الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم العلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة:علوم التسيير

التخصص:تدقيق محاسبي

دور محافظي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر

-دراسة ميدانية –

إعداد الطالبة

فيروز مراد

تحت إشراف الأستاذ:

بلقاسم بن خليفة

لجنة المناقشة

سمية دربال	**أستاذ مساعد أ**	**رئيسا**
بلقاسم بن خليفة	**أستاذ مساعد أ**	**مشرفا ومقررا**
لطيفة بكوش	**أستاذ محاضر أ**	**ممتحنا**

السنة الجامعية: 2015/2014

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم العلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة:علوم التسيير

التخصص:تدقيق محاسبي

دور محافظي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر

-دراسة ميدانية –

إعداد الطالبة

فيروز مراد

تحت إشراف الأستاذ:

بلقاسم بن خليفة

لجنة المناقشة

سمية دربال	**أستاذ مساعد أ**	**رئيسا**
بلقاسم بن خليفة	**أستاذ مساعد أ**	**مشرفا ومقررا**
لطيفة بكوش	**أستاذ محاضر أ**	**ممتحنا**

السنة الجامعية: 2015/2014

إهداء

في البداية أشكر الله عز و جل على كل النعم التي أنعمني بها و على كل النجاحات التي توصلت إليها.

بِسْمِ اللّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَقَضَى رَبُّكَ أَلاَّ تَعْبُدُواْ إِلاَّ إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبْلُغَنَّ عِندَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلاَهُمَا فَلاَ تَقُل لَّهُمَآ أُفٍّ وَلاَ تَنْهَرْهُمَا وَقُل لَّهُمَا قَوْلاً كَرِيمًا وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُل رَّبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا﴾ { الإسراء 22- 23}

إلى التي حملتني وهنًا وبكت من أجلي في صمت إلى التي أهدتها الحياة التعب والحرمان، فأهدتني الدفء والحنان إلى التي خصها الله بالشرف الرفيع والعز المنيع، إلى التي يؤرقها الخوف من فشلي، إلى التي ضحت وفتحت لي أبواب النجاح وكانت بدعائها في الليل والنهار سر نجاحي، إلى التي تحمل أحلى الكلمات في الوجود، إلى التي أرجو أن أكون قد نلت رضاها، إليك يا أغلى شيء في الوجود، وإلى التي رافقتني دعواتها دائما إلى التي لو أفنيت عمري لأرضيها لما وفيت حقها، إلى التي تشجعني، وكانت العين التي تحرصني وكانت أول قلب يخفق لنجاحي، إليك أمي العزيزة حفظك الله.

إلى من شق طريق نجاحي إلى رمز العطاء، إلى من تعب وضحى من أجل وصولي إلى هذه المرحلة إلى الذي علمني معنى التعب والشقاء و ضحى من أجلي، إلى الذي سهل لي طريق العلم والمعرفة وعلمني الصبر والثبات، إلى من كان عرق جبينه منير دربي، إلى من ساندني وكان شمعة تحترق لتضيء طريقي إلى من أكن له كل مشاعر التقدير والاحترام والعرفان إلى من كافح وناضل من أجل نجاحي، إلى الذي كان نجاحي له قبل أن يكون لي إليك أبي العزيز حفظك الله.

إلى من تطمئن نفسي بوجودهم أخواتي وإخوتي عمار عبدالجليل محمد الصغير فيصل عبد الواحد سهام صبرينة.

إلى زوجي العزيز والغالي الذي جد وتعب معي في انجاز هذه المذكرة،إلى داده امباركة أطال الله في عمرها،إلى حكيمة وزوجها وأولادها إلى عقيلة وزوجهاوأولادها إلى أهل زوجي كل واحد بإسمه وإلى براءة الدار هبة وسيف الدين وشاكر خاصة .

إلى جميع أقاربي عماتي وعمي وإلى خالتي و أخوالي.

كما أتقدم بالشكر والإخلاص للأستاذ الفاضل الذي نصحنا وتعب معنا بن خليفة بلقاسم.

وكما لا أنسى رفيقاتي في المشوار الجامعي وخاصة كوثر و فضلية و الحادة وداد

كما أتقدم بأسمى عبارات التقدير والامتنان إلى كل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد

فيروز

شـكـــــر وعـرفـــان

قال تعالى << ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي أن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصلحين >> سورة النمل الآية19 .

الحمد لله خالق الكون ومبدع الإنسان والصلاة والسلام على خير الأنام الذي بعث بالرحمة والسلام، وعلى آله الأخيار.

قال صلى الله عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

أتوجه بخالص الشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذ الفاضل بن خليفة بلقاسم الذي أشرف على هذه الدراسة ولم يبخل عليا بالمعلومات والتوجيهات التي كانت لها بالغ الأثر في إنجاز هذا العمل، كما أوحي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة.

كما نتقدم بالشكر إلى زوجي الغالي عبد القادر الذي لا أنس تعبه معي في إنجاز هذا العمل.

فلهم منا جميعاً خالص الشكر والامتنان وأسمى عبارات التقدير والاحترام.

ملخص الدراسة

دور محافظي دور الحسابات كمدخل في تفعيل حوكمة الشركات

-دراسة ميدانية-

تناولت هذه الدراسة بتحليل ومناقشة تبين دور محافظي الحسابات كآلية من آليات تفعيل حوكمة الشركات،حيث تم التطرق للمراجعة من خلال عرض سريع لمفهومها وبيان أهميتها، أهدافها،أنواعها ومختلف الخطوات العملية لإنجازها، ومن ثمة التعرف على الحوكمة ومدى مساهمة محافظي الحسابات في تطبيقها وتوضيح جوانب العلاقة المتداخلة بينهما.

وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الثانوية(الكتب، منشورات ودراسات سابقة) والأولية والتي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة والبالغ عددها 30 فردا، وبعد حصر وتجميع البيانات تم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج Excel 2007 و SPSS 20 .

ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها:

أنه هناك تأثير إيجابي وكبير للمحافظي الحسابات على حوكمة الشركات، أن وضع أسس نظام رقابة داخلية فعال وأهلية واستقلالية المراجع الخارجي وجودة تقارير المراجعة الخارجية تساهم بشكل رئيسي في تحسين الحوكمة ، كما أن ممارسة الحوكمة تتم من خلال أربعة أطراف رئيسية هم: المراجع الداخلي، لجنة المراجعة، مجلس الإدراة ، المراجعة الخارجية.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان من أهمها:

العمل على نشر مفهوم وثقافة الحوكمة لدى كافة الأطراف ذات العلاقة وذلك من خلال اصدار النشرات والتعليمات التي تعكس دور وأهمية الحوكمة، إضافة إلى التزام القانوني بتطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة في الشركات والعمل على توفير الاطار القانوني والمؤسسي لذلك.

