مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة
ISSN: 2602-5671
[المجلد: الرابع/ العدد: الثاني/ (أكتوبر 2020)/ الصفحات: 093-110]

مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية

طالب عبد العزيز*[1]؛ بلمداني محمد[2].

[1] باحث دكتوراه، جامعة البليدة 02 [الجزائر] talebabdelaziz17@gmail.com
[2] باحث دكتوراه، جامعة البليدة 02 [الجزائر] Belmadanimohamed17@gmail.com

تاريخ الإرسال: 2020/10/21	تاريخ القبول: 2020/10/26	تاريخ النشر: 2020/10/30

الملخص: تهدف هذه الدراسة إلى إمكانية التطبيق الفعال لحوكمة الشركات من خلال مبادئها وأبعادها، والاستفادة من ذلك في تحسين جودة القوائم المالية، حيث تعتبر هذه القوائم المالية من المرتكزات الأساسية الموضحة والمنظمة في الوقت نفسه للعلاقة بين المسيرين والشركاء، إلا أن هذه المعلومات في الحقيقة هي في يد المسيرين والإفصاح عن هذه المعلومات في القوائم المالية يحد إلى درجة معينة من موثوقيتها، لأن كثرة المعلومات المحاسبية والمالية في المؤسسة تمكن من حجب بعض المعلومات التي تخدم المسيرين وتتعارض مع مصالح الشركاء. وتكمن أهمية الدارسة في أهمية تطبيق حوكمة الشركات من خلال الإفصاح المحاسبي وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وتؤدي حوكمة الشركات إلى زيادة ثقة مستعملي القوائم المالية وذلك من خلال تحسين جودة القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، مبادئ حوكمة الشركات، مراحل تطبيق حوكمة الشركات، القوائم المالية، جودة القوائم المالية، الخصائص النوعية لجودة القوائم المالية.

تصنيف «جال»: H26، M41، G30.

* البريد الإلكتروني للمُرْسِل: talebabdelaziz17@gmail.com

Journal of Advanced Accounting and Financial Studies
ISSN: 2602-5671

[Vol: 04\N°: 02\(October 2020)\Pages: 093-110]

The Contribution Of Corporate Governance To Improving The Quality Of Financial Statements

Taleb Abdelaziz*[(1)]; Belmadani Mohamed[(2)].

[(1)] University Of Blida 02 [Algeria] talebabdelaziz17@gmail.com
[(2)] University Of Blida 02 [Algeria] Belmadanimohamed17@gmail.com

Received: 21/10/2020	Accepted: 26/10/2020	Published: 30/10/2020

Abstract: This study aims to enable the effective application of corporate governance through the principles and dimensions of corporate governance, and to benefit from this in improving the quality of financial statements, as these financial statements are considered to be one of the basic foundations clarified and organized at the same time for the relationship between managers and partners, but these are In fact, the information is in the hands of the managers and the disclosure of this information in the financial statements limits to a certain degree of its authentication because the large number of accounting and financial information in the institution enables to withhold some information that serves the managers and conflicts with the interests of the partners. The importance of the study lies in the importance of applying corporate governance through accounting disclosure and achieving the quality of accounting information, and corporate governance leads to increasing the confidence of the users of financial statements by improving the quality of financial statements.

Keywords: corporate governance, principles of corporate governance, stages of application of corporate governance, financial statements, quality of financial statements, qualitative characteristics of the quality of financial statements.

«JEL» Classification: H26, M41, G30.

* **Corresponding author**: talebabdelaziz17@gmail.com

Faculty of Economics, Commercial and Management Sciences
Ziane Achour University of «Djelfa» B.P: 3117, Djelfa [Algeria].

مقدمة: شهدت العديد من المؤسسات الاقتصادية العالمية حالات من العسر المالي والإفلاس بشكل مفاجئ دون سابق إنذار، والسبب الجوهري في هذا كله هو المعلومة المحاسبية والمالية، حيث تعتبر هذه القوائم المالية من المرتكزات الأساسية الموضحة والمنظمة في الوقت نفسه للعلاقة بين المسيرين والشركاء، إلا أن هذه المعلومات في الحقيقة هي في يد المسيرين والإفصاح عن هذه المعلومات في القوائم المالية يحد إلى درجة معينة من موثوقيتها لأن كثرة المعلومات المحاسبية والمالية في المؤسسة تمكن من حجب بعض المعلومات التي تخدم المسيرين وتتعارض مع مصالح الشركاء، وبالتالي مثل هذه المعلومات أدت بالكثير من المؤسسات الكبرى في العالم إلى الانهيار والإفلاس، لذلك أصبح من الضروري الاستعانة بأطراف تتمتع باستقلالية تامة عن المسيرين لخدمة مصالح الشركاء وبالتالي حوكمة المؤسسة.

وفي الآونة الأخيرة طالت الأزمات المالية كافة المجتمعات المالية المتقدمة وحتى النامية لأسباب متعددة منها عدم جودة المعلومات المقدمة عن طريق القوائم المالية وهي من الظواهر الخطيرة التي تواجه البلدان وعلى الأخص الدول النامية.

وتعتبر حوكمة المؤسسات والياتها من الأسباب التي تمنع حدوث مثل هذه الأزمات أو الحد منها على اقل تقدير، وذلك من خلال الافصاح التام على المعلومات المقدمة في القوائم المالية بكل شفافية ومصداقية

1. إشكالية الدراسة: حيث في دراستنا هذه سنحاول الإجابة عن الإشكالية التالية:

ما مدى تأثير حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية؟

2. فرضيات الدراسة:

- يكمن أثر حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية؛
- يمكن أن تؤثر حوكمة الشركات على تحسين جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية.

3. أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في تناولنا موضوعا حساسا ذو أهمية بالغة في المؤسسة وكذلك بالنسبة لمستعملي القوائم المالية وذلك الإبراز أهمية حوكمة الشركات ومدى أثرها على جودة القوائم المالية في المؤسسة وأيضا على مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قرارات سليمة وصائبة حول المؤسسة.

4. الدراسات السابقة.

- دراسة "محمد البشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة- دراسة حالة مجمع الصناعي صيدال في الفترة الزمنية (-2008-2013) مذكرة دكتوراه في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص: مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر،2017" هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد الرابط بين متخذي القرارات وتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، وكيفية التعامل مع مؤشرات الأداء المالي في المؤسسة، وكذلك إبراز التجربة الجزائرية في ميدان تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات وتفعيلها، وترشيد قراراتها المالية

لتحسين أداءها المالي. ومن بين النتائج المتوصل التي توصلت لها هذه الدراسة. أن الحوكمة نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية يتم بموجبه إدارة المؤسسة ومراقبتها، وأن الهيئات والمنظمات تسعى من خلال مبادئ حوكمة المؤسسات إلى ترشيد القرارات المالية وتفعيلها، وأن الحوكمة هي الداعم الأساسي للنهوض بأداء المؤسسة بصفة عامة، وذلك من خلال الانعكاسات التي تخلفها على تحسين الأداء المالي بصفة خاصة، وبالتالي فإن المؤسسة تسعى جاهدة إلى تحقيق هذا المستوى من الأداء

– دراسة أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية، مجلة الجامعة 2014، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF250 خلال الفترة الممتدة من 2007م إلى 2009م، بحيث تم قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تقدير قيمة المستحقات الاختيارية باستخدام نموذج "Jones،1995" المعدل، كما تم قياس جودة ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة لنفس العينة المدروسة باستخدام طريقة المتغيرات الوهمية "Dummy Variables" ومن ثم اختبار نموذج الدراسة المقترح من طرف الباحثة ليعكس الدور الذي تلعبه ركائز حوكمة شركات العينة المدروسة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وتوصلت الدراسة إلى تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزتي إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين عدم تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزة الرقابة في الحد من تلك الممارسات، ويرجع ذلك لعدم الفصل بعدد معتبر من شركات العينة المدروسة بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي

المحور الأول: مدخل لحوكمة المؤسسات:

1. نشأة مفهوم حوكمة المؤسسات: إن التطور الصناعي الذي كان نتيجة الثورة الصناعية أدى بظهور نظرية الوكالة والتي مفادها انفصال ملكية المؤسسة وإدارتها، حيث ظهرت لأول مرة سنة 1932 في كتاب المؤلفين الأمريكيين **Adolf Berle**و**Gardiner Means** والذي تناول الشكل المؤسسي لمنشاة الأعمال.

وفي عام 1976 قام كل من **Jnsen et Meckling** بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة، وعلى ضوء هذا ظهرت مجموعة من الدراسات في العديد من الدول صاحبها إصدار مجموعة من اللوائح والقوانين والتقارير التي تؤكد على أهمية اهتمام الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة، ففي الولايات المتحدة الأمريكية أدى تطور سوق المال ووجود هيئات رقابية فعالة تعمل على مراقبته وتشرف على شفافية البيانات التي تصدرها الشركات تعمل به مثل **exchange commission Securities (SEC)**.

صدرت العديد من التقارير المتعلقة بالحوكمة، ففي المملكة المتحدة (بريطانيا) صدر تقرير المسمى **Cadbury report** في سنة 1992 ليؤكد على أهمية حوكمة الشركات لزيادة ثقة المستثمرين في عملية إعداد القوائم المالية، وبالرغم من ان هذه التوصيات غير إلزامية على الشركات إلا أن بورصة لندن كانت ترغم الشركات على أن تحدد في تقريرها السنوي مدى التزامها بهذه التوصيات، وصاحب هذا ظهور تقرير**Hamlet rapport** في سنة 1995، وصدر أيضا قانون الأمن المالي في فرنسا الذي يحدد شروط ممارسة مهنة التدقيق للحسابات، كما فرضت الهيئات الدولية لتنظيم المحاسبة تطبيق المعايير المحاسبة الدولية على الشركة المدمجة في البورصة.[1]

ولقد أخذت حوكمة المؤسسات بعداً آخر بعد حدوث الأزمات المالية وإفلاس العديد من المؤسسات والفضائح المالية في كبريات المؤسسات الأمريكية في نهاية عام 2001، وعلى المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي **(Organization For Economic Co-Operation And Devlopment، (1999**بعنوان: مبادئ حوكمة المؤسسات **Prenciple of Corporate Governance)** وهو أول اعتراف دولي رسمي بهذا المفهوم.[2] **(OECD**

وفي عام 2002 صدر قانون **Sarbanes-Oxly Act** يهدف في مضمونه إلى زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ومدير الشؤون المالية ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة.[3]

2. مفهوم حوكمة المؤسسات: يعتبر لفظ الحوكمة ترجمة للأصل الإنجليزي لكلمة **governance**، وقد توصل مجمع اللغة العربية لتعريف هذا المصطلح، حيث تم استخدام مضامين أخرى مثل الإدارة الرشيدة والحاكمية والحكم الراشد وقد عرفت الأمم المتحدة الحوكمة في تقرير التنمية البشرية سنة **2002** على أنها: "التطبيق الفعلي للنشاط الاقتصادي والسياسي والإداري من أجل إدارة أعمال الدولة على كافة المستويات ولهذا اعتبر أيضا مصطلح حوكمة المؤسسات ترجمة للاصطلاح الإنجليزي **governance corporate** في حين تم ترجمته للفرنسية بـ **d'entreprise gouvernance**.

