تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات لتحسين جودة التقارير المالية

د.يحياوي الهام جامعة باتنة

y.ilhem@yahoo.fr

أ. بوحديد ليلى جامعة باتنة

leila.bouhadid@yahoo.com

الملخص:

تحظى حوكمة المؤسسات باهتمام كبير من المؤسسات خاصة بعد الأزمة المالية الحالية، ومن اجل ذلك قمنا ببحث يربط العلاقة بين جودة التقارير المالية وحوكمة المؤسسات، فالحوكمة تساعد في القضاء على التعارض وتحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح الفئات المختلفة المهتمة بالمؤسسة سواء داخليا أو خارجيا.

وتسعى هذه الدراسة إلى تحقيق عدة أهداف أهمها:

- الاستفادة من تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات من خلال بعض آلياتها لتحسين المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية.
- معرفة مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات في جودة ومصداقية التقارير المالية.

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج متضمنة في متن الدراسة.

الكلمات المفتاحية: حوكمة المؤسسات، جودة التقارير المالية.

Abstract

Corporate governance has the great concern from the organizations especially after the current financial crisis, so we do research links the relationship between quality of financial reports and corporate governance , corporate governance helps in the elimination of the conflict, to achieve harmony and balance between the interests of different groups interested in the company whether from within or from outside.

The aim of this research is to achieve a set of objectives including:

- make use of the application of the principles of corporate governance in organizations through some mechanisms to improve the accounting information contained in financial reports.
- Determining the contribution of application of the principles of corporate governance in the quality and credibility of financial reports.

This study concluded some results are included in the body of study.

Key words: corporate governance, financial reports quality.

مقدمة:

إن ما يشهده العالم اليوم من تحرير لاقتصاديات السوق وما يتبعها من تغيرات في أسواق المال، وما يترتب عليها من نتائج اقتصادية لها تأثير بالغ على الاقتصاديات الوطنية، قد أدى إلى زيادة حدة المنافسة وانهيارات مالية بسبب قيام العديد من المؤسسات بممارسات إدارية ومالية خاطئة، والتي تمثل نوعا من التصرفات المهنية غير الأخلاقية من قبل الإدارة بصفتها وكيلا عن المساهمين، وذلك سعيا وراء تحقيق مصالح شخصية على حسابهم. وفي أعقاب الأزمات الاقتصادية والمالية التي شهدتها العديد من دول العالم، والتي كان من ابرز أسبابها نقص الإفصاح وانعدام الشفافية وغياب المساءلة في المؤسسات، إضافة إلى استخدام أدوات مختلفة للتلاعب في السياسات المالية قصد التأثير على بيانات التقارير المالية، مما استدعى ضرورة الاستعانة بآليات حديثة للإدارة والرقابة، تساهم في تحسين جودة التقارير المالية المنشورة بما يرفع من مستوى الإفصاح ليكون بذلك الأثر ايجابيا على مستوى أداء المؤسسات وعلى مستوى كفاءة السوق المالي، ألا وهي حوكمة المؤسسات.

في سياق العديد من الفضائح المالية التي أحدقت بموثوقية التقارير المالية المنشورة ومصداقية معديها والمدققين فيها، تحاول هذه الدراسة تأسيس علاقة بين حوكمة المؤسسات التي تتمتع بها مختلف المؤسسات والمعلومات التي تحتويها التقارير المالية التي تعدها تلك المؤسسات، والتي تعتبر المرشد الأساسي في اتخاذ القرارات من طرف عدة أطراف ذات العلاقة، ما يقضي أن تحتوي تلك التقارير على معلومات صحيحة وعادلة لكي تحقق الغرض الذي أعدت من أجله.

وعلى الرغم من أن الإدارة تقوم بإعداد هذه المعلومات في إطار معايير المحاسبة الدولية، التي تهدف إلى سلامة القياس وموضوعيته والبعد عن التحيز الشخصي والعدالة في العرض والإفصاح، إلا أن هذه المعايير لا تزال تعطي إدارة المؤسسة مرونة واسعة في الاختيار من بين السياسات والإجراءات والطرق البديلة، التي قد يستغلها مسيرو المؤسسة لتحقيق بعض الأغراض أو الأهداف الشخصية، والتي قد تنعكس على مستوى دخل المؤسسة، ما قد يلحق الضرر بمصالح الأطراف ذات العلاقة.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في أن التقارير المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وآخر، إلا أن ثمة فروقا بينها تتسبب فيها الاختلافات في الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية التي تختلف من بلد إلى آخر، وكذلك بسبب ما تتصوره بعض البلدان من حاجات المستفدين المختلفين إلى هذه التقارير عندما تضع المتطلبات الوطنية في أولوياتها. كما أن هذه الظروف المختلفة أدت إلى استخدام تعاريف مختلفة لعناصر القوائم المالية (الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية،...الخ) التي تعد العنصر الأساسي للتقارير المالية، ما ينتج عنه استخدام معايير مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية، وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس ولنطاق

القوائم المالية ومستوى الإفصاح فيها. هذا ما يستوجب تطبيق إحدى الآليات الحديثة للإدارة والرقابة ألا وهي حوكمة المؤسسات لتحسين مستوى جودة التقارير المالية.

وبالتالي، فان الإشكالية المطروحة هي: كيف يمكن تحسين جودة التقارير المالية باستخدام مبادئ حوكمة المؤسسات؟

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف من بينها:

– تسليط الضوء على أهمية تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.

– بيان الخصائص النوعية للقوائم المالية، ومحاولة ربط هذه الخصائص بمبادئ الحوكمة لبيان دورها في إعداد تقارير مالية عالية الجودة.

– توفير الحد المعقول من المصداقية في التقارير المالية بغية زيادة قناعة المستثمرين الحاليين والمرتقبين بالمؤسسات.

– بيان صفات التقارير المالية عالية الجودة وخصائصها ومدى الاعتماد عليها.

أهمية الدراسة:

يؤدي تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات دورا كبيرا في توليد تقارير مالية ذات جودة عالية، فهذا التطبيق يسمح بتحسين جودة المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية، مما يزيد من مصداقيتها ونوعيتها.

وبالتالي، تظهر أهمية الدراسة في العناصر التالية:

- الاهتمام المتزايد للمؤسسات نحو تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات من خلال آلياتها.
- تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات لضمان مصالح المستفدين.
- تدعيم مصداقية ونوعية التقارير المالية المقدمة للمستفدين.

منهجية الدراسة:

سنعتمد في هذه الدراسة على المنهج الاستقرائي باستخدام الأسلوب الوصفي التحليلي من خلال تحليل مفاهيم حوكمة المؤسسات والتقارير المالية وإيجاد علاقة بين جودة هذه التقارير والحوكمة، وذلك بالاعتماد على واقع البيانات والدراسات المتوفرة إضافة إلى الاستعانة ببعض المواقع الالكترونية .

هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة، تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة محاور هي:

– أولا: مدخل مفاهيمي لحوكمة المؤسسات.

