى زيادة نسبة الضرائب 2366070,63 دينار جزائري سنة 2020 الى 56445228,30 دينار جزائري لسنة 2021 الى 9074166,19 دينار جزائري سنة 2022.

المطلب الثاني: عرض وتحليل حساب النتائج للمؤسسة خلال الفترة 2022-2020

يظهر جدول حساب لنتائج مؤسسة الديوان الوطني للتطهير للفترة المدروسة، علما ان المؤسسة تطبق جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة.

الجدول رقم (2-3): جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير لفترة 2022-2020

البيان	2020	2021	2022
المبيعات والمنتجات الملحقة	48766966,08	77763890,08	82005893,44
تغير مخزونات المنتجات المصنعة	-	-	-
والمنتجات قيد الصنع	-	-	-
الإنتاج المثبت	-	-	-
اعانات الاستغلال	-	-	-
1- انتاج السنة المالية	48677966,08	77763890,08	82005893,44
المشتريات المستهلكة	11975534,75	10277002,64	10649118,79
الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى	8931834,48	8534822,83	7013556,65
2- استهلاك السنة المالية	20907369,23	18820825,02	17662675,44
توفير التحويلات الداخلية	-	-	-
استلام التحويلات الداخلية	-	120000,00	292400,00

64050818,00	58823065,06	27859597,56	3- القيمة المضافة للاستغلال
176676106,86	183089392,58	160176478,33	أعباء المستخدمين
1392990,79	1752782,80	1135339,34	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
(114018279,65)	(126019110,32)	(133452220,11)	4- الفائض الإجمالي للاستغلال
32758,79	-	34858,46	المنتجات التشغيلية الأخرى
8991443,57	24431750,73	-	الأعباء التشغيلية الأخرى
21441984,17	18564485,92	18076331,82	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات
37617447,61	23014401,87	24886258,53	استرجاع عن خسائر القيمة و المؤونات
(106801501,02)	(145982945,10)	(126607434,94)	5- النتيجة التشغيلية
-	-	-	المنتجات المالية
-	-	-	الأعباء المالية
-	-	-	6- النتيجة المالية
(106801501,02)	(145982945,10)	(126607434,94)	7- النتيجة العادية قبل الضرائب
-	-	-	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
(1030466,70)	(687918,96)	(1599305,00)	الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
119656099,81	100778291,95	73688083,78	مجموع منتجات الأنشطة العادية
225427134,13	246073318,09	198696213,72	مجموع أعباء الأنشطة العادية
(105771034,32)	(145295026,14)	(125008129,94)	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-	-	-	العناصر غير عادية-منتجات-
-	-	-	العناصر غير العادية-أعباء-
-	-	-	9- النتيجة غير العادية
(105771034,32)	(145295026,14)	(125008129,94)	10- النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطالين بناء على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول حسابات النتائج نلاحظ:

- القيمة المضافة للاستغلال وهي الفرق بين انتاج السنة المالية واستهلاكها نلاحظ أن هناك ارتفاع في القيمة المضافة لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير خلال الفترة 2020-2021 من قيمة 27859597,56 دينار جزائري الى 58823065,06 دينار جزائري والذي يعود أساسا الى ارتفاع انتاج السنة المالية من قيمة 48766966,79 دينار جزائري الى قيمة 82005893,44 دينار جزائري على التوالي بنسبة 68.16% نظرا لزيادة خدمات المؤسسة، وهذا على الرغم من انخفاض استهلاكات السنة المالية خلال فترة الدراسة من قيمة 20907369,23 دينار جزائري الى 17622675,44 دينار جزائري والتي تتضمن مشتريات مستهلكة، خدمات خارجية وخدمات خارجية أخرى.
 - ان ارتفاع مصاريف المستخدمين أدى للمؤسسة أدى الى انخفاض ملحوظ في قيمة اجمالي فائض الاستغلال.
 - ان انخفاض النتيجة التشغيلية الذي يظهر لنا دائن من قيمة (126607434.94) دج الى قيمة (106801501,02) دج خلال فترة الدراسة نظرا لارتفاع كل من الأعباء التشغيلية ومخصصات الاهتلاك في حين سجلت المنتجات التشغيلية الأخرى ارتفاعا لنفس الفترة.
 - تحليل التكاليف سنة 2022: يتكون حساب النتائج مؤسسة الديوان الوطني للتطهير من تكاليف عديدة تتمثل في:
 - استهلاكات الدورة: تتضمن حساب 61 مصاريف الايجار والصيانة واقساط التأمينات ومصاريف الاشهار والتنقلات بقيمة 10649118,79 دينار جزائري، والخدمات الأخرى مثل التوثيق والخدمات المصرفية بقيمة 7013556,65 دينار جزائري.
 - مصاريف المستخدمين: سجل هذا الحساب رصيد مدين بقيمة 176676106,86 دينار جزائري.
 - ضرائب ورسوم مماثلة: يظهر لنا رصيد مدين بقيمة 1392990,79 دينار جزائري.
 - مصاريف عملياتية أخرى: بقيمة 8991443,57 دينار جزائري.
 - مخصصات الاهتلاك والمؤنات وخسائر القيمة: بقيمة 21441984,17 دينار جزائري.
 - الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية يظهر لنا دائن بقيمة (1030466,70).
 - وفي الأخير ظهرت لنا النتيجة الصافية للسنة المالية برصيد دائن قيمته 105771034,32، وهذا راجع قيمة النتيجة التشغيلية الذي كان دائن في سنوات الدراسة.
- من خلال تحليل عناصر القوائم المالية، تمت مراجعة ومطابقة الأرقام المتعلقة بالوضع المالي في القوائم المالية مع البيانات الموجودة في الحسابات العامة. وتم تحليل هذه البيانات وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