لقد تعددت التعاريف المقدمة لمصطلح حوكمة المؤسسات، بحيث يدل كل منها عن وجهة نظر التي ينشئها مقدم هذا التعريف، إذ لا يوجد على المستوى العالمي تعريف متفق عليه بين المحاسبين والإداريين والقانونيين والمحللين الماليين لحوكمة المؤسسات، وتقع التعاريف الموجودة لحوكمة المؤسسات في إطار ضيق وواسع من المضامين، إذ تتباين التعاريف من تلك التي تعبر عن وجهة نظر ضيقة في طرف من أطرافه إلى التعاريف التي تنطلق لتعبر عن وجهات نظر أوسع نطاقا وأكثر شمولا في الطرف الأخر منه وحوكمة المؤسسات هي إشراك جميع القوى وتركيز جميع الجهود باتجاه سير المؤسسة من أجل جعلها تسير بشكل صحيح وسليم، فهي نظام كامل من السلطات

والإجراءات، والتحكم ينشأ داخليا وخارجيا لمتابعة إدارة الوحدات الاقتصادية، بهدف حماية جميع أصحاب المصالح .

يركز هذا التعريف على الناحية الأخلاقية، حيث أشار إلى أن الهدف من الحوكمة هو حماية حقوق جميع الأطراف من مساهمين ودائنين وعمال وموردين ومقرضين ...إلخ من أصحاب المصالح بالمؤسسة.[4]

3.أهداف حوكمة الشركات: تسعى قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

– مراعاة مصالح وحقوق المساهمين وحمايتها، وحماية حقوق حملة الوثائق والمستندات ذات الصلة بفعالية الشركات.

– حماية حقوق ومصالح العاملين في الشركات بكافة فئاتهم، وتحقيق الشفافية في جميع أعمال الشركات.

– تحقيق وتأمين العدالة لكافة أصحاب المصالح والمتعاملين مع الشركات، وتأمين حق المساءلة أمام أصحاب الحقوق لإدارة الشركات.

– الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة، والالتزام بأحكام القوانين والتشريعات النافذة.

– تنمية المدخرات وتشجيع تدفقها بما يؤدي لتنمية الاستثمارات الإنتاجية وصولاً لتعظيم الأرباح وبعيدا عن الاحتكارات.

– العمل على تأكيد مراجعة الأداء لكافة العمليات بما فيها الأداء المالي من خلال لجان مراجعة خارجيين مستقلين عن الإدارة التنفيذية.[5]

4. أهمية حوكمة الشركات:

– لا تعد حوكمة الشركات هدفا في حد ذاتها، فهي لا ترتبط بعمليات رقابية إجرائية أو شكلية ولا تمثل التزاما دقيقا بإرشادات محدودة أو بملاحظة أو مراعاة سلوكيات إدارية معينة، بل إن ما تهدف إليه في حقيقة الأمر هو تحسين أداء الشركات وضمان حصولها على الأموال وبتكلفة معقولة، حيث أن هناك علاقة طرديه بين نوعية الحوكمة ودرجة الأداء الاقتصادي للشركة، فالشركات التي تتمتع بحوكمة جيدة تملك مدراء بمستويات عالية الجودة وتتعامل بصورة أكثر شفافية بشكل يوحي لحملة الأسهم والمتعاملين الآخرين معها بالثقة، ويعمل على تخفيض مخاطر الاستثمار وبالنتيجة تخفيض تكلفة رأس المال، وتعد جودة حوكمة الشركات والقابلية على فهم حقوق حملة الأسهم، واحدة من أنظمة الضبط ذات الأهمية لنجاح الاستثمارات في الشركات.

– تعد حوكمة الشركات ذات أهمية بالنسبة لمساهمين الحاليين والمستثمرين المرتقبين، حيث توفر حوكمة الشركات ضمان قدر ملائم من الثقة لحملة الأسهم والمستثمرين المرتقبين في تحقيق عائد مناسب على استثماراتهم مع تعظيم قيمة حملة الأسهم والمحافظة على حقوقهم. تأتي أهمية حوكمة الشركات في سد الفجوة التي يمكن أن تكون بين مالك الشركة والمسيرين لها من جراء رغبة الأخير في تبني الممارسات التي من الممكن أن تحقق رفاهيته الشخصية وليس رفاهية حملة الأسهم.

– أن تبني معايير جيدة لحوكمة الشركات يمكن أن تمتد فوائده إلى أسواق رأس المال، حيث أن تطبيق تلك المعايير سوف يعزز من كفاءة الأسواق، ويقدم المعلومات الملائمة للمستثمرين لمعرفة المزيد عن الشركات وعن أداءها حيث يمكنهم من خلالها إدراك المستوى الحقيقي لتنفيذ استراتيجيات الشركات وطرق تحديد المخاطر وكذلك السبل الكفيلة بإدارتها، وعند ذلك تستطيع أسوق المال أن تخصص أموال أولئك المستثمرين إلى الشركات الواعدة والتي يتم أدارتها بشكل أفضل.