– ثانيا: ماهية التقارير المالية وجودتها.

– ثالثا: تحسين جودة التقارير المالية من خلال تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.

أولا: مدخل مفاهيمي لحوكمة المؤسسات

بعد الفضائح و الأزمات المالية و الانهيارات المتعددة التي زعزعت عالم الأعمال في السنوات الأخيرة خاصة بإفلاس المؤسسات الكبيرة (إنرون، وورد كوم،..الخ.)، أثير جو من الخوف و التردد لدى أصحاب رؤوس الأموال نتيجة لعدم قدرة آليات الإدارة في المؤسسات على تجنب هذه الأزمات،...الخ.

نتيجة لهذه الظروف بدأ الحديث عن آلية جديدة تركز على ضرورة إتباع أساليب رشيدة تعمل على حماية المؤسسة من خلال العمل على إرضاء مختلف المتعاملين معها و التوفيق بين مصالحهم، وقد عرفت هذه الآلية بـ "حوكمة المؤسسات." [1]

1- تعريف حوكمة المؤسسات، أهدافها وركائزها:

لغويا على المستوى المحلي و الإقليمي لم يتم التوصل إلى مرادف محدد لمصطلح Corporate governance باللغة العربية، ولكن بعد العديد من المحاولات و المشاورات مع عدد من خبراء اللغة العربية و الاقتصاديين والقانونيين المهتمين بهذا الموضوع، استقر مجمع اللغة العربية بمصر على مصطلح " حوكمة المؤسسات". والحوكمة لغويا معناها الحكم أو التحكم، أي السيطرة على الأمور بوضع ضوابط و قيود تحكم العلاقات داخل المؤسسة.[2]

أما اصطلاحا وبعد أن أصبحت حوكمة المؤسسات من الموضوعات المثيرة جدا خاصة بعدما اهتمت بها العديد من الدوائر الأكاديمية والاقتصادية العالمية، فقد عرفت من قبل صندوق النقد الدولي على أنها: " الإدارة الرشيدة للمؤسسات أو الاقتصاد بصورة عامة عبر حزمة من القوانين و القواعد التي تؤدي إلى الشفافية "، أما منظمة التمويل الدولية فعرفتها بأنها: " مجموعة الأطر التنظيمية ،الهيكلية، وعمليات التحكم التي تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة، المالك، و أصحاب المصالح الآخرين ". [3]

ويرى البعض أن مصطلح (الحوكمة) سيكون أكثر شيوعا وانتشارا لأنه يتماشى مع لفظي (العولمة) و(الخصخصة) حيث أنه أثير نفس الجدل عند ترجمة (globalisation) و(Privatisation) حتى استقر الرأي على لفظي (العولمة) و(الخصخصة).[4]

وعلى المستوى العالمي لا يوجد تعريف موحد لحوكمة المؤسسات متفق عليه من قبل كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين، وقد يرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للمؤسسات وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل.[5]

فالبعض يعرفها على أنها: "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المؤسسة إلى أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية".[6]

وتعرف كذلك بأنها: "مجموعة من الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كل من الانضباط والشفافية والعدالة[7]، وبالتالي تهدف الحوكمة إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل

تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية في ما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع لكافة الأطراف ذوي المصلحة وللمجتمع ككل".[8]

ويعرفها تقرير Cadbury كما يلي: "حوكمة المؤسسات نظام بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب".[9]

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OCED) فقد عرفتها بأنها: "مجموعة ومن القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها ومساهميها والأطراف ذات العلاقة بها".[10]

كما تعرف حوكمة المؤسسات بأنها تعني "إيجاد و تنظيم التطبيقات و الممارسات السليمة للقائمين على إدارة المؤسسة، بما يحافظ على حقوق المساهمين و العاملين بالمؤسسة و أصحاب المصالح " [11] ، ما يعني باختصار أن حوكمة المؤسسات تعبير واسع يتضمن قواعد و ممارسات السوق التي تحدد كيفية اتخاذ المؤسسة لقراراتها، والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ هذه القرارات، ومدى المساءلة التي يتعرض لها المسؤولين عن القرارات.[12]

وعلى ضوء ما سبق، يمكن القول أن حوكمة المؤسسات هي نظام إداري يتضمن إجراءات وقوانين ومعايير لتنظيم العلاقة وتحقيق المنافع لكل الأطراف ذوي المصلحة وللمجتمع، حيث أن هدفها الأساسي تحسين أداء المؤسسات.

وبالتالي، تهدف حوكمة المؤسسات إلى تحقيق مايلي: [13]

- تحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق المساهمين في المؤسسة.
- تحديد ضوابط وقواعد وهياكل إدارية تمنح حق مساءلة إدارة المؤسسة أمام الجمعية العامة وتضمن حقوق المساهمين فيها.
- تنمية الاستثمارات وتدفقها من خلال تعميق ثقة المستثمرين في أسواق المال.
- تنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإيجاد فرص عمل جديدة.
- بلوغ الأداء المالي الجيد من خلال محاسبة الإدارة أمام المساهمين.
- الرقابة الجيدة والفاعلة على أداء المؤسسات لتطوير وتحسين قدرتها التنافسية.
- محاربة التصرفات غير المقبولة سواء كانت في الجانب المادي أو الإداري أو الأخلاقي.
- جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أم المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال الوطنية للخارج.
- الشفافية في إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية لتقليل وضبط الفساد في المؤسسة.
- تطوير وتحسين ومساعدة أصحاب القرار على بناء إستراتيجية متطورة تخدم الكفاءة الإدارية والمالية للمؤسسة.
- تطوير المعلومات والخبرات والمهارات نتيجة العمل بالحوكمة.

وبشكل عام، لابد من الإشارة إلى أن أهم أهداف حوكمة المؤسسات العمل على تحسين وتفعيل الأداء بكل أنواعه في المؤسسة، وكذلك العمل بكل الوسائل المتاحة لجذب الاستثمارات المحلية والأجنبية سواء بالتشريعات أو القوانين والامتيازات الممنوحة للمستثمرين، بالإضافة إلى تطبيق مبدأ الأخلاق الحميدة الجيدة والمعاملات الإنسانية والاقتصادية بين المتعاملين مع المؤسسات، فالجانب الأخلاقي في عمل المؤسسة هو الأكثر ملائمة لدعم الحوكمة الجيدة والناجحة.

وتبرز أهمية الحوكمة في كونها تعمل على ضمان رفع الأداء المالي، تخصيص أموال المؤسسة، تدعيم المركز التنافسي للمؤسسة من خلال كسب ثقة أصحاب المصالح في السوق، بالإضافة إلى كونها تساعد على جذب الاستثمارات سواء المحلية أو الأجنبية.

وتقوم حوكمة المؤسسات على ركائز أساسية هي: [14]

أ- السلوك الأخلاقي: أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، والشفافية عند عرض المعلومات المالية.