المطلب الثالث: تحليل الوضعية المالية لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير لفترة 2020-2022

الفرع الأول: تحليل مؤشرات التوازن لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير لفترة 2020-2022

سنقوم في هذا المطلب بتحليل الهيكلية المالية للمؤسسة للفترة الممتدة من سنة 2020 الى سنة 2022

أولاً: رأس المال العامل الصافي الإجمالي FRNG لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير للفترة 2020-2022

يعبر رأس المال العامل الصافي الإجمالي عن مدى تغطية الأموال الدائمة للأصول الثابتة، ويحسب كما يلي:

$$\text{رأس المال العامل الصافي الإجمالي} = \text{أموال دائمة} - \text{أصول ثابتة}$$

الجدول رقم (2-4): رأس المال العامل الصافي الإجمالي لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير للفترة 2020-2022

البيان	2020	2021	2022
الأموال الدائمة	(99758309,61)	(74639653,73)	(72529346,97)
الأصول الثابتة	15775777,78	74744244,21	67675564,75
رأس المال العامل الصافي FRNG	(115534087,39)	(149383897,94)	(140204911,72)

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

في هذه الحالة نلاحظ ان رأس المال العامل الصافي الإجمالي اقل من الصفر وهذا يعني ان المؤسسة تعاني من صعوبات في تحقيق التوازن المالي طويل الأجل مما يعني ان المؤسسة غير قادرة على الوفاء بتسديد ديونها طويلة الاجل في ميعاد استحقاقها بالاعتماد على أصولها الجارية وهذا راجع الى انخفاض مجموع رؤوس الأموال الخاصة، مما يتطلب على المؤسسة القيام بإجراءات تصحيحية او تعديلات في سياستها المالية من أجل تحقيق التوازن المالي.

ثانياً: احتياجات رأس المال العامل BFR لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير للفترة 2020-2022

يُستخدم هذا المؤشر لتحديد كمية رأس المال العامل التي تُحتاجها الشركة لتمويل أنشطتها اليومية مثل المشتريات والمخزون والديون ودفع الديون المستحقة، وذلك بعد استبعاد الالتزامات القصيرة مثل الديون القصيرة الأجل والتدفقات النقدية القصيرة الأجل.

$$\text{احتياجات رأس المال العامل} = (\text{قيم الاستغلال} + \text{قيم قابلة للتحقيق}) - (\text{ديون قصيرة الأجل} + \text{سلفات مصرفية})$$

جدول رقم (2-5): احتياجات رأس المال العامل لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير لفترة 2020-2022

البيان	2020	2021	2022
قيم الاستغلال	767280,16	679779,33	955544,75
قيم قابلة للتحقيق	8262442,02	35623499,96	72923080,83
ديون قصيرة الأجل	125048688,61	186952126,83	214293675,06
سلفات مصرفية	-	-	-
احتياجات رأس المال العامل BFR	(116018966,43)	(150648847,87)	(140415049,48)

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

ثالثا: الخزينة الصافية TN مؤسسة الديوان الوطني للتطهير للفترة 2020-2022

يعبر هذا المؤشر عن مدى تحقيق التوازن المالي للمؤسسة ويتم حسابه كما يلي:

الخزينة الصافية = متاحات - سلفات مصرفية

الجدول رقم (2-6): الخزينة الصافية لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير لفترة 2020-2022

البيان	2020	2021	2022
متاحات	484879,04	1264949,60	210137,84
سلفات مصرفية	-	-	-
الخزينة الصافية	484879,04	1264949,60	210137,84

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول ان الخزينة الصافية خلال سنوات الدراسة حيث شهدت في سنة 2020 ما قيمته 484879,04 دج ثم ارتفعت بنسبة كبيرة في سنة 2021 حيث بلغت قيمتها 1264949,60 دج ثم عادت لتتخفص مجددا في سنة 2022 الى أن بلغت 210137,84 دج، ومع ذلك نجد انها موجبة وهذا جيد من ناحية التوازن المالي كون وجود سيولة في الخزينة وهذا يضمن حالة السير المالي وعدم وقوع المؤسسة في حالة العسر المالي.

الفرع الثاني: تحليل النسب المالية لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير لفترة 2020-2022

النسب المالية هي مجموعة من الأدوات المالية التي تُستخدم لتحليل وتقييم أداء ووضعية الشركات والمؤسسات المالية. توفر هذه النسب معلومات حول العديد من الجوانب المالية مثل السيولة، والربحية، والمديونية، المردودية، التمويل.

أولاً: نسبة السيولة لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير خلال فترة 2020-2022

تقاس السيولة من خلال مجموعة من النسب، منها:

أ- السيولة العامة: ويتم حسابها وفق القانون التالي:

السيولة العامة = أصول متداولة / ديون قصيرة الأجل

ب- السيولة المختصرة: يتم حسابها كالتالي:

السيولة المختصرة = (قيم قابلة للتحقيق + قيم جاهزة) / ديون قصيرة الأجل

ت- السيولة الفورية: ويتم حسابها كالتالي:

السيولة الفورية = قيم جاهزة / ديون قصيرة الأجل

الجدول رقم (2-7): نسب السيولة لمؤسسة الديوان الوطني ل فترة 2020-2022

نسب السيولة	2020	2021	2022
السيولة العامة	0,07	0,20	0,34
السيولة المختصرة	0,07	0,20	0,34
السيولة الفورية	0,0038	0,0067	0,0009

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ:

- نسبة السيولة العامة من خلال الجدول من سنة 2020 إلى سنة 2022 النتيجة أقل من الواحد وهذا يعني أن الشركة تعاني من عسر مالي ولا تستطيع مواجهة أخطار سداد الالتزامات المتداولة وعلى المؤسسة اتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل تسوية وضعيتها المالية.
- نلاحظ أن نسبة السيولة المختصرة في المؤسسة أقل بكثير عن الصفر، فهذا يعني عادةً أن المؤسسة تواجه صعوبات كبيرة في تلبية التزاماتها المالية القصيرة الأجل وهذا راجع لعدة أسباب منها:

هناك عدة أسباب قد تؤدي إلى هذا الوضع، من بينها:

- شهدت المؤسسة تدهور في الأوضاع الاقتصادية مما أدى الى تدهور في أدائها المالي، بانخفاض إيراداتها وزيادة التكاليف دون زيادة في الربح، وهذا ما أدى إلى تقلص السيولة وهذا راجع الى جائحة كورونا التي شهدتها في تلك السنوات.
- لقد عانت المؤسسة في تلك الفترة بضغط مثقل للديون من سنة 2020 حيث بلغت قيمتها 105170687,82 دج الى ان بلغت في سنة 2022 ما قيمته 187180942,43 دج مما أدى ذلك الى نقص في السيولة وعليه يجب على المؤسسة الالتزام بتسديد مستحقات زبائنها في أقرب الآجال.
- نسبة السيولة الفورية اقل من الصفر بكثير يرجع ذلك الى تذبذب في الخزينة من 484879,04 دج سنة 2020 الى 1264949,60 دج سنة 2021 ثم عادت وانخفضت الى ان وصلت قيمتها 210137,84 دج سنة 2022، ما يدل على أن المؤسسة تمتلك موارد مالية غير مُستغلة، حيث لم تُستثمر في مجالات تحقيق الربح، وهذا يشير إلى ضرورة تحسين إدارة السيولة داخل المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بتحصيل الحقوق المستحقة لها وإدارة خزائنها.

ثانيا: نسبة التمويل لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير للفترة 2022-2020

يمكن توضيح نسب التمويل من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-8): نسب التمويل لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير للفترة 2022-2020

نسب التمويل	طريقة الحساب	2020	2021	2022
التمويل الدائم	الأموال الدائمة/الأصول الثابتة	(6,32)	(0,99)	(1,07)
التمويل الخاص	الأموال الخاصة/الأصول الثابتة	(7,41)	(1,26)	(1,43)

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة التمويل الدائم سالبة وأقل من الصفر، يعني هذا أن المؤسسة تعتمد بشكل أساسي على موارد مالية خارجية لتمويل نشاطاتها وأعمالها، هذا يعني ان المؤسسة تعاني عجزاً في التمويل الذي يتطلب سداده بموارد خارجية مثل التمويل الحكومي وقد يشير هذا إلى صعوبات مالية تواجه المؤسسة، يمكن أن يكون له تأثير

سلبي على قدرتها لتنفيذ مشاريعها وبرامجها دون الاعتماد الكبير على الديون والتمويل الخارجي، وبالتالي قد يؤثر سلبيًا على استقرارها المالي وقدرتها على تحقيق أهدافها المالية والاقتصادية.

ثالثًا: نسبة المردودية لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير لفترة 2022-2020

هناك مؤشران يتم استخدامهما وهما: المردودية الاقتصادية، المردودية المالية.

جدول رقم (2-9): نسب المردودية لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير لفترة 2022-2020

نسب المردودية	طريقة حسابها	2020	2021	2022
المردودية المالية	النتيجة الصافية/ الأموال الخاصة	1,06	1,53	0,90
المردودية الاقتصادية	النتيجة الصافية/ مجموع الأصول	(4,94)	(1,29)	(0,74)

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن المردودية المالية عرفت ارتفاعا في سنتي 2021-2020 حيث بلغت 1,06 الى 1,53 وهذا ما يدل على أن العائد الناتج عن استثمار الأموال الخاصة في تزايد بينما شهدت سنة 2022 انخفاضا قدر ب 0,90 وهذا راجع الى ضعف المردودية الأموال المستثمرة في تلك السنة.

اما بالنسبة للمردودية الاقتصادية فقد كانت سالبة وهذا راجع إلى النتيجة الصافية للسنة المالية مما يتطلب على المؤسسة اتخاذ الإجراءات اللازمة في أقرب وقت.

رابعًا: نسب المديونية لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير لفترة 2022-2020

يمكن توضيح نسب المديونية مع طريقة حساب النسب في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-10): نسب المديونية لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير لفترة 2022-2020

نسب المديونية	طريقة حسابها	2020	2021	2022
الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة/ مجموع الخصوم	(4,62)	(0,84)	(0,68)

1.32	1,39	4,16	مجموع الديون / مجموع الخصوم	طاقة الاستدانة
------	------	------	--------------------------------	----------------

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ ان المؤسسة غير متحررة ماليا يظهر ذلك في سنوات الدراسة حيث كانت طاقة الاستدانة 4,16 في سنة 2020 الى أن انخفضت حيث بلغت 1,32 في سنة 2022 وهذا ما يدل على ان المؤسسة ليس لديها حق في الاستدانة.

خامسا: نسبة الربحية لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير فترة 2022-2020

نسب الربحية مؤشر أساسي لأداء المؤسسة من الناحية المالية. فمن خلاله يمكن للإدارة تحديد ما إذا كنت المؤسسة تحقق الأرباح المتوقعة أم أنها تخسر.

جدول رقم (2-11): رقم الأعمال لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير فترة 2022-2020

2022	2021	2020	البيان
119656099,81	100778291,95	73688083,78	رقم الاعمال

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

جدول رقم (2-12): نسب الربحية لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير فترة 2022-2020

2022	2021	2020	طريق حسابها	نسبة الربحية
(0,88)	(1,44)	(1,69)	النتيجة الصافية / رقم الاعمال	هامش صافي الربح
1,09	1,53	1,07	النتيجة الصافية / الأموال الخاصة	الربح على عائد حقوق الملكية
(0,75)	(1,29)	(4,94)	النتيجة الصافية / مجموع الخصوم	معدل العائد على الاستثمار

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

نلاحظ ان هامش صافي الربح لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير سالب وهذا ما يدل على أن المؤسسة تسجل خسائر في أنشطتها التشغيلية بعد الجائحة التي عرفها العالم مما أثر سلبا على جميع المؤسسات في تلك الفترة.