– أما بالنسبة للاقتصاد كلي فإن حوكمة الشركات لها أهمية كبيرة، حيث إن هناك ارتباطا وثيقا بين حوكمة الشركات ونظام الاقتصاد المطبق في كل دولة، فالمشاكل الناجمة عن ضعف حوكمة الشركات لا تعزى فقط إلى فشل الاستثمارات، وإنما تمتد إلى ابعد من ذلك متمثلة في ضعف مستويات الثقة العامة في الأعمال كلها، حيث أن المسالة لا تعد مجرد انهيار سمعة القليل من الشركات أو ضعف الاحترام للبعض من مديريها بل إن المسألة تشير إلى فقدان مصداقية النظام الاقتصادي كله، وعليه يجب النظر إلى تحسين حوكمة الشركات وكأنه يمثل كسباً لكافة الأطراف ذات الصلة، فهو يعد كسبا للشركة من خلال تحسين الأداء وتخفيض تكاليف الحصول على رأس المال، ويعد كسبا لحملة الأسهم من خلال تعظيم القيمة وفي المدى الطويل، وأخيرا فهو يعد كسبا للاقتصاد القومي من خلال النشاط المستقر والمستمر والأكثر كفاءة للشركات التي تعمل في ظله.[6]

5. مبادئ حوكمة الشركات: حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (**OECD**) في عام 2002م عدة مبادئ لحوكمة الشركات تتمثل في التالي

أ. **مبدأ حقوق المساهمين:** ويشير مبدأ حقوق المساهمين إلى أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين وتامين أساليب تسجيل الملكية ونقل أو تحويل ملكية الأسهم والحصول على المعلومات الخاصة بالشركة والمشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة والحصول على حصص من أرباح الشركة والحق في المشاركة والتعديلات في النظام الأساسي والأسهم إضافية وأي معلومات قد تسفر عن بيع الشركة.

ب. **مبدأ المعاملة المتكافئة المساهمين:** وفي مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما يجب إن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.

ج. **مبدأ أثر أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:** بخصوص أثر أصحاب المصالح يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة حسب القانون وان يعمل على تشجيع التعاون بينهم وبين الشركات في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس سليمة.

د. **مبدأ الإفصاح والشفافية:** لابد أن يكفل الإطار تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة ومن بينها الموقف المالي والأداء والملكية وأسلوب ممارسة الإدارة.

هـ. مبدأ مسئوليات مجلس الإدارة: لابد أن يتيح الإطار الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات ويكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وان يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين. يرى الباحث من خلال عرض المبادئ التي أعدتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات توضح إطار إرشادي مهم للعمل به يحدد الواجبات والمسؤوليات للشركة والأطراف ذات العلاقة بها بما يضمن أسس سليمة لتطبيق الحوكمة الرشيدة[7].

6.مراحل تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية:

أ.رفع مستوى الوعي: البداية عادة تتم برفع مستوى الوعي السائد عن مفاهيم حوكمة المؤسسات في البلدان النامية ومحاولات تطبيقها في السياق المحلي حيث تركز الجهود في هذا الإطار على ترسيخ الإدراك لدى الحكومة والأوساط الاقتصادية وجميع الأطراف اللازمة على معنى وفوائد حوكمة المؤسسات.

ب.وضع القوانين والتشريعات اللازمة: ما إن تنتهي المرحلة الأولى حتى يصبح بالإمكان البدء في عملية تحديد مبادئ حوكمة المؤسسات التي يجب الامتثال لها والانصياع لممارستها وغالبا ما يبدأ وضع القوانين القومية بالاعتماد على مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لحوكمة المؤسسات كقاعدة ومعيار يتم الانطلاق منها لوضع وتطوير الأطر القانونية والمؤسسة اللازمة لتطبيق حوكمة المؤسسات في أي من الشركات العامة أو الخاصة سواء المتداولة أو غير المتداولة بأسواق المال، وتستطيع الجزائر من خلال هذه المبادئ تطوير مجموعات مبادئها وقوانينها الخاصة التي تعالج الواقع المحلي فيما يتعلق بالتعامل التجاري والالتزام بالمعايير الدولية من خلال الجمع بين المنظمات غير الحكومية ومعاهد تعليم حوكمة المؤسسات والقطاع الأكاديمي ووسائل الإعلام ومؤسسات الأعمال.

ج. مراقبة ومتابعة عمليات التطبيق: عندما يتم رسميا تبني قانون محلي لحوكمة المؤسسات يكون من الضروري توضيح مدى تقيد والتزام المؤسسات بها، ويمكن لجمعيات المؤسسات الاقتصادية أن تلعب دورا حيويا في مراقبة وضبط سلوك أعضائها كما أن لمن هم خارج الوسط الاقتصادي مصلحة وفائدة نتيجة تطبيق حوكمة المؤسسات ولذا قيد يكون من اللازم أن تشترك مجموعات أخرى- كالصحافة والإعلام مثلا- في تحمل المسؤولية الرقابية.

د. التدريب على المسؤوليات الجديدة: بعد أن يتم وضع الإطار المناسب لحوكمة المؤسسات تقع مسؤولية جديدة على عاتق المديرين التنسيقين في المؤسسات وأعضاء مجالس الإدارة وأمناء سير المؤسسات وأمثالهم، حيث يجب أن يقوم قطاع المؤسسات في هذا المجال بتعليم جميع الأطراف في حوكمة المؤسسات كيفية أداء الأدوار المنسوبة إليهم كما يجب.