ب- الرقابة والمساءلة: وذلك من خلال تفعيل دور أصحاب المصالح كالهيئات الإشرافية العامة مثل هيئة سوق المال، أو الأطراف المباشرة للإشراف والرقابة (المساهمون، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة)، والأطراف الأخرى (الموردون، العملاء، المقرضون).

ج- إدارة المخاطر: أي وضع نظام لإدارة المخاطر والإفصاح عنها وإيصالها لأصحاب المصلحة.

2- مبادئ حوكمة المؤسسات

تعرف مبادئ حوكمة المؤسسات بأنها: " مجموعة الأسس و الممارسات التي تطبق بصفة خاصة على مؤسسات المساهمة، وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة المتعاملين مع المؤسسة، والتي تظهر من خلال النظام واللوائح الداخلية المطبقة بالمؤسسة". [15]

في أفريل 1998 طلب مجلس منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية من المنظمات أن تقوم بالاشتراك مع الحكومات الوطنية و غيرها من المنظمات الدولية و القطاع الخاص ، بوضع مجموعة من المعايير و المبادئ الخاصة بحوكمة المؤسسات، وفي سنة 2004 توصلت المنظمة إلى مجموعة من المبادئ الرسمية (و ذلك بعد اعتمادها مبادئ غير رسمية سنة 1999) التي تهدف إلى دعم الثقة في سوق رأس المال، و كانت هذه المبادئ على النحو التالي:[16]

المبدأ الأول: حقوق المساهمين

يهدف هذا المبدأ إلى العمل على المحافظة على مصالح المساهمين التي يكفلها لهم القانون: كالحرية في الانتخاب، الإفصاح في الوقت المناسب عن المعلومات، التصويت،...الخ.

المبدأ الثاني: المعاملة المتكافئة للمساهمين

يتضمن هذا المبدأ تأكيدا على المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب في نطاق أساليب ممارسة سلطة الإدارة بالمؤسسة، كما ينبغي أن تتاح لهم كافة فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.

المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات

يتمثل أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات في الأفراد الطبيعيين والمعنويين الذين تتوفر فيهم ثلاث ميزات تتمثل في كل من: القدرة على التأثير في أداء االمؤسسة، تقديم موارد خاصة من أجل تميز و نجاح المؤسسة، القدرة على تحمل المخاطر مع المؤسسة.

وبالتالي، يجب أن ينطوي إطار ممارسات حوكمة المؤسسات على اعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يراها القانون، و أن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة و فرص العمل.

وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة وبوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء.

المبدأ الرابع: الإفصاح والشفافية

يعني الإفصاح عرض للمعلومات الهامة للمستفدين أي إعلام متخذي القرارات بالمعلومات الهامة بهدف ترشيد عملية اتخاذ القرارات والاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية.

وينبغي أن يكفل إطار حوكمة المؤسسات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة، ومن بينها: الموقف المالي والأداء، الملكية وأسلوب ممارسة السلطة، فيجب إعداد ومراجعة المعلومات وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية، كما ينبغي أن يفي ذلك الأسلوب بمتطلبات الإفصاح غير المالية وأيضا بمتطلبات عمليات المراجعة.

المبدأ الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يتيح إطار حوكمة المؤسسات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه المؤسسات، وأن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين، فينبغي أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفر كامل للمعلومات لتحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين، وكذا المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.

المبدأ السادس: ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار حوكمة المؤسسات

ينص هذا المبدأ على ضرورة وجود إطار قانوني و تنظيمي مؤسس فعلا يمكن كافة المشاركين في السوق من الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية الخاصة من أجل رفع مستوى الشفافية، ويحدد بدقة مسؤوليات الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة.

3- آليات حوكمة المؤسسات:

يقصد بآليات حوكمة المؤسسات كنظام رقابي متكامل، الطرق والأساليب التي تستخدم للتعامل مع مشاكل الوكالة التي تنشأ بين الإدارة وحملة الأسهم عموما، وبين الأقلية من حملة الأسهم وبين الأغلبية المسيطرة منهم، ويمكن القول بان هناك شبه إجماع بين الكتاب والباحثين في مجال الحوكمة على تصنيف آليات حوكمة المؤسسات إلى فئتين: الآليات الداخلية والآليات الخارجية، وهي كالآتي:[17]

أ- الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات:

تنصب آليات حوكمة المؤسسات الداخلية على أنشطة وفعاليات المؤسسة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة. ويمكن تقسيم آليات حوكمة المؤسسات الداخلية إلى الآتي:

- مجلس الإدارة:

لكي يتمكن مجلس الإدارة في المؤسسة المملوكة للدولة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجا إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه غير التنفيذيين أبرزها مايلي:

-لجنة المراجعة:

بعد الانهيارات المالية في كبرى مؤسسات العالم بالولايات المتحدة الأمريكية، تم إصدار قانون Sarbanse Oxley Act في سنة 2002، والذي ألزم جميع المؤسسات بتشكيل لجنة للمراجعة، هذه اللجنة تكون منبثقة من مجلس الإدارة، وتقتصر عضويتها على أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، والذين تتوفر لديهم الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، وتتعلق مسؤوليتها بالإشراف على عمليات إعداد التقارير المالية، أداء المراجع الداخلي والخارجي والتحقق من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وكذا مراجعة الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات من طرف إدارة المؤسسة.

-لجنة المكافآت:

توصي اغلب الدراسات الخاصة بحوكمة المؤسسات بأنه يجب أن تتشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، ولقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح المؤسسة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية، وهنا يكمن الدور الفعال لهذه اللجنة.

-لجنة التعيينات:

يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من المؤسسة. ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين، فقد وضعت لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات، فهي تقوم بوضع المهارات والخبرات

المطلوب توافرها لدى عضو مجلس الإدارة والموظفين المطلوبين، وتضع آليات شفافة للتعيين، بما يضمن الحصول على أفضل المرشحين المؤهلين، كما تقوم مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة للمؤسسة باستمرار.

- المراجع الداخلي:

تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورا مهما في عملية الحوكمة، وذلك عن طريق زيادة قدرة المواطنين على مساءلة المؤسسة، حيث يقوم المراجعون الداخليين من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، سلوك الموظفين العاملين في المؤسسات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. وفي هذا السياق، فان كل من المراجعة الداخلية والخارجية تعد آلية من آليات الرقابة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية واكتشاف حالات الغش والتضليل، لذلك يجب أن تكون مستقلة ومنظمة بشكل جيد، وفي هذا الاتجاه يجب أن تتم تقوية استقلالية هذه الوظيفة عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة المراجعة بشكل مباشر وليس إلى الإدارة.

ب- الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات:

تتمثل آليات حوكمة المؤسسات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق مبادئ الحوكمة، ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي:

- منافسة سوق المنتجات(الخدمات) وسوق العمل الإداري:

تعد منافسة سوق المنتجات(أو الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة المؤسسات، ويؤكد على هذه الأهمية كل من (هيس وامبافيو، Hess &Impavido)، وذلك من خلال أنه إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو أنها غير مؤهلة)، فسوف تفشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في حقل الصناعة، وبالتالي ستتعرض للإفلاس. إذن، فان منافسة سوق المنتجات أو الخدمات تهذب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا.