بالنسبة للعائد على حقوق الملكية أي الأموال الخاصة فقد عرفت المؤسسة ارتفاع ملحوظ خاصة في سنتي 2020 و2021 على التوالي من 1,07 الى 1,53 وهذا يدل على ارتفاع نسبة الأرباح الناتجة عن رقم الأعمال المحقق من طرف المؤسسة فيما عرفت سنة 2022 انخفاض في الربح على عائد حقوق الملكية ليصبح 0,09 وهذا ناتج عن انخفاض في النتيجة الصافية للسنة المالية.

أما بالنسبة للمعدل العائد على الاستثمار فقد عرفت المؤسسة انخفاضا كبيرا في سنة 2020 قدر ب (4,94) سالبا ليقل في سنة 2021 ب (1,29) وفي سنة 2022 قدر ب (0,75) وهذا ما يدل على العودة التدريجية لتحقيق الأرباح للمؤسسة بعد الخروج من الجائحة التي أثرت على كفاءة المؤسسة في تحقيق المداخيل والأرباح والصعود بها نحو بر الأمان لتحقيق الهدف المنشود. حيث يعتبر معدل العائد على الاستثمار أفضل طريقة لقياس الربحية والأداء الأمثل لكل مؤسسة.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التطبيقية لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير، يظهر التزامها بمبادئ حوكمة الشركات بهدف تعزيز المصداقية والشفافية لدى الأطراف المعنية وتعزيز مصالحتها. يتم ذلك من خلال تطبيق نظام محاسبي مالي يسهل إفصاح المعلومات المحاسبية والمالية عبر عدة قنوات، بما في ذلك نشر القوائم المالية والتقارير السنوية والنصف سنوية، هذا التفاني ينتج عنه تحسين في جودة المعلومات المحاسبية للشركة، ما يعكس التزامها بمبادئ الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية، كما تُعزز هذه الجهود من خلال تقديم قوائم مالية إضافية وتركيزها على تحقيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية الموجهة لمستخدمي المعلومات المالية.

كما يهمننا أن نذكر بأهمية تفعيل دور أصحاب المصلحة في الشركة، واستقطاب أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة، بالإضافة إلى إنشاء لجان متخصصة. هذه الإجراءات تعمل على تعزيز الرقابة واتخاذ القرارات السليمة بشأن استراتيجية الشركة.

الخاتمة

يتناول هذا البحث دراسة وتحليل أساسيات الإطار الفكري لحوكمة الشركات، بما في ذلك المعايير والآليات الداعمة لها، وإجراءات عملها، كما يتأثر نجاح هذه الإجراءات بالعوامل الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية في كل بلد، مما يجعل من الصعب تطبيق نموذج واحد للحوكمة ينطبق على جميع البلدان. وقد أدى هذا الواقع إلى وضع مبادئ وإرشادات عامة لحوكمة الشركات من قبل المنظمات الدولية، مما يمكن كل بلد من تكييفها بما يتناسب مع ظروفه الفريدة.

في سياق اقتصاد مثل الاقتصاد الجزائري، يعد الحديث عن حوكمة الشركات تحدٍ كبير، فعلى الرغم من تطبيق النظام المحاسبي المالي قبل فترة قليلة، إلا أننا ندرك أن تقييم فعالية هذا التطبيق يتطلب وقتاً كافياً، حيث يتعلق نجاح النظام المحاسبي بتوافر كفاءات بشرية مؤهلة لتطبيقه، بما في ذلك المسؤولين الذين يفهمون أهمية الشفافية والدقة والإفصاح المحاسبي، إلى جانب ذلك تعاني بعض المؤسسات من نقص في التكنولوجيا المعلوماتية والاتصالات، مما قد يعوق جهود تحسين الأداء في مجال الحوكمة.

نتائج الدراسة:

بعد هذه الدراسة توصلنا إلى مجموعة نتائج كانت كالآتي:

- ✓ دور الحوكمة لا يقتصر على وضع القواعد والقوانين ومراقبة تنفيذها فقط بل يمتد ليشمل أيضا توفير البيئة اللازمة لدعم مصداقيتها؛
- ✓ 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 المؤسسة في التوسع بالإفصاح يكفل تحقيق متطلبات حوكمة الشركات في المؤسسات مما يساهم في رفع الأداء الاقتصادي وزيادة القدرة التنافسية وجلب الاستثمار؛
- ✓ أن النظام المحاسبي المالي عندما يطبق يجب أن تطبق مبادئه كلها وبما فيها الإفصاح والشفافية وهو أهم مبدأ في الحوكمة في نفس الوقت؛
- ✓ إن تطبيق آليات حوكمة الشركات يعمل على إرساء وتكريس مبدأ الشفافية والإفصاح، وإن عدم كفاية الإفصاح يعد مؤشرا على وجود ضعف في نظم الرقابة الداخلية وإجراءات الالتزام بقواعد حوكمة الشركات.