Abstract

Governors accounts cycle input to the activation of corporate governance in Algeria

An Empirical Study -

This study ate and competition analysis showing the role of the Board of Governors next activate the accounts of government companies with a disposition for review through a quick review of the concept and importance of the statement and the various objectives and the extent to which the government and the Board of Governors of the accounts in their application and situating aspects of the interrelationship between the two mechanisms

Was used descriptive analytical approach in conducting the study through data collection from the secondary source (books, publications, and previous studies) and the initial and obtained through the distribution of lists of the questionnaire on the eyes of the population of the study's 30 members and after the confined and the data collection was discharged using a program EXCEL

The study found a set of results was the most important

There is a positive and significant impact on the government accounts are companies, and lay the foundations Ndham effective internal control and civil and independence of the external auditor and the quality of the external auditor reports mainly contribute to the improvement of the government as :the exercise of government is done through the four quarters of Risah were

. Internal auditor, the Audit Committee, the Board of Directors, external audit

:The Khstaldrash to a set of recommendations was the most important

Work on the deployment of the concept of culture and the government have all relevant parties, through the issuance of bulletins and instructions that reflect the importance of the role of the government in companies and work to provide the legal and institutional issue so

الفهارس

فهرست المحتويات

الفهرس	الصفحة
المقدمة العامة.....	(أ–د)
الفصل الأول: مدخل حول المراجعة ومحافظ الحسابات.....	1
تمهيد الفصل.....	2
المبحث الأول:ماهية المراجعة.....	3
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة وتعريفها.....	3
المطلب الثاني: أهداف و أهمية المراجعة.....	5
المطلب الثالث: مبادئ وفروض المراجعة.....	8
المطلب الرابع: معايير المراجعة وأنواعها.....	10
المبحث الثاني: الإطار القانوني للمراجعة الأطراف المعينة يخدمها علاقتها	17
المطلب الأول: الإطار القانوني للمراجعة وفق التشريع الجزائري.....	17
المطلب الثاني: الأطراف التي تستخدمها.....	17
المطلب الثالث: علاقة المحاسبة بالمراجعة الحسابات	19
المبحث الثالث: محافظ الحسابات.....	20
المطلب الأول: تطور مهنة محافظ الحسابات.....	20
المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات.....	21
المطلب الثالث: شروط، أتعاب ومسؤوليات محافظ الحسابات.....	21
المطلب الرابع: مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات.....	23
المطلب الخامس: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.....	25
المطلب السادس: تعيين وموانع التعيين محافظ الحسابات.....	27
الخلاصة.....	30
الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات.....	31
تمهيد الفصل.....	32
المبحث الأول: عموميات حول حوكمة الشركات.....	33
المطلب الأول: مفهوم ونشأة حوكمة الشركات.....	34
المطلب الثاني: خصائص ومبادئ حوكمة الشركات.....	36
المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات	39
المطلب الرابع : محددات ومراحل حوكمة الشركات	41
المطلب الخامس: نظريات ومقومات حوكمة الشركات	43
المبحث الثاني: أساسيات عن حوكمة الشركات.....	47
المطلب الأول: المعايير و المجالات والأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	47
المطلب الثاني: مسؤوليات حوكمة الشركات.....	50
المطلب الثالث: مزايا حوكمة الشركات.....	51
المطلب الرابع: سمات حوكمة الشركات	52

فهرست المحتويات

المطلب الخامس: التجارب الدولية لحوكمة الشركات..... 55
المطلب السادس: واقع الحوكمة في الجزائر..... 57
المبحث الثالث: العلاقة المرتبطة بين مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات..... 59
المطلب الأول: علاقة المراجعة الخارجية بحوكمة الشركات..... 59
المطلب الثاني: آليات دعم المراجعة الخارجية بحوكمة الشركات..... 59
المطلب الثالث: الآليات المهنية العملية..... 61
الخلاصة..... 62
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية..... 63
تمهيد..... 64
المبحث الأول:الاطار المنهجي للدراسة الميدانية..... 65
المطلب الأول:البيانات الدراسة..... 65
المطلب الثاني: قائمة الاستبيان..... 65
المطلب الثالث:مجتمع الدراسة وحدودها..... 67
المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان..... 69
المطلب الأول: الخصائص العامة للعينة..... 69
المطلب الثاني: التحليل الاحصائي الوصفي لنتائج الاستبيان..... 73
الخلاصة..... 74
الخاتمة..... 76
قائمة المراجع..... 80

الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(01-01)	أوجه الاختلافات بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	14
(0203)	مقيا س ليكارت الثلاثي	66
(03-03)	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	67
(04-03)	توزيع العينة حسب الجنس	69
(05-03)	توزيع العينة حسب العمر	70
(06-03)	توزيع العينة حسب المؤهل	70
(07-03)	توزيع العينة حسب الخبرة	71
(08-03)	توزيع العينة حسب الوظيفة	72
(09-03)	أهلية واستقلالية مراجع الخارجي ودورها في تفعيل حوكمة الشركات	73
(10-03)	مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية الفعال في تفعيل حوكمة الشركات	74
(11-03)	جودة تقارير المراجعة الخارجية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات	76
(12-03)	الرفع من كفاءة المراجعين والتقليل من فجوة التوقعات ودورها في تفعيل حوكمة الشركات	77

الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(01-02)	خصائص حوكمة الشركات	36
(02-02)	أهمية حوكمة الشركات	40
(03-02)	المحددات الخارجية والداخلية	42
(04-03)	توزيع العينة حسب الدراسة	69
(05-03)	توزيع العينة حسب الفئة العمرية	70
(06-03)	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	70
(07-03)	توزيع العينة حسب الخبرة	71
(08-03)	توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	72

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق01	استمارة استبيان	89
الملحق02	مخرجات نظام SPSS	93

المقدمة

1. تمهيد

تزايد الإهتمام في السنوات الأخيرة بمفهوم حوكمة الشركات على إثر الأزمات المالية المتكررة، والتي أدت إلى إفلاس العديد من الشركات بسبب انتشار الفساد المحاسبي والراجع إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية ونقص الإفصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية التي تعبر عن الأوضاع المالية للوحدات الاقتصادية.