- الاندماجات والاكتساب:

مما لاشك فيه أن الاندماجات والاكتساب تعد من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع المؤسسات في أنحاء العالم، ويشير كل من جون وكيديا(John &Kedia) إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتساب أو الاندماج.

- المراجع الخارجي:

يؤدي المراجع الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة المراجعة في نوعية تلك الكشوفات، وليس مدى قبولها فقط، ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة وعلى وجه الخصوص لجنة المراجعة في اختيار المراجع الخارجي والاستمرار في تكليفه، ويرى ابوت وباركر Abbot &Parker أن لجان المراجعة المستقلة والنشيطة سوف تتطلب مراجعة ذات نوعية عالية، وبالتالي اختيار المراجعين الأكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه المؤسسة.

- التشريعات والقوانين:

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، فقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بوظيفتهم ودورهم في هذه العملية فقط، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم أيضا.

ج- آليات حوكمة خارجية أخرى:

هناك آليات حوكمة خارجية أخرى فضلا مما تقدم ذكره، حيث تؤثر على فاعلية الحوكمة بطرق هامة ومكملة للآليات الأخرى في حماية مصالح أصحاب المصالح في المؤسسة، وتتضمن – لكن لا تقتصر على- المنظمين، المحللين الماليين وبعض المنظمات الدولية مثل منظمة الشفافية العالمية، منظمة التجارة العالمية ولجنة بازل.

ثانيا: ماهية التقارير المالية وجودتها

تعد التقارير المالية ذات أهمية في جميع المجالات، فالواقع الاقتصادي يتطلب معلومات مالية يستدل بها في إصدار أحكام أو يسترشد بها عند اتخاذ قرار معين.

والنتيجة النهائية للمحاسبة هو إنتاج المعلومات ذات الاستخدامات المتعددة من الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة وعن طريق هذه المعلومات يمكن المحافظة على حقوق هؤلاء الأطراف.

1- طبيعة التقارير المالية و الهدف منها:

تتمثل التقارير المالية في أنها الكشوف والجداول المالية التي تعكس قيمة أصول والتزامات ميزانية المؤسسة والنتيجة المالية المحصل عليها إضافة إلى جداول الملحقات وجداول التدفقات النقدية وتوزيع الأرباح.

ويتم 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 عن الوضع المالي وأداء المؤسسة. حيث أن التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط والمتمثلة حسب معايير المحاسبة الدولية في كل من: الميزانية، جدول حساب النتيجة، قائمة التغير في الأموال الخاصة،جدول

تدفقات الخزينة، الملحق[18]، بل تمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقرير المالي، إذ تعتبر من الطرق الأساسية التي تمد الأطراف الخارجية بالمعلومات الضرورية.

أما بالنسبة للمعلومات الواجب توصيلها إلى المستخدمين عن طريق التقارير المالية على غرار القوائم المالية فهي تتخذ أشكال مختلفة وتتعلق بموضوعات عديدة .فقد تكون معلومات مالية ومعلومات غير مالية ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة إضافة إلى التنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة و وصف للخطط والتوقعات، وكذلك التأثير البيئي والاجتماعي لمشاريع المؤسسة في نطاق المحيط الذي تنشط فيه.

ويتم إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المالية التي جرى العرف على أنها تمثل سنة مالية تبدأ في 1جانفي وتنتهي في 31ديسمبر، وهي تقدم إلى مجموعة من الجهات التي لها علاقة (مباشرة أو غير مباشرة) بالمؤسسة، سواء كانت من داخلها أو من خارجها، حيث يتم اتخاذ العديد من القرارات في ضوء المعلومات التي تحتويها القوائم المالية. [19]

أما عن الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها، فقد تعرض لها الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) في الفقرة 12 على أنها توفير المعلومات عن الوضع المالي والأداء والتغيرات في الحالة المالية للمؤسسة التي تعتبر مفيدة لفئة واسعة من المستخدمين لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وبالأخص المستثمرين باعتبارهم الموردين الأساسيين لرأس المال المخاطر للمؤسسة، وبالتالي فإن تلبية احتياجاهم من المعلومات تلبي وتحقق رضى مستخدمين آخرين، وذلك لتحقيقها الأهداف التالية:[20]

– توفير المعلومات النافعة لتقدير احتمال تحقق تدفقات الخزينة وأهمية هذا التدفق وفترات حدوثه الممكنة.

– عرض الوضعية المالية للمؤسسة وخصوصا الموارد الاقتصادية، والالتزامات وآثار العمليات القابلة لتغيير الموارد.

– تبيان أساليب المؤسسة في تحقيق وإنفاق السيولة من حيث أنشطة الاستغلال وتمويل الاستثمارات و قدرة المؤسسة على الوفاء.

– تقديم معلومات عن درجة وطرق تحقيق الأهداف المحددة من طرف المسيرين.

ومنه فإن المعلومات حول الوضعية المالية توفر أساسا من طرف الميزانية، أما المعلومات حول الأداء فتوفر من طرف قائمة حساب النتيجة، وفيما يخص المعلومات حول تدفقات الخزينة فهي توفر من قبل قائمة تدفقات الخزينة، إضافة إلى معلومات أخرى تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، لكن غياب عرضها يضر بالمستعملين.

2– إطار إعداد وعرض القوائم المالية:

من أجل المضي قدما في توفيق الممارسات المحاسبية دعى مجلس معايير المحاسبة الدولية للتركيز على القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة، من أجل توفير المعلومات المفيدة في صنع القرار الاقتصادي،

وتحقيقا لهذه الغاية تمت المصادقة على إطار إعداد وعرض القوائم المالية المعروف بالإطار المفاهيمي، الذي نشر في الأول من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في أفريل1989، والذي اعتمد بعدها من قبل مجلس (IASB) الجديد في 2001 و هو يتضمن المبادئ المحاسبية الأساسية في معالجة القضايا التالية:[21]

– تبيان إلى من توجه القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة وتحديد أغراضها، والخصائص التي تتمتع بها؛

– إعطاء قائمة المبادئ المحاسبية المحترمة وتحديد قواعد الممارسات المحاسبية؛

– إعطاء تعاريف لعناصر القوائم المالية وتحديد قواعد تقييمها.

ويحدد الإطار المفاهيمي كذلك أسس القياس وهي: التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحصيل، القيمة الحالية والقيمة العادلة. [22]

3– الخصائص النوعية للقوائم المالية:

تلعب التقارير المالية دورا هاما في توجيه سلوك المستعملين نحو اتخاذ القرار الملائم من خلال المعلومات التي تشملها، والتي يجب ان تتميز بهذه الخصائص: الدقة، الموضوعية، الوضوح، التجانس وذات علاقة بالموضوع المطروح.