هـ. إضفاء الطابع المؤسساتي على حوكمة المؤسسات: تأتي هذه المرحلة الأخيرة عندما يتقبل الوسط الاقتصادي في الجزائر حوكمة المؤسسات كجزء طبيعي ومفيد من القيام بالأعمال الاقتصادية وتكون المؤسسات التي تدعم التطبيق والالتزام والامتثال لقواعد حوكمة المؤسسات قد أضحت ثابتة في مكانها، وتشمل هذه المؤسسات مبادرات القطاع الخاص وذلك لتأمين الإثراء المهني المستمر وكذلك المؤسسات الحكومية كالبورصة والبنك المركزي وحتى النظام القضائي الذي يحكم في النزاعات بشكل عادل ومستقر.[8]

المحور الثاني: ماهية القوائم المالية

1. تعريف القوائم المالية: هناك عدة تعاريف مختلفة للقوائم المالية، لكنها تشترك جميعا في العناصر الاساسية لها وتختلف فقط من حيث الالفاظ المستخدمة أو من حيث التركيز على عنصر معين دون الآخر.

تعريف 01: عرفت القوائم المالية بأنها: "مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن: الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغير الاموال الخاصة والملاحق، والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضعية والاداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية".

تعريف 02: وعرفت أيضا أنها: "الوسائل الاساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية لأطراف الخارجية، وتمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية".

تعريف 03: ومن جهة أخرى عرفت القوائم المالية بأنها: "هي عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوفات تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اخاذ قرارات معينة.[9]

2. أهداف القوائم المالية: تهتَّم الأهداف الخاصة بالقوائم الماليّة في التركيز على الأمور الآتية:

-الاهتمام بكافة الفئات المرتبطة مع القوائم الماليّة. وخصوصاً المستثمرين والدائنين الحاليين والمتوقعين. حيث تُعدّ هذه الفئات من أهمّ المتابعين للقوائم الماليّة.

-متابعة المعلومات التي تساعد في تقدير حجم ودرجة المخاطرة المؤثرة على التدفقات النقديّة المستقبلية الناتجة عن الشركة.

-استخدام مقاييس التغير في الالتزامات، والموارد المرتبطة بقياس الدخل الخاص بالمنشأة. من خلال الاعتماد على قائمة الدخل، فيساهم ذلك في تقديم الطريقة الأفضل للتنبؤ بالتدفقات النقدية بالمستقبل مقارنة مع التدفقات النقديّة الفعلية.

-تقديم معلومات موثوقة عن العناصر الاقتصاديّة للشركات. وذلك بهدف قياس أماكن الضعف والقوة، ومعرفة مصادر الاستثمار والتمويل.

-تقديم معلومات حول التغيرات الظاهرة في إجمالي الموارد، والناتجة عن الأنشطة الموجهة لتحقيق الأرباح. وذلك بهدف معرفة العوائد المتوقعة من الاستثمار، وتحديد مدى قدرة المنشأة على سداد ديونها للموردين والدائنين، وإظهار قدرتها على سداد ضرائبها.

الإفصاح عن كافة المعلومات المناسبة لحاجات الأفراد الذين يستخدمون القوائم الماليّة.[10]

3. عناصر القوائم المالية:

أ. مفهوم الميزانية: الميزانية هي تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة (تاريخ إعداد القائمة)، وعليه فإن محتويات الميزانية هي عناصر لحظية وتعرف محاسبيا بمصطلح الأرصدة تمييزا لها عن التيارات أو التدفقات والتي تمثل مكونات القوائم المالية الأخرى: حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية. وللميزانية جانبان، ويسمى الجانب الأول بالخصوم أو المطلوبات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بخصوم المؤسسة والتزاماتها تجاه الآخرين، والثاني بالأصول أو الموجودات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بأصول المؤسسة وحقوقها على الآخرين.

ب. مفهوم حسابات النتائج: بجانب حسابات النتائج تستخدم في الحياة العملية العديد من المسميات المختلفة لوصف القائمة التي تعرض مكونات ورقم صافي الربح للفترة، مثل: قائمة الدخل، قائمة الربح، قائمة الأرباح والخسائر، بيان المصروفات والإيرادات. ومهما كانت التسمية التي تطلق على تلك القائمة، فيجب أن تفصح بشكل كاف لقراء التقارير المالية عن مكونات صافي الربح المحقق في خطوات متتابعة. ولقد عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بأنه: "بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة).

ج. مفهوم قائمة التدفقات النقدية: نظرا للقصور في القوائم المالية السابقة الذكر في عرض الملخص التفصيلي لكل من التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، أو مصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة المالية، فقد طالبت هيئة معايير المحاسبة بقائمة مالية جديدة وهي قائمة التدفقات النقدية، وكذلك فعلت اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية التي أصدرت المعيار المحاسبي الدولي السابع والذي عنون باسم قائمة التدفقات النقدية. والغرض الرئيسي منها هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية، وذلك لمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم للنقدية، وتقرر هذه القائمة عما يلي: – الآثار النقدية لعمليات المؤسسة خلال الفترة، – لصفقاتها الاستثمارية، – لصفقاتها التمويلية، – صافي الزيادة أو النقصان في النقدية خلال الفترة.[11]

د. مفهوم جدول التغيرات في الأموال الخاصة: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية، وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:

– النتيجة الصافية للدورة.

– أثر تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء والتي تم تسجيل أثارها في رؤوس الأموال الخاصة .ج. النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال المسجلة.

– العمليات والتغيرات التي تمس رأس المال (زيادة أو تخفيض).

– توزيعات النتيجة الصافية.

اعتبر النظام المحاسبي المالي جدول تغير الأموال الخاصة إحدى القوائم المالية على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي اعتبره جدول من الملاحق، وهذا اعتراف ضمني بأهمية حركة هذه الأموال، لأنها تظهر مقدرة المؤسسة على تزويد ملاكها بأموال، كما يظهر مقدرة الملاك على ترك أجزاء من أرباحهم أو عائدات أسهمهم في متناول المؤسسة.