وتعتبر الحوكمة أداة فعالة للتأكد من موضوعية التقارير المالية وذلك من خلال مجموعة من الأسس والإجراءات التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل ، حيث أن ممارسة الحوكمة تتم من خلال أربعة أطراف أساسية تربطها علاقات تعاونية هي: المراجع الداخلي، لجنة المراجعة ، مجلس الإدارة، المراجعة الخارجية، ويمكن لوظيفة المراجعة الخارجية أن تسهم في تحسين جودة الحوكمة من خلال علاقاتها التعاونية مع أطراف الحوكمة الثلاث الأخرى، وذلك بدعمها لهذه الأطراف في أداء دورها المتكامل .

وبذلك فإن لمراجعة الحسابات دور هام في تفعيل حوكمة الشركات على اعتبار أنها الركيزة الأساسية التي تقوم عليها وذلك لاستمرار الشركة وقدرتها على تحقيق أهدافها.

2. إشكالية الدراسة:

على ضوء ما سبق ولتحقيق أهداف الدراسة تم صيانة التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة على النحو التالي:

كيف يمكن لمحافظي الحسابات أن تساهم في تفعيل حوكمة الشركات ؟

وينبثق عن التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية :

-هل تساهم أهلية واستقلالية المراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات ؟

- هل يساهم وضع أسس نظام رقابة داخلية فعال في تفعيل حوكمة الشركات ؟

-هل تساهم جودة تقارير المراجع الخارجي في تفعيل الشركات ؟

-هل يساهم الرفع من كفاءة محافظي الحسابات والقليل من فجوة التوقعات في المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات ؟

-هل الإجراءات الواجب إتباعها من قبل المؤسسات الجزائرية تساهم في تفعيل حوكمة الشركات ؟

3. فرضيات الدراسة :

يتطلب تحليل الإشكالية محل الدراسة اختيار مجموعة من الفرضيات التي تعتبر كإجابة مبدئية على مختلف التساؤلات المطروحة :

- أهمية واستقلالية المراجع الخارجي تساهم في تفعيل حوكمة الشركات؛
- وضع أسس نظام رقابة داخلية فعال يساهم في تفعيل حوكمة الشركات ؛

- يمكن لجودة تقارير المراجع الخارجي أن تساهم في تفعيل حوكمة الشركات ؛
- الرفع من كفاءة محافظي الحسابات والتقليل من فجوة التوقعات في المراجعة يساهم بشكل كبير في تفعيل حوكمة الشركات؛
- تساهم بعض الإجراءات الواجب إتباعها من قبل المؤسسات الجزائرية في تفعيل حوكمة الشركات.

4. أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في العناصر التالية:

- التأكد على أهمية التوسع في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات والاستفادة منها في تطوير الممارسة المحاسبية وتطوير مهنة المراجعة لما لها من أثار ايجابية على جذب مزيد من الاستثمارات الأجنبية ودعم القدرات التنافسية للشركات؛
- تسليط الضوء على حوكمة الشركات و الأهمية المرجوة من المراجعة الخارجية اتجاهها؛
- ندرة البحوث التطبيقية التي أجريت في مجال العلاقة بين حوكمة الشركات ومحافظي الحسابات.

5. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة المتداخلة بين محافظي الحسابات وحوكمة الشركات، ويتفرع من هذا الهدف الرئسي الأهداف الفرعية التالية:

- الوقوف على أهم الأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات؛
- إبراز دور محافظي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات؛
- التعرف على آراء الإختصاص من مهنيين وأكاديميين فيما يتعلق بدور محافظي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات، وكذا مختلف الإجراءات الواجب العمل بها من قبل المؤسسات الجزائرية.

6. أهداف إختيار الموضوع:

- الاهتمام الشخصي والرغبة في دراسة الموضوع وإرتباطه بتخصص تدقيق الحاسبي؛
- الرغبة في إثراء المكتبة الجامعية نظرا لقلة المراجع والبحوث المتعلقة بهذا الموضوع، وكذا فتح المجال أمام الطلبة لبحوث أخر في نفس المجال؛
- الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والازمات المالية؛
- ندرة البحوث التطبيقية التي أجريت في مجال العلاقة بين الحوكمة ومحافظي الحسابات؛
- عدم إدراك الكثير ممن لهم علاقة ببيئة الأعمال بالدور الذي تلعبه محافظي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات خصوصاً في ظل التطورات الراهنة.

7. أهم الدراسات السابقة:

يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة فيما يلي:

دراسة إبراهيم إسحاق نعمان: دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية ، 2009.

تناولت الدراسة بالتحليل والمناقشة دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين، مع عرض سريع لمفهوم حوكمة المصارف وبيان أهمها وأهدافها ثم التطرق إلى المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان من أهمها: ضرورة تعميق المفاهيم والمبادئ التي قضت بها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية لدى كافة المراجعين الداخليين من خلال عقد الدورات التدريبية التأهلية اللازمة، وضرورة بذل العناية الكاملة من قبل سلطة النقد الفلسطينية في مجال التزام المصارف بمبادئ وقواعد الحوكمة والتعليمات الصادرة عنها، والعمل على نشر مفهوم وثقافة الحوكمة لدى كافة الأطراف ذات العلاقة. جامعة المدية، الجزائر، 2009.

تناولت هذه الدراسة تبيان دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى المجالات التي تساهم بها المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات والتعرف على مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لقواعد الحوكمة و إدراكها لها ،كما وضحت اثر قواعد الحوكمة على كل من الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومة المحاسبية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :أن الحوكمة تمثل الكيفية التي تدار بها المؤسسات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة،والتالي فهي الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة لمواردها ودراستها للمخاطر.

دراسة هشام سفيان صلواتشي: تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة،مدخل لتطبيق الحوكمة وتحسين الأداء،دراسة حالة شركة جنوب، رسالة ماجستير غير منشورة،جامعة البليدة،2008.

اهتمت هذه الدراسة بدور تأهيل الصغيرة والمتوسطة في تطبيق حوكمة الشركات، حيث خلص الباحث إلى أن تطبيق نظام المؤسسة الصغيرة و المتوسطة يستوجب شروط معينة على المستوى الإداري، بالاضافة إلى التطبيق الجيد لأساليب التسيير من خلال تأهيل نظام الموارد البشرية، نظام المحاسبة والمالية ونظام التسويق.

دراسة نبيل حمادي : التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، دراسة حالة مجمع صيدال وحدة دار البيضاء بالجزائر العاصمة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشلف، 2008.