ويلزم قانون سوق المال المؤسسات المتداول أسهمها في البورصة بضرورة نشر قوائمها المالية و يُعد ذلك ضرورة أساسية لترشيد قرارات المستثمرين حيث يمكن القول إن قراءة الميزانية هي أولى خطوات الشفافية ومفتاح القرار الاستثماري السليم وبدون ذلك تصبح العملية الاستثمارية في مجملها عملية غامضة قائمة على التكهنات والشائعات ومن هنا تأتي أهمية الإفصاح المحاسبي كسبيل للقراءة الدقيقة لبنود الميزانية حيث تعتبر وظيفة الإفصاح المحاسبي من الوظائف الأساسية للمحاسبة وذلك من خلال ما تنتجه المؤسسة من معلومات من خلال قوائمها وتقاريرها المالية وحيث تتم مراجعة ما تتضمنه تلك القوائم بواسطة مراجع حسابات خارجي تدعيماً لزيادة كفاءة الإفصاح المحاسبي نظرا لأن تقرير مراجع الحسابات يعتبر أحد أهم التقارير المالية المنشورة لما يتضمنه من معلومات قد لا تفصح عنها القوائم المالية.

وتعتبر القوائم المالية الشكل الأكثر شيوعاً لتوفير المعلومات اللازمة للاستخدام على نطاق عام وتعد هذه القوائم طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها التي تصدرها الجمعيات المهنية والهيئات المشرفة على سوق رأس المال أو تتضمنها قوانين المؤسسات في بعض الأحيان وهي: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة مصادر الأموال واستخداماتها، قائمة التدفق النقدي وقائمة التغيرات في حقوق الملكية. [23]

ويوجد العديد من وسائل وطرق الإفصاح المحاسبي والتي يمكن أن تساعد مستخدمي المعلومات على فهمها واتخاذ القرار الصحيح وتتوقف المفاضلة بين طريقة وأخرى على طبيعة المعلومات المطلوبة وأهميتها

النسبية وفيما يلي أكثر هذه الوسائل والطرق شيوعاً في الاستخدام: الإفصاح من خلال القوائم المالية، استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها، المعلومات بين الأقواس، الملاحظات والهوامش، التقارير والجداول الملحقة، تقرير رئيس مجلس الإدارة وتقرير المراجع الخارجي.[24]

4- معايير التقارير المالية الدولية:

تلعب التقارير المالية دورا هاما في الإعلام والإشهار، مما يتيح الفرصة للمستثمرين من التعرف على الفرص المتاحة واتخاذ القرار الملائم. ولتحقيق ذلك يجب ان تكون التقارير المالية معدة بالكيفية التي تنص عليها القوانين المحاسبية. والهدف الأساسي من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هو تأمين الشفافية والكشف عن البيانات المالية، وتلبية احتياجات أصحاب المصالح من خلال الإفصاح والشفافية الخاصة بالمؤسسات الكبيرة المدرجة، إلا أن الإفصاح والشفافية عن البيانات المالية لا يقلان عن ذلك أهمية في حالة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم إذا أُريد لها أن تتمكن من المنافسة والنمو والوصول إلى التمويل من الشركاء .[25] ونظرا إلى أن قواعد المحاسبة والإبلاغ لا تكون عادة مصممة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم تحديداً، فإنه يتعين على هذه المؤسسات أن تضطلع بعمليات المحاسبة والإبلاغ الخاصة بها وفقا للقواعد الخاصة بالمؤسسات الكبيرة وهو ما يؤدي بها إلى تحمل أعباء وجهود إضافية هي في غنى عنها.

ولقد ظهرت الحاجة إلى وجود المعايير المعمول بها على المستوى الدولي في إعداد التقارير المالية في النصف الثاني من القرن العشرين، ويعود السبب في ذلك إلى تأثيرات العولمة على الاقتصاد العالمي من خلال تدويل عالم المال والأعمال ليتماشى مع الاستراتيجيات التي تتبعها معظم الدول في استقطاب الاستثمارات الخارجية من خلال توحيد القواعد والمبادئ المستعملة في المحاسبة . ولهذا ظهرت فكرة المعايير المحاسبية الدولية من خلال وضع مجموعة من المعايير الدولية المحاسبية والتي تلقى قبولا عاما.

صدرت معايير المحاسبة الدولية عن مجلس معايير المحاسبة الدولية والتي تهدف إلى توفيرها على المستوى العالمي تكون ذات جودة عالية و قابلة للفهم والتنفيذ لجميع الدول الراغبة في تطبيقها وذلك لغاية جعل جميع الإفصاحات وأسس الاعتراف والقياس موحدة في جميع الدول من خلال إطار نظري موحد.

وهذه المعايير عبارة عن" أدوات القياس المحاسبية المستخدمة في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي، وهي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية."[26] وهي تضم معايير لإعداد التقارير المالية.

بدأت هذه المعايير في الظهور خلال سنوات السبعينات حيث تأسست خلالها لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1972 من 09 دول لتخضع هذه اللجنة إلى إعادة هيكلة سنة 2001 ليصبح اسمها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و هي تطبق في أغلب الدول، وهذه المعايير تشمل معايير لإعداد التقارير المالية ومعايير مفسرة.[27]

ومن أهم دوافع إصدار المعايير المحاسبية الدولية تطور الأسواق واندماج الشركات خاصة الأوروبية أثر بشكل كبير على تنظيم المؤسسات، الأمر الذي يتطلب نشر معلومات محاسبية وقوائم مالية للكشف عن وضعيتها المالية، مما أدى إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية.

كما أن للمعايير المحاسبية أهمية كبيرة في تغطية الحاجات المختلفة لأصحاب الأعمال والمصالح سواء الداخليين أو الخارجين، من خلال توفير المادة الأولية في اتخاذ القرارات والمتمثلة في المعلومة المتضمنة في القوائم المالية. وعليه، فان أهمية وجود المعايير المحاسبية الدولية تظهر في: تميز القوائم المالية المعدة وفق هذه المعايير بالمصداقية والجودة والقبول العام وإمكانية مقارنة هذه القوائم المالية مما يؤدي إلى تعميق الثقة من طرف المتعاملين في الأسواق المالية. [28]

وبظهور المعايير الدولية من جهة و قيام لجنة معايير المحاسبة الدولية بوضع إطارها التصوري سنة 1989 بعنوان "إطار العمل لإعداد و عرض القوائم المالية" من جهة أخرى تطورت النظرية المحاسبية، حيث يهدف هذا الإطار إلى: مساعدة المراجعين على إبداء آرائهم حول مدى تطابق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية الدولية ومساعدة المستعملين على فهم القوائم المالية. [29]

و يحتوي هذا الإطار التصوري على المكونات التالية:[30]

- **مستعملوا التقارير المالية:**

يقترح الإطار التصوري سبعة فئات من مستعملي التقارير المالية رتبت حسب أهميتها، درجة أفضليتها و الاستعمال الداخلي في المؤسسة المعدة لهذه التقارير و هي:

-**المساهمين:**ينصب اهتمامهم على درجة المخاطرة المتعلقة باستثماراتهم و ربحيتها، فهم بحاجة إلى معلومات تساعدهم على اتخاذ قرار شراء استثمار،الاحتفاظ به أو بيعه.