هـ. **مفهوم الملاحق:** هو وثيقة تلخيصية، يعد جزء من التقارير المالية، يعطي تفسيرات مكملة للمعلومات الموجودة في القوائم المالية من أجل فهم أفضل للميزانية وجدول حسابات النتائج، ويخضع عرض البيانات في الملاحق لشرطين هما:

أن يكون هذا العنصر ذا أهمية نسبية أي أنه سيؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة إذا لم يعرض ضمن الملاحق أن يكون بالإمكان قياس هذا العنصر بموثوقية. وتحتوي الملاحق على المعلومات التالية:

– القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة وإعداد القوائم المالية. – المعلومات الضرورية المكملة من أجل فهم أحسن للميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة .المعلومات التي تخص المؤسسات الشريكة، الفروع والمؤسسة الأم، العمليات التي تتم مع هذه الأطراف أو مسيريها بتوضيح طبيعة العلاقات، نوعية التعاملات، حجم ومبلغ التعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة هذه العمليات...الخ.[12]

4. أوجه الاختلاف بين القوائم المالية والتقارير المالية: إن التقارير والقوائم المالية ليس غاية في حد ذاتها ولكنها تهدف إلى تقديم المعلومات التي تكون مفيدة في اتخاذ القرار، فأهدافها ليست ثابتة ولكنها تتأثر بالبيئة الاقتصادية والقانونية وكذا بالخصائص والقيود المتعلقة بنوعية المعلومات التي يمكن أن توفرها القوائم المالية، حيث يتم توجيه أهداف التقارير المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين وتمكنهم من تحديد مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية، وتمدهم بمعلومات عن المكاسب ومكوناتها وكذلك الوضع المالي وأداء المؤسسة، حيث أن التقارير المالية ال تتضمن القوائم المالية فقط بل تمثل هذه الاخيرة الجزء المحوري للتقرير المالي.

المحور الثالث: مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية

1. مفهوم جودة القوائم المالية: تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب ان تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها.[13]

2. الخصائص النوعية لجودة للقوائم المالية: وهي الخصائص أو الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وتتمثل الخصائص النوعية للمعلومات المالية فيما يلي:

أ. **الملائمة:** أي ملائمة المعلومات المالية لحاجات متخذي القرارات من خلال أثرها على قرارات المستخدمين، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية.

ب. الدقة والموثوقية: أي أن تكون المعلومات دقيقة وخالية من الأخطاء والتحيز، ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة، وهذا يعود إلى درجة دقة تلك المعلومات وتوقيت إصدارها، ولكي تكون ذات مصداقية ينبغي أن تتوفر فيها مجموعة من الصفات وهي :التمثيل الصادق، الجوهر فوق الشكل، الحياد، الحيطة والحذر، الأهمية النسبية.

ج. القابلية للمقارنة: من خلال هذه الخاصية يمكن لمستخدمي المعلومة القيام بعملية المقارنة بالنسبة للقوائم المالية مؤسسة نفسها أو بالنسبة للمؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي وذلك خلال فترات متعاقبة، كما يمكن مقارنة أداء المؤسسة بأداء المؤسسات الأخرى في نفس الفترة الزمنية

د. القابلية للفهم (الوضوح): ينبغي أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية واضحة وسهلة الفهم مباشرة من قبل المستخدمين لديهم مستوى معقول من المعرفة في التسيير والمحاسبة.[14]

3. قياس جودة المعلومة المالية: إن قياس جودة المعلومة يعتبرا أمرا نسبيا غير دقيق، ومع ذلك هناك بعض المعايير التي اجمع عليها الباحثون والتي تتمثل في:

أ. الدقة: تمثيل المعلومة لكل من الماضي والحاضر والمستقبل، فكلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية.

ب. المنفعة: تتمثل في عنصرين هما صحة المعلومات وسهولة استخدامها، ويمكن للمنفعة أن تأخذ الصور التالية:

- **منفعة شكلية:** تطابق شكل المعلومات مع متطلبات اتخاذ القرار؛
- **منفعة زمنية:** توفر المعلومة لمتخذ القرار في الوقت المناسب؛
- **منفعة مكانية:** الحصول عليها بسهولة؛
- **منفعة تقييمية أو تصحيحية:** أي قدرة المعلومة على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرار.

ج. الفاعلية: تعبر على مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال الموارد المحددة، أي مدى تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة أو متخذ القرار في ظل موارد محددة.

د. التنبؤ: يقصد بالتنبؤ الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، واستخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات، وتخفيض حالة عدم التأكد.

4. معايير جودة القوائم المالية: تعد ضرورية عند إعداد التقارير المالية، وتشمل:

أ. معايير قانونية: تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير المعايير الخاصة بجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات، مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلتزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

ب. معايير رقابية: ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على تفعيله لدور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجات المالية، وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة.