إهتم الباحث من خلال هذه الدراسة بإبراز الإطار العام لحوكمة الشركات وكذا دور المراجع الخارجي فيها وقد خلص الى أن هناك دور للمراجعة الخارجية باعتبرها آلية رقابية ضمن علاقة الوكالة وفي التقليل من فجوة التوقعات وكذا مسؤولية التدقيق الخارجي في معرفة مدى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

8. صعوبات الدراسة:

واجهت الدراسة صعوبات ومعوقات عديدة على الناحيتين النظرية والعملية ومن أهمها نذكر :

- قلة المراجع والمصادر والدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع،وخاصة منها أطروحات الدكتوراه ومذكرات الماجستير التي تفتقد إليها الجامعة الجزائرية على الأقل.
- غياب شركات مساهمة في الولاية لتطبيق الدراسة عليها مما قادنا الى إستعمال أسلوب الاستبيان في دراسة الحالة.
- عدم الجدية في الرد على الاستبيان.

9. منهجية الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي في إجراء الدراسة فيما يخص الجانب النظري لكونه من أكثر المناهج استخداما في الدراسات الاجتماعية والانسانية، وللتوصل إلى نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة، وكذا المنهج التاريخي فيما يتعلق بعرض التطور التاريخي للمراجعة.

أما فيما يتعلق بالدراسة الميدانية والتي كانت في شكل استبانه تم إعدادها وتصميمها وتوزيعها لغرض الدراسة، فقد تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال استخدام المنهج الإحصائي التحليلي لتفسير البيانات.

10. هيكل الدراسة:

تبعا للأهداف المتوخاة من المذكرة ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية لاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، حيث ضم فصلين نظريين والفصل الثالث عبارة عن دراسة ميدانية.

الفصل الأول: تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاث مباحث أي تناولنا في المبحث الأول ماهية المراجعة، بينما تطرقنا في المبحث الثاني إلى الإطار القانوني للمراجعة وفق التشريع الجزائري، كما تناولنا في المبحث الثالث إلى محافظ الحسابات،

الفصل الثاني: تم تقسيم الفصل الثاني إلى مبحثين أي تناولنا في المبحث الأول عموميات حول حوكمة الشركات بينما تطرقنا في المبحث الثاني إلى أساسيات عن حوكمة الشركات

الفصل الثالث: يعتبر هذا الفصل كمحاولة لدراسة وتحليل آراء أهل الإختصاص من مهنيين وآكاديمين فيما يخص المجالات التي تساهم بها محافظي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات، ومن خلاله تم الإجابة على فرضيات الدراسة الميدانية.

وفي الأخير توصلنا إلى الخاتمة والمتضمنة مجموعة من النتائج والتوصيات الخاصة بموضوع الدراسة.

الفصل الأول:

مدخل حول المراجعة ومحافظ الحسابات

تمهيد:

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، فهي بذلك عملية انتقاديه للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة ، تلعب المراجعة دورا مهما في الحياة الاقتصادية.

وبالتالي فالمراجعة هي فحص حسابات وحدة اقتصادية ما للتأكد من صحتها، وبتعبير أخر فالمراجعة هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصا إنتقاديا منظما وبشكل يمكن للمراجع من تقديم تقريره الذي يضمنه رأيه الفني المحايد والمستقل حول مدى دلالة القوائم المالية لذلك المشروع عن المركز المالي له في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى بيان تلك القوائم لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

ومن خلال ما سبق ذكره يمكننا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي :

المبحث الأول: ماهية المراجعة؛

المبحث الثاني: الإطار القانوني للمراجعة وفق التشريع الجزائري؛

المبحث الثالث: محافظ الحسابات.

المبحث الأول: ماهية المراجعة

المراجعة بمعناها المهني عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا انتقاديا محايدًا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية، وقد ازداد الاهتمام بالمراجع والمراجعة من حيث التنظيم والكفاءة نظرا لازدياد الاهتمام بالأقسام المحاسبية والتي هي مصدر المعلومات الرئيسية، ونظرا للتعقيدات العمليات التجارية في عالمنا الحاضر محليا وعالميا.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة وتعريفها

لقد نشأت مهنة المراجعة منذ القدم إذ نجد أن الحضارات القديمة قد مارست هذه المهنة ولكن بأسماء وكيفيات تختلف على ما هو الحال عليه الآن.

أولاً: لمحة تاريخية عن المراجعة

إن المراجعة قديما قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختيار النقود وقياس قيم السلع والخدمات المتبادلة. إلا أن الأمر بالنسبة للمراجعة ومراقبة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي المالي بقواعده ونظرياته للفحص نظام من حيث مدى التطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها.

لقد صاحبت المراجعة تطور النشاط التجاري والاقتصادي، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا، في القرن ين الخامس عشر والسادس عشر، وتطور مستمر الذي تبع تطور منشآت والمؤسسات فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان المالك مالكًا ومسيرًا في نفس الوقت. غير أن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، وتميز بالحاجة إلى رؤوس الأموال بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة الركب، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض، حيث تتوافر لديه، على المخاطر بها[1] .

وبالتالي فإن المراجعة ترجع الى حكومات قدماء المصريين و اليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع الى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعب والأخطاء، بالتالي صحتها.

المراجعة "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع.

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**،ط2 ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ط2، 2005.

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام. والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص[2] .

لقد تطورت وظيفة التدقيق عبر العصور وخاصة منذ بداية القرن العشرين وهذا التطور راجع الى تطور اقتصاد السوق وعند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة و التجارة، والزيادة في أنشطة المؤسسات والشركات المساهمة، وفي هذا الإطار أصدرت بعض الدول الصناعية الكبرى مثل بريطانيا وفرنسا نصوصا تشريعية تلزم الشركات المساهمة بتعيين خبراء مستقلين لمراجعة الوثائق المحاسبية والمالية للمصادقة عليها عن طريق إعداد تقرير كتابي يكون دوري ويتم بعد انتهاء المؤسسة من إعداد الحسابات الختامية ويبدي فيه المراجع رأيه الفني المحايد عن مدى وصدق وعدالة الحسابات المالية.

ويرجع أصل التدقيق الى العصور الوسطى والتدقيق في المعنى الحديث يعود الى عصر دخول الشركات الكبرى الى حيز الوجود وتطور التدقيق مع تطور تلك الصناعة ويعود التدقيق في شكله البسيط الى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي حيث انه أصبح من الضروري أن يعهد الى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص أخر. حيث إن قدامى المصريين كانوا يقوموا بتعيين شخصين لتسجيل الأموال الأميرية الواردة، ويقوم شخص آخر بعملية التدقيق لما قاما به هؤلاء الأشخاص.