-**العاملين:**هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستقرار و ربحية المؤسسة من أجل معرفة قدرتها على دفع تعويضات، مكافآت، منافع التقاعد و توفير فرص العمل.

-**المقرضين:**و هم بحاجة إلى معلومات حول قدرة مقترضيهم على دفع قروضهم و الفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق.

-**الموردين و الدائنين الآخرين:**و هم بحاجة إلى معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة ستدفع لهم عند الاستحقاق.

-**الزبائن:**و هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو أن نشاطهم متعلق باستمرارية المؤسسة.

-**الجمهور:**وهو بحاجة إلى معلومات حول التطورات الحديثة لثروة المؤسسة و تنوع نشاطها في الاقتصاد المحلي.

-**الدولة والهيئات العمومية:** تهتم الدولة بتوزيع الموارد و بالتالي نشاطات المؤسسة، كما أنها بحاجة إلى معلومات لتنظيم نشاط هذه الأخيرة و تحديد السياسات الجبائية و إعداد إحصائيات وطنية.

ثالثا: تحسين جودة التقارير المالية من خلال تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات

ان سبب الاهتمام المتزايد بحوكمة المؤسسات هو كسب ثقة المستثمرين والمستفدين بسبب عدم شفافية ودقة التقارير المالية. ونظرا لأن مبادئ الحوكمة تركز على الإفصاح والشفافية وضمان حقوق المساهمين وغيرها، فان تطبيقها يؤدي الى جودة التقارير المالية طبقا للمعايير المطلوبة إضافة إلى التركيز على التدقيق والمساءلة والرقابة الفعالة بغية توفير معلومات دقيقة للمستفدين.

وبالتالي، يمكن تحسين مستوى التقارير المالية إلى الجودة المطلوبة بتنفيذ مبادئ حوكمة المؤسسات من خلال

بعض آلياتها التي تسمح بتوفير قوائم مالية تتسم بالإفصاح الكافي والشفافية لجميع الأطراف. وذلك من خلال

توفر مايلي:

1 - الإفصاح والشفافية في القوائم المالية:

تقتضي متطلبات الإفصاح ضرورة شمولية التقارير المالية لمجموعة من القوائم المالية يتم إعدادها

في ضوء مبادئ محاسبية متعارف عليها، وأن تحتوي هذه القوائم والتقارير المالية على بيانات ومعلومات كافية

تجعلها مفيدة ونافعة ولا تكون مضللة للمستثمر العادي أو لمستخدمي القوائم والتقارير المالية بصورة عامة. وهذا

يعني ضرورة أن تتضمن القوائم والتقارير المالية والمحاسبية كل المعلومات الهامة التي تظهر الشركة في الصورة التي

تعبر عن أوضاعها الحقيقية في ظل الظروف البيئية المختلفة المحيطة بها.

وبالتالي، فان الهدف الرئيسي من الإفصاح هو إشباع حاجات مستخدمي التقارير المالية، أي أن

تصرفات هؤلاء المستخدمين تتأثر بكمية ونوعية هذه البيانات والمعلومات التي تم الإفصاح عنها. فبالنسبة

للأطراف الخارجية (أي مستخدمي المعلومات من خارج المؤسسة) فستتأثر درجة رشد قراراتها الاقتصادية

المتعلقة بالاستثمار ومنح الائتمان للمؤسسات، و بالنسبة لإدارة المؤسسات فإن تصرفاتها الاقتصادية ستؤثر على

الأداء المالي والاقتصادي للمؤسسة.

ولقد أصبح الجميع يطالبون اليوم بمزيد من الإفصاح ومزيداً من الشفافية، بهدف أن تكون التقارير المالية

صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية ولضمان الجودة في تلك التقارير.[31]

2- نظام الرقابة الداخلية:

إن هدف الرقابة الداخلية هو تحديد المسؤوليات مما يجعل الأفراد مسئولين عن الممتلكات والمعلومات

التي تخضع لمراقبتهم من خلال الآتي:[32]

- توزيع العمل والمهام بحيث لا يكون هناك شخص واحد في منصب يتحكم بمفرده بالمعاملات والأصول أو الحسابات وغيرها من سجلات المراقبة.

ب- تنظيم سير العمل بحيث يستطيع أي موظف أثناء أداء عمله بصورة منفردة أن يقوم بتدقيق عمل

موظف آخر بصورة آلية.

3- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق:

تؤدي المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق دورا مهما في تفعيل آلية تنفيذ حوكمة المؤسسات من خلال

التطبيق الصحيح لهذه المعايير، وتطوير معايير تتلاءم مع الأدوار الحديثة التي تضطلع بها المؤسسات .ولقد

جاءت المعايير المحاسبية المحلية والدولية بقواعد وأسس تضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية وتضع

دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية.[33] وللإشارة، فان المعلومات يجب أن تتصف بالخصائص التالية:

قابلية المعلومات للفهم حيث تشير إلى المعلومات التي تكون مفهومة بسهولة، الملائمة، الموثوقية التي تشير إلى

المعلومات التي تخلو من الأخطاء المادية والتحيز، قابلية المعلومات للمقارنة والتي يقصد بها توفر معلومات خاصة

بعدة فترات مالية حتى يتسنى للمستفيد من مقارنتها مع بعضها البعض.[34]

4- دور لجنة التدقيق:

يبرز دور لجان التدقيق في إضفاء الثقة على التقارير المالية وتعزيز مصداقية مجلس الإدارة ونظام الرقابة

الداخلية، من خلال المهام التي تقوم بها، ويمكن للجنة التدقيق المساهمة بدور فعال في تحسين جودة التقارير

المالية للمؤسسات عن طريق ممارسة أنشطة معينة والإفصاح عنها في تقارير ضمن التقارير السنوية.

وتتمثل مسؤوليات اللجنة بالاتي: [35]

- ✓ مناقشة الإدارة والمدقق الخارجي حول:

– سياسة الإفصاح والمتطلبات التي تفرضها اللوائح والقوانين التي تفرضها الدولة بالإضافة إلى قيام اللجنة بمناقشة مدى مناسبة المبادئ المحاسبية التي تطبقها المؤسسة.

–كيفية إعداد التقارير السنوية للمؤسسة والملاحظات والتفسيرات المرفقة بها.

–مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية.