ج. معايير مهنية: تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبية والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية مما برز معه مفهوم مسألة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد قوائم مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

د. معايير فنية: إن توفر معايير فنية بما يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات ينعكس بدوره على جودة التقارير المالية، ويزيد من ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالقوائم المالية للشركات بما يؤدي إلى رفع الاستثمار فيها، هذا ما دفع المنظمات المهنية وعلى رأسها مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي لإصدار معايير تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات.[15]

5. أثر حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية:

أ. الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية:

– المساءلة والرقابة المحاسبية: أشار تقرير لجنة **Cadbury** الصادر عام 1992م في العنصر الثاني منه، بأن يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة، وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المسألة، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير البيانات الجيدة للمساهمين، وعلى المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسئوليتهم كملاك. بالإضافة إلى ذلك أشار تقرير بنك كريدي ليونيه في القسم الرابع منه والذي يحمل عنوان المحاسبة عن المسئولية، بأن دور مجلس الإدارة إشرافي أكثر منه تنفيذي، وإلى قدرة أعضاء مجلس الإدارة علي القيام بتدقيق فعال، كما أشار في القسم الخامس منه والذي يحمل عنوان المسئولية، إلى ضرورة وضع آليات تسمح بتوقيع عقاب علي الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر ذلك.

كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (**OECD**) الصادر عام 1999م، أشار في المبدأ الخاص بمسئوليات مجلس الإدارة، إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.

يضاف إلي ذلك أن المعايير التي وضعتها بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003 والخاصة بحوكمة الشركات، أشارت إلي ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة.

في ضوء ذلك يمكن القول بأن المسألة والرقابة المحاسبية التي تتبناها حوكمة الشركات تأخذ اتجاهان:

* المساءلة والرقابة الرأسية من المستويات الإدارية الأعلى إلى المستويات الإدارية الأدنى.

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

– **الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة:** أشار تقرير الحوكمة الأول في مصر الصادر عام 2001،بأنه من الممارسات السلبية حوكمة الشركات في الشركات المصرية هو ضعف ممارسة المحاسبة والمراجعة وأنها في حاجة إلي المزيد من الدعم للوصول إلي الممارسة السليمة مع إعادة النظر في معايير المحاسبة والمراجعة المطبقة، ولذا فقد تم الأخذ بالكثير من الإجراءات لتيسير تطبيق الحوكمة والتي كان منها إصدار الكثير من معايير المحاسبة المصرية والتي تتسق مع مثيلاتها الدولية وذلك بصدور القرار الوزاري رقم 345 لسنة 2002م الخاص بإصدار معايير المحاسبة المصرية.

كما أن تطبيق الحوكمة يحد من الفلسفة الواقعية واستخدام نظرية الوكالة التي تشجع حركة الإدارة في اختبار السياسة المحاسبية، وبالتالي فالحوكمة تعارض الاتجاه نحو الالتزام بمعايير محاسبية محددة وتساعد في حسم مشكلة إساءة استخدام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.

– **دور المراجعة الداخلية:** تساعد المراجعة الداخلية – بما تقوم به من مساعدة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من اجل إدارة المخاطر والرقابة عليها – في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية، وكذلك تحقيق الضبط الداخلي نتيجة استقلالها وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة المراجعة.

– **دور المراجع الخارجي:** نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية علي المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ومرفق بالقوائم المالية، فإن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة الاقتصادية، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ويحد من مشكلة الانحراف الخلقي في الوحدات الاقتصادية.[16]

– **دور لجان المراجعة:** أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة الشركات – إن لم يكن جميعها – علي ضرورة وجود لجان للمراجعة في الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلي تطبيق الحوكمة، بل أشارت إلي أن وجود لجان المراجعة يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة بالوحدة الاقتصادية. وتقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة علي عملية المراجعة، علاوة على ذلك يشير البعض: بأن مجرد إعلان الوحدة الاقتصادية عن تشكيل لجنة للمراجعة كان له أثر علي حركة أسهمها بسوق الأوراق المالية.

– **تحقيق الإفصاح والشفافية:** يمثل الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ والأركان الرئيسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات، لذا لم يخلو أي تقرير صادر عن منظمة أو هيئة أو دراسة علمية من التأكيد على دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية خاصة وأنهما من الأساليب الفعالة لتحقيق

مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة، ويمثلان أحد المؤشرات الهامة للحكم علي تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل الوحدات الاقتصادية المختلفة. لذا فإن مبادئ حوكمة الشركات التي وضعتها **OECD** وتم تعديلها في 12أبريل 2004 م ترى أن إطار الحوكمة يجب أن يتضمن الإفصاح الدقيق وفي التوقيت السليم عن كافة الأمور الهامة المتصلة بالوحدات الاقتصادية وذلك فيما يتعلق بمركزها المالي والأداء المالي والتشغيلي والنقدي لها والجوانب الأخرى المتصلة بأعضاء مجلس الإدارة والإدارة العالية.

– **إدارة الأرباح:** تمارس إدارة بعض الوحدات الاقتصادية سياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف مثل الوصول إلى مستوى التنبؤات التي سبق الإعلان عنها أو تجنب الإعلان عن الأرباح أو الخسائر أو للحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة مثل المكافآت والعمولات، وبالتالي فإن عملية إدارة الربح تعني قيام الإدارة بالتأثير على أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصرف النظر عن الهدف من ذلك،

– **تقويم أداء الوحدات الاقتصادية:** أن من أهمية حوكمة الشركات دورها في زيادة كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية وتدعيم قدرتها التنافسية بالأسواق، مما يساعدها علي التوسع والنمو ويجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة.[17]