وبالتالي لقد أعترف كتاب المحاسبة والمراجعة بأهمية الرقابة الداخلية للمراجع الخارجي وأن التفاصيل التي يقوم بها المراجع الخارجي والعينات التي يعتمد عليها تتوقف على جودة النظام المراقبة الداخلية.

ثانيا: تعريف المراجعة

سنحاول من خلال هذا العنصر تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة والتي هي:

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها <<عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية للغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية>>[3] .

وعرفت كذلك <<يقصد بمراجعة الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات(الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ط2**،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص7.

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص9.

دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة. >>[4].

وعرفت أيضاً <<المراجعة وبصورة رئيسية هي فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني >>[5].

كما عرفت <<هي فحص انتقادي يسمح بمراجعة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات>>[6].

وعرفت أيضاً <<المراجعة هي عملية منتظمة ومنهجية ومخطط لها، تتم بواسطة تكليف شخص مؤهل يتصف بالحياد والاستقلالية، وتتضمن القيام بانجاز الاختيارات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات التي تمكن المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية المدققة>>.[7]

المطلب الثاني: أهداف و أهمية المراجعة

ويتم التطرق في هذا المطلب إلى أهداف المراجعة وأهميتها وذلك فيما يلي:

أولاً: أهداف المراجعة

هناك عدة أهداف للمراجعة سنذكر منها النقاط التالية [8]:

1. **الوجود والتحقق:**

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية والقوائم المالية الختامية فعلا موجودة، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة الى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، وبالتالي يسعى المراجع الى التحقق والتأكد من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو الجرد المادي للمخزونات.

2. الملكية والمديونية :

تعمل المراجعة في هذا البند الى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك لدى المؤسسة والخصوم التزام عليها. فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها الديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد وصدق وحقيقة المعلومات.

3. **الشمولية والكمال :**

[4] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعملية)، ط4** دار وائل للنشر، الأردن، 2007، ص13.

[5] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، ط3 دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص20.

[6] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص5.

[7] حازم هاشم الآلوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق الجزء الأول: المراجعة نظريا، ط1**، الجامعة المفتوحة، ليبيا، 2003، ص36.

[8] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص16.

حيث نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات لبتي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية، أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقييدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا، عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

4 _ التقييم :

معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقيمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.

5_ التسجيل المحاسبي:

نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة، كما تم تسجيلها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل إلى أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب، وكذلك كما يلي:

- **قبل عام 1900ميلادي**: كان الهدف من المراجعة اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء ولذلك أن المراجعة التفصيلية ولا وجود للنظام الرقابة الداخلية؛
- **من 1905ميلادي إلى 1940ميلادي**: كان الهدف من المراجعة تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالية بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية ؛
- **من 1940ميلادي إلى 1960 ميلادي**: كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته وتم التحول نحو المراجعة الاختبارية التي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية؛
- **من 1960إلى يومنا هذا** أضيفت عدة أهداف أخرى نذكر منها:

أ –مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛

ب – تقييم نتائج الأعمال بالنسبة لأهداف المسطرة؛

ت – تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛

ث – القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط[9].

وتعتبر هذه الأهداف من الأهداف المعاصرة للتدقيق بينما توجد أهداف أخرى تقليدية وهي كالآتي[10]:

[9] زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**،ط 1دار الراية، الأردن، 2009، ص21.

[10] نفس المرجع السابق

ـ التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، والمستندات المؤيدة للعمليات.

ـ اكتشاف ما قد يوجد من غش وأخطاء وتلاعب وتزوير، في العمليات والأحداث المسجلة وتقليل فرص ارتكابها.

ـ الحصول على رأي فني محايد، يقوم على مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات، على ضوء أدلة وقرائن إثبات، متعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات.

ثانيا: أهمية المراجعة

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها. حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز للمنشأة ومن هذه الأطراف:

- **إدارة المنشأة :** تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية بشكل أساسي في عمليات الرقابة والتخطيط، لذلك إذا لم تستند هذه الإدارة على أساس سليم فإن التخطيط لن يكون دقيقا وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليه، لذلك فإن الإدارة بحاجة إلى درجة عالية من الثقة في البيانات المالية لا يمكن أ ن تتوفر إلا من خلال عملية المراجعة[11].
- **البنوك التجارية والصناعية [12] :** فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها. كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.
- **الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة :** تعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات...الخ كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه.

ومجمل القول أن المحاسبة قد أصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلقة حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة. ولكن لن تنسى الخدمة الحقيقة إلا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد،

[11] إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات الاطار النظري**، ط1، دار وائل الأردن، 2012، ص15.

[12] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص16.

بفحص تلك البيانات فحصا إنتقاديا منظما ودقيقا، وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية.

المطلب الثالث : مبادئ وفروض المراجعة

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى كل من المبادئ المراجعة وكذا فروضها وذا فيما يلي:

الفرع الأول: مبادئ المراجعة

وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات ومصادرات المجال وأن تكون متسقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلاً في التطبيق العملي، يجدر الإشارة إلى تناول مبادئ مراجعة الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي:

1-ركن الفحص.

2-ركن التقرير.

وبناء على ذلك فإن مبادئ مراجعة الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما[13]:

أولاً: مبادئ المرتبطة بركن الفحص

01-مبدأ التكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثرها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة؛

02- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير؛

03- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك باستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها؛

04-مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية : ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث

[13] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، ط2، دار صفاء، الأردن، 2005، ص22،23.

المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة؛

ثانياً: المبادئ المرتبطة بركن التقرير

01-مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير؛

02-مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات؛

03-مبدأ الأنصاف ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع، وكذا التقارير المالية منصفة للجميع المرتبطين والمهمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية؛

04-مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرًا واضحًا لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقة وموضوعية.

الفرع الثاني فروض المراجعة

الفرض هو معتقد ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى، كما عرفه البعض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام وتعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل وترشيد السلوك. وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة في الآتي[14]:

- ليس هناك تعارض محتمل في المصالح بين المراجع ومعدي المعلومات المالية؛
- بناء على الفرض الأول يتمثل الفرض الثاني في أن المراجع يستطيع الحفاظ على نزعة الشك المهنية بداخله وهي التزام الحياد والاستقلالية؛
- يتصرف المراجع كمراجع فقط وتعني المقومات الذاتية التي تتعلق بشخص المراجع وتكوينه العلمي؛
- يلتزم المراجع بالتزامات المهنية المحددة أو القابلة للتحديد هذه الالتزامات تتمثل في المقومات الموضوعية من تشريعات وما تصدره من الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات؛

[14] زاهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره، ص16،17.