- ✓ مناقشة المدقق الخارجي في التقارير المالية التي تم مراجعتها وفي التقرير الخاص به.
- ✓ مناقشة التغيرات التي تحدث في خطة التدقيق الخارجي.
- ✓ التوصية باختيار المدققين الخارجيين الأكفاء والمتخصصين وتغييرهم دوريا وتحديد أتعابهم.[36]
- ✓ حماية استقلال المدقق الخارجي عن طريق توفير المناخ المناسب له لأداء واجبه على أكمل وجه وحمايته من أي ضغوط من إدارة المؤسسة.
- ✓ مراجعة الخدمات غير التدقيقية التي يقوم المدقق الخارجي بتقديمها إلى المؤسسة.[37]

5 – دور الإدارة التنفيذية:

تتولى الإدارة التنفيذية تنفيذ نظام الرقابة الداخلية وفق الصلاحيات المخولة إليها من مجلس الإدارة وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة، ويمكن تلخيص مهام المدراء التنفيذيين بالآتي: [38]

- ✓ تنفيذ توجيهات مجلس الإدارة والاستماع إلى النصح والمشورة منه في القضايا المصيرية للمؤسسة.
- ✓ تحديد متطلبات البيئة الخارجية ومقابلتها بمعطيات البيئة الداخلية، وذلك لمعرفة الفرص والتهديدات ونقاط القوة والضعف في بيئة المؤسسة.
- ✓ توجيه المستويات الإدارية في المؤسسة كافة بخطوات وأساليب تنفيذ الخطط لتحقيق الأهداف.

✓ تحديد الأهداف المطلوبة في ضوء توجيهات مجلس الإدارة ونتائج التحميل البيئي ويجب أن تكون تلك الأهداف واضحة وقابلة للتنفيذ، وترتبط بمستويات الأداء المرتفعة لتحسين مستوى العاملين.

6- دور التدقيق الداخلي:

يحظى التدقيق بأهمية بالغة باعتباره أداة رقابية فعالة تحفظ حقوق المساهمين وكافة المتعاملين مع

المؤسسة، ويمكن إيضاح أهم وظائف التدقيق الداخلي بالآتي: [39]

✓ تقييم نظم الضبط الداخلي والحسابي وذلك بهدف:

- التأكد من أن النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي سليم.
- التأكد من أن هذه النظم هي الأنسب للمؤسسة.
- اقتراح التحسينات لهذه النظم أولاً بأول.

✓ تقييم الخطط والإجراءات.

✓ مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة.

✓ حماية أموال المؤسسة.

✓ تحقيق صحة البيانات المحاسبية والإحصائية.

7- دور التدقيق الخارجي:

لقد أكدت مبادئ حوكمة المؤسسات أهمية ودور مراقب الحسابات في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية

الذي يعد من المبادئ الأساسية لحوكمة المؤسسات من خلال استقلاليته في المؤسسة التي يقوم بإبداء رأيه في

حساباتها، ويمكن تلخيص واجبات مراقبي الحسابات بالآتي:[40]

✓ مراقبة أعمال المؤسسة وأن يمارس الأعمال الموكلة إليه باستقلال وحيادية.

✓ حضور اجتماعات الهيئة العامة للمؤسسة والتبليغ عن أي مخالفة للقانون أو أي أمور مالية أو إدارية ذات أثر سلبي على أوضاع المؤسسة إلى الجهات المختصة.

✓ تدقيق حسابات المؤسسة وفقًا للمعايير الدولية والقواعد المهنية المتعارف عليها.

✓ إبداء الرأي في صحة البيانات المالية للمؤسسة وطلب تعديلها إذا كان هناك ما يؤثر على صحتها.[41]

✓ فحص الأنظمة الإدارية والمالية للمؤسسة وأنظمة الرقابة الداخلية وإبداء الرأي بخصوص فاعليتها والتحقق من ملكية المؤسسة لموجوداتها وقانونيتها المترتبة على المؤسسة.[42]

8- المساءلة والرقابة المحاسبية:

تعد التقارير المالية مصدرا مهما وأساسيا للعديد من المؤشرات اللازمة لتحقيق الرقابة والمساءلة لأصحاب المصالح كافة عن أي خلل أو قصور بعد تحديد المسؤولية، فهناك علاقة وثيقة بين النزاهة والشفافية

في التقارير المالية والمساءلة إذ أن فقدان النزاهة والشفافية في العملية الإدارية نتيجة عدم مساءلة الإدارة يؤدي إلى الإفصاح عن بيانات مالية مضللة وغير متطابقة مع الواقع ويؤدي كذلك إلى اعتماد معالجات محاسبية

خاطئة، واستغلال الثغرات في المعايير المحاسبية والاجتهادات في الممارسات المحاسبية، لذا فان مبادئ الحوكمة تؤدي إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق المساءلة.[43]

النتائج والتوصيات:

تمثل حوكمة المؤسسات نظام يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية والتشريعية والإدارية والاقتصادية

(مدخلات النظام)، تحكمها منهجيات وأساليب، وتستخدم في ذلك آليات داخلية (مجلس الإدارة، المراجع

الداخلي)، وخارجية (التشريعات والقوانين، الاندماج والاكتساب، المراجع الخارجي) وتتفاعل فيما بينها لتحقيق نتائج (مخرجات النظام)، تعمل على إدارة المؤسسة ومراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح،

وبما يضمن الشفافية والإفصاح في المؤسسة.

ويؤدى تطبيق المؤسسات للحوكمة إلى نتائج إيجابية متعددة أهمها: زيادة فرص التمويل وانخفاض تكلفة

الاستثمار واستقرار سوق المال، والحد من الفساد، كما أن التزام المؤسسات بتطبيق مبادئ الحوكمة يساهم في

تشجيعها للمؤسسات التي تقترض منها والتي من أهمها الإفصاح والشفافية والإدارة الرشيدة.

كما يسمح تطبيق المؤسسات لمبادئ الحوكمة من خلال بعض آلياتها بتحسين المعلومات المحاسبية التي تحتويها

التقارير المالية. وهذه الأخيرة تمثل همزة وصل بين المؤسسة والمستفدين، فهي تسمح بتقديم معلومات ضرورية للمستفدين، مما يستوجب تحسين جودة ومصداقية هذه التقارير.

بناءا على النتائج التي تم التوصل إليها، يمكن تقديم التوصيات التالية:

– ضرورة تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات لما في ذلك من فوائد للمؤسسات ومساهميها وكافة الأطراف

الأخرى المستفيدة من القوائم المالية ولغرض الحصول على تقارير مالية تتصف بالثقة والمصداقية.

– إعداد وتنفيذ برامج تكوين وتدريب للأفراد في نطاق تطبيق مبادئ الحوكمة.

– ضرورة إصدار قوانين وقواعد وطنية لإرساء حوكمة المؤسسات في الجزائر، وأيضا التأكيد على إلزامية نشر

التقارير السنوية لمختلف المؤسسات التي يجب أن تتضمن مختلف المعلومات المالية والغير المالية.

– ضرورة التوسع في الإفصاح والشفافية للحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي، وتقوية نظم المساءلة، ودعم

وجود الموظف الكفء، والحد من المحسوبية للقضاء على الرشوة والفساد.

– زيادة الاهتمام بالإدارة المالية التي تعد القوائم المالية، وهي مسئولة عنها بحكم القانون، كي يتم الاعتماد

عليها والوثوق بها، ومنه زيادة حجم الاستثمارات والأرباح.