ب. **الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:** ويكون ذلك من خلال الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث ان لجوء الشركة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية سعيا منها نحو تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصلحة المساهمين يعد نوعا من السلوك المهني غير الأخلاقي من جانب الإدارة بصفتها وكيلة على المساهمين، وهذا ما يتطلب تدخل نظام حوكمة الشركات لمحاولة الحد من هذه الممارسات، فمن خلال ركائز الحوكمة، والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، يمكننا أن نشكل خطا دفاعيا أمام ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ يمكن لإدارة المخاطر أن تجنب الشركة الوقوع في الأزمات التي يمكن أن تسببها ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي يعمل على إرساء الثقة في البيانات المالية للشركة ويعزز مناخ الشفافية، ويمكن للرقابة المحاسبية الفعالة بآلياتها الداخلية والخارجية أن تضمن لنا مساءلة مستمرة للشركة. إن ركائز الحوكمة الثلاث والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، لا يمكنها تحقيق ذلك الدور ما لم تتفاعل فيما بينها تفاعلا ايجابيا، إذ يمكن اعتبار ركيزة الرقابة والتي تتدخل فيها الآليات الرقابية الداخلية والخارجية لتفعيل المساءلة ضرورية لإتمام عملية إدارة خطر المحاسبة الإبداعية وبالتالي تجنب الأزمات، وضمان حقوق أصحاب المصالح. كما تعد ضرورية أيضا لإحكام وضبط عملية الإفصاح لإرساء مناخ الشفافية، وتجنب حالات عدم التأكد، وبالتالي يمكن القول أن التفاعل الايجابي بين الركائز الثلاث يمكنه تشكيل جدار وقائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.[18]

الخاتمة: من الملاحظ جليا أن المعلومة المحاسبية والمالية هي من المرتكزات الأساسية والمنظمة للعلاقة بين الأطراف الفاعلة في المؤسسة المسيرين والشركاء، إلا أن هذه المعلومات في الحقيقة هي في يد المسيرين والإفصاح عن هذه المعلومات يحد إلى درجة معينة من موثوقيتها لأن كثرة المعلومات المحاسبية والمالية في المؤسسة تمكن من حجب بعض المعلومات التي تخدم المسيرين وتتعارض مع مصالح الشركاء، لذلك أصبح من الضروري الاستعانة بأطراف تتمتع باستقلالية تامة عن المسيرين لخدمة مصالح الشركاء وبالتالي خدمة مصلحة المؤسسة.

وبالتالي وجب تفعيل كل الآليات الرقابية (التدقيق الخارجي، التدقيق الداخلي، لجنة التدقيق، الرقابة الداخلية...)دون استثناء من اجل الافصاح التام عن المعلومات في القوائم المالية وذلك لتحسين جودة القوائم المالية والتصدي لظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات والحد منها، حيث أن هذه الآليات تعتبر الدعائم والمشتملات الأساسية لحوكمة المؤسسات.

ولتحقيق متطلبات الحوكمة يجب أيضا التركيز على الجانب البشري وتنميته أكثر من التركيز على القوانين وكيفية وضعها وتنفيذها، لأن الفساد المتسبب فيه هو العامل البشري، لذا يستوجب دراسة سلوكيات الأفراد الفاعلين في المؤسسة وكيفية التأثير عليهم بطرق إيجابية لتمكنهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خدمة المؤسسة، وإقناعهم بأن خدمة المؤسسة هي من خدمتهم، وبالتالي الحاكمية تبدأ في الحقيقة من الفرد المكون في المؤسسة وليس القوانين واللوائح والتشريعات.

الهوامش والاحالات:

[1] علي باكرية، مليكة حفيظة شبايكي، **مساهمة الحوكمة في ترشيد سياسة توزيع الأرباح حالة مؤسسة مطاحن الجلفة**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد التاسع جوان 2018، جامعة ام البواقي، الجزائر، ص114.

[2] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، و**اقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها** الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة – واقع ,رهانات وآفاق –المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، يومي 7 و8 ديسمبر 2010،جامعة أم البواقي – الجزائر، ص 03.

[3] علي باكرية، مليكة حفيظة شبايكي، مرجع سابق،ص114.

[4] حسياني عبد الحميد، **أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات**، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، ص13-14.

[5] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، **فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري يومي 06-07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ص 05.

[6]جاوحدو رضا، مايو عبد الله، **تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية**، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة – واقع ,رهانات وآفاق –المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، يومي 7 و8 ديسمبر 2010،جامعة أم البواقي – الجزائر، **ص 05-06**.

[7] سيد عبدالرحمن عباس بله، **دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير العدد 12لسنة 2012، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، ص55-56.

[8] حسياني عبد الحميد، مرجع سابق، ص 154.

[9] الزين عبد المالك، **القياس والافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015، ص20.

[10] تم الاطلاع يوم2019/02/15
https://mawdoo3.com/%D8%AA%D8%B9%D8%B1%D9%8A%D9%81_%D8%A7%D9%84%D9%82%D9%88%D8%A7%D8%A6%D9%85_%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%A7%D9%84%D9%8A%D8%A9

[11] لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعةمنتوري، قسنطينة، الجزائر، 2012، ص37-44.

[12] صبايجي نوال، **الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية واثره (isa.ifrs) على جودة المعلومة**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، ص151.

[13] طلحة احمد، **اثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، الجزائر، 2012، ص55.

[14] الزين عبد المالك، مرجع سابق، ص 23-24.

[15] جرد نورالدين، آيت محمد مراد، **قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد الخامس، العدد الاول، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2018، ص 138-139.

[16] تم الاطلاع يوم 2019/02/15 http://islamfin.yoo7.com/t2072-topic

[17] جاوحدو رضا، مايو عبد الله، مرجع سابق، ص 08-09.

[18] أمينة فداوي فريد، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، المجلة الجامعة – العدد السادس عشر- المجلد الأول- فبراير- 2014م، ص253-254.