- النتائج الاقتصادية يمكن التحقق منها ومراجعتها، وهذا يعكس عدم التأكد والبحث وجمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة لإزالة حالة عدم التأكد؛
- نظام الرقابة الداخلي الجيد يمكن الاعتماد عليه، وذلك بسبب الأهداف المرجو تحقيقها من وضع نظام للرقابة داخل التنظيم وهو حماية أصول المنشأة واختيار دقة البيانات المحاسبية وتحفيز الكفاءة التشغيلية التي أصبحت تمثل محول مهم لعلم التدقيق سيتم التعرض له في مجال أخر وهي عبارة عن (مراجعة المهام).
- ما لم يكن هناك العكس فإنما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل وهذا الفرض يتعلق بكمية ونوع الأدلة التي يمكن جمعها؛
- العرض العادل والصادق يعني ضمنياً استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليه أو أية معايير أخرى متعارف عليها أو مقرر مثل قوانين الضرائب وقوانين الشركات والزكاة وغيرها.

المطلب الرابع : معايير المراجعة وأنواعها.

الفرع الأول : معايير المراجعة.

لكي تتم عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية يجب الالتزام بالمراجعة دون أن يتم تعديلها أو عدم الاهتمام بها. وقد إصدار المعايير العامة للمراجعة من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين في عام 1954 ، وقد ساهمت المعايير في تحقيق المزايا التالية لمهنة محافظ الحسابات

وبالتالي قد تم تقسيم المعايير إلى ثلاث أقسام رئيسية على النحو التالي:

أولاً: المعايير العامة:

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتجلى بها المراجع الخارجي. وبالتالي يندرج تحتها المعايير التالية[15]:

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهل العلمي والعملي في مجال خدمات المراجعة؛
- يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل؛

[15] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمةالإطار النظري والإجراءات العملية(الجزء الأول)**، ط1، دار الثقافة، الأردن، 2009، ص 64،65.

– يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى، وكذلك عند إعداد تقرير المراجعة.

ثانياً: معايير العمل الميداني[16]:

تتعلق هذه المعايي بتنفيذ عملية المراجعة، وتتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة الإجراءات، وتحتوي على ثلاثة معايير هي:

– يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً، ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين، إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة؛

– يجب دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها بشكل مفصل وواف حتى يتمكن المراجع من تقرير مدى الاعتماد عليها، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة؛

– يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

ثالثاً: معايير إبداء الرأي (التقرير)

هذه المعايير ترتبط أو تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث إنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقرير الشخصي، ومن ثم فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي ويندرج تحتها أربعة معايير هي:

– يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً؛

– يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، قد اختلفت عن المبادئ التي استخدامتها عند إعداد القوائم المالية الخاضعة بالفترة السابقة؛

– يفترض أن القوائم المالية تحتوي على البيانات والإيضاحات كافة التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك؛

– يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع بالقوائم المالية كونها وحدة واحدة وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي في القوائم كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك ويجب أن يوضح

[16] نفس المرجع السابق

التقرير في جميع الأحوال ، خصائص الخدمة التي يقوم بها المراجع وطبيعتها مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

الفرع الثاني: أنواع المراجعة

يمكن تصنيف أنواع المراجعة الى عدة تبويبات وكل تبويب يتضمن أنواع مختلفة لعملية المراجعة ولكن هذه التبويبات تعتبر لإغراض الوصف فقط وذلك لان التدقيق الخارجي ليكون مستقل وإلا يفقد جوهره لأن أدائه يعتمد كلية على أنواع الأخرى من التدقيقات، حيث أن مفهوم تدقيق الحسابات ومبادئه العملية لا تختلف باختلاف الزاوية التي ننظر منها إلى عملية تدقيق الحسابات.

وبناء على ما تقدم يمكن حصر أنواع التدقيق في التبويبات التالية[17]:

أولاً : تبويب المراجعة من حيث حدوده

01 _ المراجعة الكاملة:

وهي المراجعة الذي تخول للمراجع إطارًا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمراجع الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباراته؛

_ المراجعة الجزئية:

وهي المراجعة الذي تقتصر فيه عمل المراجع على بعض العمليات المعنية أي أن المراجع يتضمن وضع قيود على النطاق، أو المجال، ويراعي أن الجهة التي تعين المراجع هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق أو حدود المراجع المكلف به، ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي بين حدود المراجع والهدف منه، حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها كي لا يتنسب إليه التقصير في القيام بشيء لم بنص عليه في الاتفاق؛

ومن أمثلة المراجعة الجزئية مايلي:

_ الاتفاق على تدقيق العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات ؛

_ الاتفاق على تدقق العمليات الخاصة بالمخازن؛

_ الاتفاق على تدقيق العمليات الآجلة خلال فترة معينة.

[17] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص10،19.

ثانياً: تبويب المراجعة من حيث مدى الفحص:

_ المراجعة التفصيلية:

وهي المراجعة الذي كانت سائدة في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المراجع بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب؛

_ المراجعة الإختبارية:

وهي المراجعة التي تعتمد على اقتناع المراجع بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، وتتم هذه المراجعة أحد هذه الأساليب:

_ التقدير الشخصي (العينات الحكمية)؛

_ علم الإحصاء (العينات الإحصائية)؛

وإتباع المراجع لأحد هذه الأساليب يعتمد على الخبرة ومدى إلمام المراجع بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل المجتمع، والعينة، الوسط الحسابي، التشتت، التوزيع الطبيعي، وكذلك طرق اختبار العينات الإحصائية...الخ؛

وبالتالي من الجدير بالذكر في هذا المجال التفرقة بين التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي والتدقيق الاختباري من ناحية أخرى وذلك تجنبا للخلط بين هذه الأنواع حيث أن التدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات في حين أنه يكون اختباري إذا تم فحص جزء معين من القيود والدفاتر والسجلات والمستندات؛

ثالثاً: تبويب المراجعة من حيث التوقيت

تنقسم المراجعة من حيث توقيت إلى مايلي[18]:

01 - المراجعة المستمرة: وهي المراجعة التي تتم على مدار السنة أو فترات محددة خلال السنة المالية، وتتم هذه المراجعة ببرنامج محدد ومنظم مسبقا، على أن يقوم المراجع في الأخير على بمراجعة أخيرة للقوائم المالية بعد إقفال الدفاتر والحسابات وأن يؤشر في البرنامج الذي أتمه؛

02 - المراجعة النهائية: وهي تلك المراجعة التي تتم بعد انتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية، ويعتبر هذا النوع مناسب للمؤسسات الصغيرة وغير ممكنة للمؤسسات الكبيرة للكثرة عملياتها.