التوصيات:

من خلال هذه الدراسة أردنا ان ندرج بعض التوصيات التي نرى انه من المهم اتباعها وكانت كالتالي:

- تدليل كل الصعوبات وتقديم كل التحفيزات التي من شأنها تشجيع المؤسسات على تبني قواعد الحوكمة التي أصبحنا بحاجة ماسة إليها في مختلف القطاعات؛
- ضرورة إجراء دورات للمحاسبين في المؤسسة لتمكينهم من الإلمام بالنظام المحاسبي المالي وتطبيقه الجيد؛
- العمل على رقابة المؤسسات الاقتصادية من خلال تفعيل الجهات الرقابية لضمان سير الأعمال بشكل سليم، وهذا ما يساهم في إيجاد بيئة تؤمن مبدأ الشفافية؛
- على المؤسسات تقديم دورات تدريبية تتعلق بمعايير المحاسبة الدولية بغية تحسين الإدراك المحاسبي المعدي القوائم المالية؛
- يجب على المؤسسات الاقتصادية إعطاء أهمية كبيرة للإفصاح المحاسبي وتطبيقه وفق معايير النظام المحاسبي المالي ليساعدهم على استخراج نتائج القوائم المالية لتكون أكثر دقة وملائمة.

آفاق الدراسة:

تناول هذا البحث موضوع دور النظام المحاسبي في تفعيل حوكمة الشركات، ونظرا لاتساع الموضوع فإنه لا يمكن إحاطته من كل جوانبه بدراسة واحدة، ما يفتح المجال أمام دراسات ومواضيع هامة خاصة في الوقت الراهن، وبهذا الصدد يمكن اقتراح مواضيع ذات صلة بموضوع حوكمة الشركات، وهي كالآتي:

- "أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية وحوكمة الشركات".
- "تحليل أهمية شفافية البيانات المالية في تعزيز حوكمة الشركات".
- "تقييم تأثير التقارير المالية الدورية على إدارة المخاطر وحوكمة الشركات".
- "دور المراجعة الداخلية والخارجية في تعزيز حوكمة الشركات: دراسة تحليلية".
- "تحليل أثر تبني مبادئ الإفصاح والشفافية في المؤسسات على حوكمة الشركات".

قائمة المصادر

والمراجع

1- المراجع باللغة العربية:

1.1- الكتب

- 1- عدنان بن حيدر بين درويش، حوكمة الشركات دور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007.
- 2- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، حوكمة الشركات، الاكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، السودان، سنة 2020.
- 3- محمد حسن عبد العظيم وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية في منشأة الأعمال الفردية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2016-2017.
- 4- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي الاداري، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009.

2.1- مذكرات واطروحات الدكتوراه

- 1- جمال العسالي، تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كآلية لتحسين الاداء الاقتصادي في الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص نقود مالية وبنوك، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية جامعة الجزائر 3، 2018-2019.
- 2- حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الافصاح في المعلومات المحاسبية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة /التحليل المالي، كلية الادارة والاقتصاد، الاكاديمية العربية في الدنمارك، 2010.
- 3- حنان قلع، حوكمة الشركات وأثرها على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص دراسات محاسبية وجبابة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014-2015.
- 4- خالد بعاشي، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليابس - سيدي بلعباس، سنة 2020-2021.
- 5- خليصة مجيلي، دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الاعمال الجزائرية، اطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف-الجزائر، سنة 2017-2018.

- 6- رنا مصطفى دياب، واقع تطبيق معايير الحوكمة المؤسسية في المصارف الاسلامية في فلسطين، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القيادة والادارة، جامعة الاقصى، غزة فلسطين، سنة 2014.
- 7- سعاد الأغا، دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة المؤسسات، اطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في الادارة المالية والمحاسبية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2021-2022.
- 8- علاء بوقفة، الاصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2011-2021.
- 9- محمد خليل هاني، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، سنة 2009.
- 10- مريم حمدي، حتمية النظام المحاسبي المالي في الجزائر الرهان والأثر على المؤسسات الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2014-2015.

3.1- المجلات

- 1- اسلام السيد محمد مرسي الطويل، جودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية في ضوء التزام معديها بجوانب المسؤولية الاخلاقية في الشركات التجارية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد السابع، العدد الرابع، كلية التجارة الاسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر، 2016.
- 2- بلقاسم بوفاتح ولخضر لعروس، دور مجلس الادارة في إطار حوكمة الشركات، مجلة المقرري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 1، العدد 2، المركز الجامعي افلو-الجزائر، 2017.
- 3- جمال خليفاتي، جودة المعلومات المحاسبية – بين اختلاف قدرات الانظمة المحاسبية وتعدد احتياجات المستعملين -، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية – دراسات اقتصادية -، العدد 01، جامعة زيان عاشور- الجلفة.
- 4- سميرة بن عمورة وباديس بوغرة، تجارب دولية في حوكمة الشركات، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 3، العدد 2، ديسمبر 2019.

- 5- صالح حميداتو وعلاء بوقفة، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل الاصلاح المحاسبي، مجلة الابحاث الاقتصادية، العدد 01، جامعة البليدة 2، جوان 2011.
- 6- عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد السادس، جامعة الشلف-الجزائر.
- 7- عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 01، جامعة بسكرة-الجزائر، ديسمبر 2014.
- 8- ياسمينه عامرة، تطبيق حوكمة الشركات في بيئة الاعمال الدولية وتحديات تطبيقها في الجزائر، مجلة اقتصاديات اعمال التجارة، العدد الثاني، جامعة العربي تبسي - تبسة -، افريل 2017.

4.1- الملتقيات والندوات

- 1- احمد جميل ومحمد سفير، تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والافصاح، ورقة مقدمة ضمن الملتقى المعنون بـ «حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري»، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012.
- 2- الحاج قويدر قورين، الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد ودورها في النهوض بالسوق المالي، ورقة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول: "الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق" كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2010.
- 3- عزيزة بن سميحة وطبني مريم، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني، ورقة مقدمة ضمن الملتقى الدولي السابع حول: الصناعة التأمينية والواقع العملي وآفاق التطوير- تجارب الدول-، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف-الجزائر، يومي 03-04 ديسمبر 2012.
- 4- محمد رمزي جودي، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل الحوكمة الشركات، ورقة مقدمة ضمن الملتقى المعنون بـ «حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري»، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012.
- 5- مليكة زغيب وسوسن زيرق، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، ورقة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012.