– أن تتولى هيئة مشرفة مسؤولية متابعة مستوى التزام المؤسسات بمبادئ حوكمة المؤسسات وتشكيل لجان تتولى مراقبة عملية التطبيق.

– حث المؤسسات على الأخذ بالأبحاث العلمية والاستفادة منها في معالجة العديد من المشاكل التي تواجهها، ودعم هذه الأبحاث ماديا.

– إنشاء مركز لتوعية المجتمع بأهمية الحوكمة من خلال إعداد الدورات التدريبية والندوات والمؤتمرات،

وتشجيع مراكز البحث العلمي على القيام بالأبحاث لتذليل معوقات التطبيق.

– ينبغي أن يكون هناك تعاون فعال في المؤسسة بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة التنفيذية والمدققين (الداخليين والخارجيين) لتوفير حوكمة جيدة وفعالة، وأن تتسم العلاقة بينهم بالشفافية من حيث تبادل

المعلومات واستقلالية المدققين وذلك لمحصول على تقارير مالية موثوق بها يمكن اعتمادها من السلطة المالية.

المراجع والهوامش:

[1]- Brahim Lakhlaf, **La bonne gouvernance**, ed, dar el khaldounia, Alger, Algerie, 2007,p30.

[2]- محمد مصطفى سليمان، **حوكمة المؤسسات: دور أعضاء مجالس الإدارة و المديرين التنفيذيين**،الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2008،ص 14.

[3]- محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة المؤسسات في معالجة الفساد المالي و الإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 18.

[4]- نرمين أبو العطا، **حوكمة المؤسسات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، مصر، 2002، ص12.

[5]- محمد طارق يوسف، "**حوكمة المؤسسات**"، مجلة المحاسب، العدد20، أكتوبر- ديسمبر2003، ص1.

[6]- متوفر على الموقع الالكتروني: (بتاريخ:2013/07/17)www.encycogov.com

[7]- طارق عبد العال حماد،**حوكمة المؤسسات(المفاهيم، المبادئ، التجارب)، تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص3.

[8]- خالد الخطيب، **تأثير مبادئ الحوكمة على الشركات العائلية**، **مؤتمر إدارة منظمات الأعمال: التحديات العلمية المعاصرة**، جامعة العلوم التطبيقية، الأردن، ماي2009، ص 3.

[9]- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص9.

[10]- **OECD(2000), principles of corporate Governance**

[11]- محسن أحمد الخضيري، **حوكمة المؤسسات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة،2005، ص47

[12]- عبد الوهاب نصر علي و شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات و حوكمة المؤسسات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 77.

[13]- جلال العبد، **حوكمة المؤسسات ماذا تعني؟ وما انعكاساتها على سوق المال وحملة الأسهم**، جريدة عكاض، عدد209، 2006/12/17.

[14]- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 47.

[15]- محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ص15-16.

[16]- مركز المشروعات الدولية CIPE.

On line : www.cipe-arabia.org/pdfhelp.asp.

[17]- عباس حميد التميمي، **آليات الحوكمة في الحد من الفساد الإداري والمالي في الشركات المملوكة للدولة**، عمان، 2005، ص 7.

[18]– منصوري الزين، **أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية،: دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر، 2011، ص ص 139-142.

[19]– القوائم المالية مصدر المعلومات، متوفر على الموقع الالكتروني: (بتاريخ: 2013/09/10.)
www.jps-dir.net/.../fin_statement_info_source.doc

[20]– منصوري الزين، مرجع سابق، ص142.

[21]– Gregory, H. **lire les états financiers en IFRS**, édition, (Paris : organisation, 2004), p : 30.

[22] – Gregory, H. op cit, p31.

[23]– مجدي أحمد الجعبري، **الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة ميدانية على الشركة الأساسية للصناعات السعودية سابك**، متوفر على الموقع الالكتروني: (بتاريخ 2013/09/11)**www. Rooad.net/uploads/news/ifsah.doc**

[24]– مجدي أحمد الجعبري،**مرجع سابق**.

[25]– تقرير من إعداد أمانة الأونكتاد، المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم 2000 ، ص 1 :من خلال الموقع الالكتروني(بتاريخ 2013/09/12)**www.jps-dir.net**

[26]– عبد ربه محمود محمد، المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق، جامعة عين الشمس، مصر، 2005، ص48 .

[27]– بوهرين فتيحة، **فعالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الرقابة الخارجية على المصارف التجارية – دراسة حالة بنك الجزائر**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، تخصص إدارة مالية، المركز الجامعي خنشلة، 2007/2006 ، ص 62-63.

[28]– لطفي أمين السيد أحمد، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص21.

[29]– Rosse M.skinner, J.alex milburn, Adaptation française nadi chlala, jacques fortin **: normes comptables analyse et concepts**, édition Inc, canada, 2003.

[30]– مرازقة صالح، بوهرين فتيحة، **الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية**، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 12 و13 ماي 2010، ص 12.

[31]– الخزاعي، اسعد غني جياد،" **إطار مقترح لحوكمة الشركات الحكومية الممولة ذاتيا وانعكاسها على مهنة التدقيق الخارجي في العراق،** دراسة ميدانية في بعض الشركات الحكومية – التمويل الذاتي"، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، العراق، 2008، ص 62.

[32]– المدير المالي،" **الحوكمة في البنوك**"،/financialmanager.wordpress.com/2008

[33]– الجعارات، خالد جمال ،"**معايير التقارير المالية الدولية**"، إتراك للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن ، 2008، ص21.

[34]– ميرزا،عباس علي وجراهام.جيه.هولت، ماغنوس .أريل، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، المطابع المركزية، الأردن، 2006، ص 7.

[35]– محمد مصطفى سليمان ،" **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**"، مرجع سابق، ص ص 99-100.

[36]– Abbott, L. G. and Parker, S.,"**Auditor Selection and audit Committee Characteristics**", Auditing: A Journal of Practes & Theory articles Vol. (19),

[37]– القشي، ظاهر، الخطيب، حازم،" **الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على ارض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية**"، 2007، ص5.

[38]– General Electric Co., "our commitment : Governance Principles», GECo., USA ,1997.p5.(www.ge.com/annual97/)

[39]– ابو السعود ممدوح،" **دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات**"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي فى إطار حوكمة الشركات"، من 26 – 24 سبتمبر، أيمول، القاهرة – مصر،2005، ص331.

[40]– ابو السعود ممدوح، مرجع سابق، ص 332.

[41]– الجعافره، محمد مفلح محمد،" **مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية**"، ماجستير محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الاردن،2008 ، ص 26.

[42]– صقر، مصطفى فتح الله، " **حوكمة الشركات وبيئة المراجعة**، بدون دار النشر، 2008 ، ص1.

[43]– التميمي، هاشم حسن حسين،" **الرقابة الاجتماعية ودورها في تقويم أداء الوحدات الاقتصادية"، دراسة في ديوان الرقابة المالية**، أطروحة دكتوراه محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2002ص 67.