رابعًا: تبويب المراجعة من حيث الاستقلال

[18] محمد السيد،، **المراجعة والرقابة المالية**، دار الكتاب الحديث، 2008، ص ص 46،47.

تقسم المراجعة إلى مايلي[19]:

المراجعة الداخلية: لقد نشأت المراجعة الداخلية نتيجة احتياجات إدارة لأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، وبالتالي فهي عبارة عن نشاط تقويمي مستقل داخل المشروع لفحص وتقويم أنشطتها لخدمة أهداف الإدارة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية ...إلخ ؛

المراجعة الخارجية: وهي المراجعة التي يقوم بها طرف من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقل كليا عن إدراة هذه المؤسسة ويكون هدفها الرئيسي لمثل هذا النوع هو إعطاء رأي فني محايد حول مصداقية وعدالة القوائم المالية.

الجدول رقم(01) يوضح أوجه الاختلافات بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

	البيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
01	الهدف	*تحقيق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات *التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
02	علاقة القائم بعملية المراجعة بالمنشأة	موظف داخل المنشأة ويكون تابع للمنشأة.	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة ويكون مستقل عن المنشأة.
03	نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على تدقيق جميع عمليات المنشأة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي، والعرف السائد، ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه قوانين المنظمة للمهنة المراجعة وغالبا ما تكون المراجعة الخارجية تفصيلية أو إختبارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة
04	التوقيت المناسب لأداء	يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية. إختيارية وفقا لحجم المنشأة	يتم الفحص مرة واحدة(نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية(مستمرة). قد يكون كامل أو جزئي

[19] الزهرة بسي، **مراجعة الحسابات و دورها في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة الوادي، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير،2012/2011، ص18 ، 19.

05	المستفيدين	إدارة المنشأة	إلزامية وفقا للقانون السائد. قراء التقارير المالية.

المصدر:أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، ط2، دار صفاء، الأردن، 2005،ص18.

خامساً: التبويب من حيث الالتزام[20]:

01 - **المراجعة الإلزامية:**

وهي المراجعة الذي تلتزم به المنشآت وفقاً للقانون السائدة (قانون الشركات، قوانين، الضرائب، قانون الاستثمار)، ويتم تعيين المراجع من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه، وفي حالة تعدد المراجعين فإنهم مسئولين بالتضامن، واستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المراجع الأول، ومن الضروري أن تكون المراجعة في هذه الحالة كامل (اختباري).

02 - المراجعة غير الإلزامية:

الأصل في المراجعة أن يكون اختياري، ويرجع أمر تقرير القيام به إلى أصحاب المنشأة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح.

لذلك فإن هذه المراجعة تتناسب مع شركات الأشخاص والمنشآت الفردية لأنه يفيد في الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من المراجع عند تحديد أنصبة الشركات المتضامنين عند الانضمام أو الانفصال، وكذلك اطمئنان الشريك الموصى في الحسابات لأنه غير مسموح له بالتدخل في الإدارة، بالإضافة إلى اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من مراجع عند طلب قروض، فضلاً عن الأمل قبول الإقرارات المقدمة من المنشأة للضرائب وعدم تعديلها واعتمادها.

[20] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للمراجعة

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى كل من الإطار القانوني للمراجعة وفق التشريع الجزائري ويتمثل في الإطار القانوني للمراجعة الداخلية وكذا الخارجي وأيضا الأطراف التي تستخدمها . وعلاقة المحاسبة بالمراجعة كنقطة أخيرة في هذا المبحث.

المطلب الأول: الإطار القانوني للمراجعة وفق التشريع الجزائري

أولا: الإطار القانوني للمراجعة الداخلية

وتطرقت المادتين التاليتين

1- المادة 40من القانون 01-88: "يتعين إلى المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة، وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها "؛

2- المادة 41من القانون 01-88 "تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية لتقييم اقتصادي دوري يقوم به جهاز مؤهل لهذا الغرض عن طريق التنظيم"[21].

ثانيا: الإطار القانوني للمراجعة الخارجية

حسب نص المادة 26 من القانون 01/10 المؤرخ في29يونيو2010 [22]

تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاثة سنوات؛

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.

يمكننا إن نستعرض أهم الأطراف التي تخدمها المراجعة على سبيل المثال لا الحصر النقاط التالية :

المطلب الثاني: علاقة المحاسبة بالمراجعة الحسابات[23]

ارتبط تدقيق الحسابات منذ نشأتها بالمحاسبة، كما تطور مفهومها الحديث بالمفهوم الحديث للمحاسبة، وفي هذا المجال نوضح أولا المفهوم الحديث ثم نوضح في ضوئه المفهوم الحديث للتدقيق لتوضيح العلاقة؛

[21] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 2، الصادرة في 12يناير1988.

[22] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادرة في 11يوليو2010.

[23] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، ط1، دار الكنوز المعرفة العلمية، الأردن، 2009، ص22، 23.

كانت(المحاسبة) تعرف إلى عهد قريب بأنها مجموعة العمليات التي تهدف إلى تجميع وتلخيص وتبويب وعرض المعلومات الخاصة بالعمليات ذات القيم المالية؛

ويتضح من هذا التعريف أن المحاسبة كانت ترتكز وتنصب على العمليات ذات القيم المالية التي تمت فعلا، بمعنى أنها كانت لا تهتم سوى بالوقائع التاريخية التي تمت فعلا وتتعامل المحاسبة مع البيانات الأصلية وتكون مسئولة أساسا عن تلك البيانات، وتتسلسل خطوات تنفيذها بدءا بالعمل الإنشائي الذي يهتم بتجميع وتحليل وتخليص وتبويب وتسجيل وتشغيل البيانات الأساسية، حتى تصل إلى بيان النشاط ومركزه المالي في لحظة زمنية معينة؛

ومع ظهور المحاسبة الإدارية كفرع جديد من فروع المحاسبة، وهو يهتم ببيانات عن المستقبل، تستخدم في إعداد معلومات تفيد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات أدى ذلك إلى أحداث تطورا كبيرا في المحاسبة، حيث أصبح نظام المحاسبة يشتمل على فرعين رئيسين هما المحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية.