5.1- مطبوعات:

- 1- أسماء كردوسي، مطبوعة بعنوان محاضرات في حوكمة الشركات، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945- قالمة-، 2018-2019.
- 2- علي بن قطيب، مطبوعة بيداغوجية في مقياس: المحاسبة المالية 01، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون – تيارت-، 2019-2020.

6.1- مواقع الانترنت:

- 1- مراد ايت محمد و سفيان أبجري، مداخل في المحور الثاني بعنوان: النظام المحاسبي المالي الجديد تحديات واهداف، على الموقع https://talabadz1.blogspot.com/2011/12/blog-post_17.html?m=1 ، تاريخ زيارة الموقع (2024/03/11 على الساعة 10:22).

2- المراجع باللغة الاجنبية:

Revues scientifiques

- 1- Afaf Bachiri, **The financial accounting system in Algeria after a decade of use: Reality, challenges and opportunities**, JEFB, volume: 08, Number: 01, University of El Oued, Algeria, 2023.
- 2- Jianjun Zou, **On the Role of Internal Audit in Corporate Governance**, American Journal of Industrial and Business Management, No 9, Scientific Research Publishing, Guangzhou, China, 2019.

الملاحق

OFFICE NATIONAL D'ASSAINISSEMENT

UNITE D'ILLIZI

DOSSIER : UNITE ILLIZI

Edité le 28/04/2024

10:46:50

BILAN ACTIF

Exercice clos le Décembre (14) 2020

Page: 1

ACTIF	NOTE	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		71 000,00	64 583,33	6 416,67	13 108,34
Immobilisations corporelles		81 796 453,59	70 229 330,18	11 567 123,41	16 569 272,17
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		255 166,53		255 166,53	255 166,53
Impôts différés actifs		3 947 071,17		3 947 071,17	2 347 766,17
TOTAL ACTIF NON COURANT		86 069 691,29	70 293 913,51	15 775 777,78	19 185 313,21
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		767 280,16		767 280,16	787 133,11
Créances et emplois assimilés					
Clients		14 175 343,10	6 113 991,39	8 061 351,71	8 912 057,12
Autres débiteurs		201 090,31		201 090,31	201 090,31
Impôts					
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		484 879,04		484 879,04	763 560,66
TOTAL ACTIF COURANT		15 628 592,61	6 113 991,39	9 514 601,22	10 663 841,20
TOTAL GENERAL ACTIF		101 698 283,90	76 407 904,90	25 290 379,00	29 849 154,41

BILAN PASSIF

Exercice clos le Décembre (14) 2020

Page: 2

PASSIF	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Prime et réserves (Réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation		-4 257 246,06	-4 257 246,06
Ecart d'équivalence			
Résultat net (Résultat net part du groupe)		-125 008 129,94	-102 188 267,81
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Liaisons inter unité		12 345 887,39	48 152 145,13
TOTAL I		-116 919 488,61	-58 293 368,74
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		17 161 179,00	10 207 679,00
TOTAL PASSIFS NON COURANT II		17 161 179,00	10 207 679,00
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		17 511 930,16	12 678 294,43
Impôts		2 366 070,63	2 454 659,87
Autres dettes		105 170 687,82	62 801 889,85
Trésorerie Passif			
TOTAL GENERAL PASSIF III		125 048 688,61	77 934 844,15
TOTAL GENERAL PASSIF		25 290 379,00	29 849 154,41

OFFICE NATIONAL D'ASSAINISSEMENT

UNITE D'ILLIZI

DOSSIER : UNITE ILLIZI

Edité le 28/04/2024

10:48:24

BILAN ACTIF

Exercice clos le Décembre (14) 2021

Page: 1

ACTIF	NOTE	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		71 000,00	66 783,33	4 216,67	6 416,67
Immobilisations corporelles		148 077 453,59	78 227 582,71	69 849 870,88	11 567 123,41
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		255 166,53		255 166,53	255 166,53
Impôts différés actifs		4 634 990,13		4 634 990,13	3 947 071,17
TOTAL ACTIF NON COURANT		153 038 610,25	78 294 366,04	74 744 244,21	15 775 777,78
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		679 779,33		679 779,33	767 280,16
Créances et emplois assimilés					
Clients		42 977 491,04	7 555 081,39	35 422 409,65	8 061 351,71
Autres débiteurs		201 090,31		201 090,31	201 090,31
Impôts					
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		1 264 949,60		1 264 949,60	484 879,04
TOTAL ACTIF COURANT		45 123 310,28	7 555 081,39	37 568 228,89	9 514 601,22
TOTAL GENERAL ACTIF		198 161 920,53	85 849 447,43	112 312 473,10	25 290 379,00

BILAN PASSIF

Exercice clos le Décembre (14) 2021

Page: 2

PASSIF	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Prime et réserves (Réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation		-4 257 246,06	-4 257 246,06
Ecart d'équivalence			
Résultat net (Résultat net part du groupe)		-145 295 026,14	-125 008 129,94
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Liaisons inter unité		54 760 487,47	12 345 887,39
TOTAL I		-94 791 784,73	-116 919 488,61
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		20 152 131,00	17 161 179,00
TOTAL PASSIFS NON COURANT II		20 152 131,00	17 161 179,00
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		25 473 203,21	17 511 930,16
Impôts		5 644 528,30	2 366 070,63
Autres dettes		155 834 395,32	105 170 687,82
Trésorerie Passif			
TOTAL GENERAL PASSIF III		186 952 126,83	125 048 688,61
TOTAL GENERAL PASSIF		112 312 473,10	25 290 379,00

OFFICE NATIONAL D'ASSAINISSEMENT

UNITE D'ILLIZI

DOSSIER : UNITE ILLIZI

Edité le 28/04/2024

10:49:39

BILAN ACTIF

Exercice clos le Décembre (14) 2022

Page: 1

ACTIF	NOTE	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		71 000,00	68 983,33	2 016,67	4 216,67
Immobilisations corporelles		145 553 684,61	84 026 424,17	61 527 260,44	69 849 870,88
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		480 830,81		480 830,81	255 166,53
Impôts différés actifs		5 665 456,83		5 665 456,83	4 634 990,13
TOTAL ACTIF NON COURANT		151 770 972,25	84 095 407,50	67 675 564,75	74 744 244,21
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		955 544,67		955 544,67	679 779,33
Créances et emplois assimilés					
Clients		81 029 841,97	8 435 269,55	72 594 572,42	35 422 409,65
Autres débiteurs		201 090,31		201 090,31	201 090,31
Impôts		127 418,10		127 418,10	
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		210 137,84		210 137,84	1 264 949,60
TOTAL ACTIF COURANT		82 524 032,89	8 435 269,55	74 088 763,34	37 568 228,89
TOTAL GENERAL ACTIF		234 295 005,14	92 530 677,05	141 764 328,09	112 312 473,10

BILAN PASSIF

Exercice clos le Décembre (14) 2022

Page: 2

PASSIF	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Prime et réserves (Réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation		-4 257 246,06	-4 257 246,06
Ecart d'équivalence			
Résultat net (Résultat net part du groupe)		-105 771 034,32	-145 295 026,14
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Liaisons inter unité		12 866 512,41	54 760 487,47
TOTAL I		-97 161 767,97	-94 791 784,73
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		24 632 421,00	20 152 131,00
TOTAL PASSIFS NON COURANT II		24 632 421,00	20 152 131,00
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		18 038 566,44	25 473 203,21
Impôts		9 074 166,19	5 644 528,30
Autres dettes		187 180 942,43	155 834 395,32
Trésorerie Passif			
TOTAL GENERAL PASSIF III		214 293 675,06	186 952 126,83
TOTAL GENERAL PASSIF		141 764 328,09	112 312 473,10

OFFICE NATIONAL D'ASSAINISSEMENT
UNITE D'ILLIZI

Edité le 28/04/2024

DOSSIER:UNITE ILLIZI

10:47:34

COMPTE DE RESULTATS
(Par nature)

Du Mois Réouverture Au Mois Décembre (14) 2020

	NOTE	N	N-1
Vente et produits annexes		48 766 966,79	36 735 961,55
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		48 766 966,79	36 735 961,55
Achat consommés		11 975 534,75	10 785 366,27
Service extérieurs et autres consommations		8 931 834,48	9 802 346,72
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		20 907 369,23	20 587 712,99
Cession internes fournies			
Cession internes reçues			
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		27 859 597,56	16 148 248,56
Charges de personnel		160 176 478,33	103 862 271,21
Impôts, taxes et versements assimilés		1 135 339,34	950 444,23
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-133 452 220,11	-88 664 466,88
Autres produits opérationnels		34 858,46	
Autres charges opérationnelles			4 032 382,55
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		18 076 331,82	16 391 417,91
Reprise sur pertes de valeur et provisions		24 886 258,53	6 396 121,97
V - RESULTAT OPERATIONNEL		-126 607 434,94	-102 692 145,37
Produits financiers			
Charges financières			
VI - RESULTAT FINANCIER			
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		-126 607 434,94	-102 692 145,37
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultat ordinaires		-1 599 305,00	-503 877,56
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		73 688 083,78	43 132 083,52
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		198 696 213,72	145 320 351,33
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-125 008 129,94	-102 188 267,81
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-125 008 129,94	-102 188 267,81

COMPTE DE RESULTATS (Par fonction)

Du Mois Réouverture Au Mois Décembre (14) 2020

	NOTE	N	N-1
Chiffres d'affaires		73 688 083,78	
Coût des ventes		198 690 213,72	
MARGE BRUTE		-125 008 129,94	
Autres produits opérationnels		34 858,46	
Coût commerciaux			
Charges administratives			
Autres charges opérationnelles			
RESULTAT OPERATIONNELLES		34 858,46	
Fournir le détail des charges par nature (Frais de personnel, dotations aux amortissements)			
Produits financiers			
Charges Financières			
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT			
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires			
Impôts différés sur résultats ordinaires (variations)		-1 599 305,00	
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 599 305,00	
Charges extraordinaires			
Produits extraordinaires			
RESULTAT NET DE L'EXRCICE		1 599 305,00	

OFFICE NATIONAL D'ASSAINISSEMENT
UNITE D'ILLIZI

Edité le 28/04/2024

DOSSIER: UNITE ILLIZI

10:48:36

COMPTE DE RESULTATS
(Par nature)

Du Mois Réouverture Au Mois Décembre (14) 2021

	NOTE	N	N-1
Vente et produits annexes		77 763 890,08	48 766 966,79
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		77 763 890,08	48 766 966,79
Achat consommés		10 277 002,64	11 975 534,75
Service extérieurs et autres consommations		8 543 822,38	8 931 834,48
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		18 820 825,02	20 907 369,23
Cession internes fournies			
Cession internes reçues		120 000,00	
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		58 823 065,06	27 859 597,56
Charges de personnel		183 089 392,58	160 176 478,33
Impôts, taxes et versements assimilés		1 752 782,80	1 135 339,34
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-126 019 110,32	-133 452 220,11
Autres produits opérationnels			34 858,46
Autres charges opérationnelles		24 431 750,73	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		18 546 485,92	18 076 331,82
Reprise sur pertes de valeur et provisions		23 014 401,87	24 886 258,53
V - RESULTAT OPERATIONNEL		-145 982 945,10	-126 607 434,94
Produits financiers			
Charges financières			
VI - RESULTAT FINANCIER			
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		-145 982 945,10	-126 607 434,94
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultat ordinaires		-687 918,96	-1 599 305,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		100 778 291,95	73 688 083,78
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		246 073 318,09	198 696 213,72
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-145 295 026,14	-125 008 129,94
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-145 295 026,14	-125 008 129,94

COMPTE DE RESULTATS (Par fonction)

Du Mois RéouvertureAu Mois Décembre (14) 2021

	NOTE	N	N-1
Chiffres d'affaires		100 778 291,95	
Coût des ventes		245 953 318,09	
MARGE BRUTE		-145 175 026,14	
Autres produits opérationnels			
Coût commerciaux			
Charges administratives			
Autres charges opérationnelles		24 431 750,73	
RESULTAT OPERATIONNELLES		-24 431 750,73	
Fournir le détail des charges par nature (Frais de personnel, dotations aux amortissements)			
Produits financiers			
Charges Finacières			
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT			
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires			
Impôts différés sur résultats ordinaires (variations)		-687 918,96	
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		687 918,96	
Charges extraordinaires			
Produits extraordinaires			
RESULTAT NET DE L'EXRCICE		687 918,96	

OFFICE NATIONAL D'ASSAINISSEMENT
UNITE D'ILLIZI

Edité le 28/04/2024

DOSSIER: UNITE ILLIZI

10:50:08

COMPTE DE RESULTATS
(Par nature)

Du Mois Réouverture Au Mois Décembre (14) 2022

	NOTE	N	N-1
Vente et produits annexes		82 005 893,44	77 763 890,08
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		82 005 893,44	77 763 890,08
Achat consommés		10 649 118,79	10 277 002,64
Service extérieurs et autres consommations		7 013 556,65	8 543 822,38
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		17 662 675,44	18 820 825,02
Cession internes fournies			
Cession internes reçues		292 400,00	120 000,00
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		64 050 818,00	58 823 065,06
Charges de personnel		176 676 106,86	183 089 392,58
Impôts, taxes et versements assimilés		1 392 990,79	1 752 782,80
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-114 018 279,65	-126 019 110,32
Autres produits opérationnels		32 758,76	
Autres charges opérationnelles		8 991 443,57	24 431 750,73
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		21 441 984,17	18 546 485,92
Reprise sur pertes de valeur et provisions		37 617 447,61	23 014 401,87
V - RESULTAT OPERATIONNEL		-106 801 501,02	-145 982 945,10
Produits financiers			
Charges financières			
VI - RESULTAT FINANCIER			
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		-106 801 501,02	-145 982 945,10
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultat ordinaires		-1 030 466,70	-687 918,96
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		119 656 099,81	100 778 291,95
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		225 427 134,13	246 073 318,09
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-105 771 034,32	-145 295 026,14
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-105 771 034,32	-145 295 026,14

COMPTE DE RESULTATS
(Par fonction)

Du Mois Réouverture Au Mois Décembre (14) 2022

	NOTE	N	N-1
Chiffres d'affaires		119 656 099,81	
Coût des ventes		225 134 734,13	
MARGE BRUTE		-105 478 634,32	
Autres produits opérationnels		32 758,76	
Coût commerciaux			
Charges administratives			
Autres charges opérationnelles		8 991 443,57	
RESULTAT OPERATIONNELLES		-8 958 684,81	
Fournir le détail des charges par nature (Frais de personnel, dotations aux amortissements)			
Produits financiers			
Charges Finacières			
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT			
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires			
Impôts différés sur résultats ordinaires (variations)		-1 030 466,70	
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 030 466,70	
Charges extraordinaires			
Produits extraordinaires			
RESULTAT NET DE L'EXRCICE		1 030 466,70	

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات، كمت اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي وتم ذلك بجمع المعلومات واعتماد المسح المكتبي باستخدام المراجع والدراسات المنشورة في شبكة الأنترنت. كما تم التعرف ايضا على مختلف الجوانب النظرية لحوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي، حيث يعتبر العدل والشفافية والمساءلة قيم أساسية لازمة للحوكمة، والتطبيق لآلياتها يعمل على إرساء وتكريس مبدأ الشفافية والإفصاح فمن خلال النظام المحاسبي المالي يتم توفير ما يحتاج إليه مستخدمو المعلومات والبيانات لاتخاذ القرار الذي يكفل تحقيق متطلبات حوكمة الشركات في المؤسسات مما يساهم في رفع الأداء الاقتصادي وزيادة القدرة التنافسية وجلب الاستثمار، لذا وجب على المؤسسات الاقتصادية إعطاء أهمية كبيرة للإفصاح المحاسبي وتطبيقه وفق معايير النظام المحاسبي المالي ليساعدهم على استخراج نتائج القوائم المالية لتكون أكثر دقة وملائمة.

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبي مالي، حوكمة شركات، قوائم مالية، شفافية، إفصاح محاسبي.

Abstract:

This study aims to determine the extent to which the financial accounting system contributes to the effectiveness of corporate governance. It relied on the analytical descriptive curriculum. This was done by collecting information and adopting desk scans using references and studies published online. Various theoretical aspects of corporate governance and the financial accounting system were also identified. Justice, transparency, and accountability are essential values for governance, and applying its mechanisms ensures that the principle of transparency and disclosure is laid and dedicated through the financial accounting system. Users of information and data are provided to make decisions that ensure the fulfillment of corporate governance requirements in enterprises, thereby contributing to higher economic performance, increased competitiveness, and investment. Therefore, economic institutions must give great importance to accounting disclosure and its application under the financial accounting system standards to help them extract the results of financial statements more accurately and appropriately.

Keywords: financial accounting system, corporate governance, financial statements, transparency, accounting disclosure.