وبناءاً على ذلك تطوراً مفهوم المحاسبة وأصبحت تعرف بأنها (عملية تمييز وقياس وإيصال معلومات اقتصادية إلى مستخدمي هذه المعلومات)؛

ووفقا لهذا المفهوم أصبحت المحاسبة أكثر شمولا من التعاريف السابقة، حيث أصبحت مسئولة عن قياس وتسجيل وعرض العمليات ذات القيم المالية إلى جانب عمليات متوقعة في المستقبل، تعاون في أعمال التخطيط والرقابة، كما أصبحت عملية إيصال المعلومات تساعد في أعمال التخطيط والرقابة كما أصبحت عملية إيصال المعلومات تساعد في اتخاذ قرارات سليمة موضوعية؛

وقد تأثرت (مراجعة الحسابات Audit) بالمفهوم الحديث للمحاسبة، حيث عرفت المراجعة الحسابات بأنه عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات، عن افتراضات بوقائع وأحداث اقتصادية بطريقة موضوعية.

المبحث الثالث: محافظ الحسابات

شهدت مهنة المراجعة في الجزائر خلال مراحل تطورها مجموعة من التغيرات إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل المستخدمة .

المطلب الأول: تطور مهنة محافظ الحسابات

شهدت الجزائر عدة تغيرات اقتصادية بداية من التوجه الاقتصادي المغلق ذو الطبيعة الاشتراكية والتحكم المركزي إلى الانفتاح على العالم الخارجي والذي يطلق عليه اقتصاد السوق، وخلال هذه الفترة سندت الجزائر مجموعة من القوانين تتماشى مع المراحل الاقتصادية التي مرت بها، ومن بين القوانين والتشريعات المنظمة للحياة الاقتصادية نجد قوانين وتشريعات خاصة بتنظيم مهنه ويمكن تلخيص أهم المراحل التي مرت بها مهنة المراجعة في الجزائر فيما يلي:

الفرع الأول :الفترة من 1969إلى 1980

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم 107/69المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية للسنة 1970في مادته 38إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه <<يكلف وزير الدولة المكلف بتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية و المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية لأصول والخصوم >> .

كما تناول المرسوم رقم 173/70المؤرخ في 1973/11/16تحديد مهام وواجبات المراقب واعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وحول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليتين:

- المراقبين العامين للمالية؛
- مراقبو المالية ؛
- مفتشو المالية.

أوكلت للمراجعين المهام التالية :

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها أثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو مباشرة؛
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقاً لمواصفات الخطة؛
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها؛

الفرع الثاني:الفترة 1980إلى 1988:

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة[24].

الفرع الثالث:الفترة ما بعد الإصلاحات:

إن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئاً نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988تاريخ صدور القانون رقم 88 /01 المؤرخ في 01/12 /1988المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، أن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي. أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات[25].

المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات

أ – حسب المادة 27من القانون وفق التشريع الجزائري

"يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري، وكذا لدى الجمعيات والتعاضدية الاجتماعية والنقابات[26]".

ب – حسب القانون التجاري

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته 715مكرر 04(المرسوم التشريعي، 08-93 في 25أبريل1993) كمايلي:

"تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا لحسابات أو أكثر للمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهنتهم الدائمة، بإستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها"[27].

[24] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 1مارس 1980، العدد 43.

[25] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في2 فبراير2011، العدد 07.

[26] الجريدة الرسمية رقم الجريدة الرسمية رقم 20لـ 1ماي 1991.

المطلب الثالث: شروط، أتعاب ومسؤوليات محافظ الحسابات

الفرع الأول: شروط محافظ الحسابات [28]

- طبقا لأحكام المواد 77و78و79 من القانون 01-10 المؤرخ في 16رجب عام 1431الموافق 29يونيو سنة2010المذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد شروط وكيفيات سير التربص المهني وإستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ومحاسبين المتربصين؛
- لا يقبل لأجراء التربص المهني للخبير المحاسب حسب الشروط المحددة في هذا المرسوم، إلا المترشحون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية من معهد للتعليم المتخصص للمهنة المحاسبة أو في إحدى المعاهد المعتمدة من وزير المالية طبقا للتنظيم المعمول به؛
- لا يقبل لإجراء التربص المهني للمحافظ الحسابات حسب الشروط المحددة في هذا المرسوم، إلا المترشحون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق من معهد للتعليم المتخصص للمهنة ا لمحاسبة أو في إحدى المعاهد المعتمدة من وزير المالية، طبقا للتنظيم المعمول به؛
- لا يقبل لإجراء التربص المهني للمحاسب حسب الشروط المحددة في هذا المرسوم، إلا المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق من معهد للتعليم المتخصص للمهنة المحاسبة أو في احد المعاهد المعتمدة من وزير المالية، طبقا للتنظيم المعمول به؛
- لا يقبل لإجراء التربص المهني للمحاسب حسب الشروط المحددة في هذا المرسوم، إلا المترشحون الحاصلون في نهاية دورة التكوين المتخصص في المؤسسات التابعة للوزارة التكوين المهني، على معدل عام يعادل على الأقل 20/10 و المتحصلون على شهادة؛
- يلزم المهنيون وشركات المهنيين، طبقا لأحكام المادة 78 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 16رجب عام1431الموافق 29يونيو سنة2010المذكور أعلاه، بضمان التكوين التطبيقي للمتربصين الموجهين لهم من قبل المجلس الوطني للمحاسبة؛

يأخذ توجيه المتربصين من قبل مجلس الوطني للمحاسبة وعدد المتربصين لكل مشرف، بعين الاعتبار الإمكانيات المتوفرة ومخطط أعباء المكتب ومقر إقامة المتربص وتوفر المشرفين على التربص ومراقبي التربص؛ يحدد العدد الأقصى للمتربصين بخمسة(05) متربصين لكل مشرف.

الفرع الثاني: أتعاب مراجع الحسابات[29]

---

[27] بن يخلف آمال، **المراجعة الخارجية في الجزائر (دراسة حالة تطبيقية لشركة قابضة عمومية)** ، متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2002، ص92.

[28] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 29 يونيو2010، العدد 42.

[29] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخ في 29 يونيو2010، العدد 42، ص10.

حسب المادة 37 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 والتي جاء نصها كالتالي

تتحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب مراجع الحسابات في بداية مهمته؛

ولا يمكن مراجع الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب و التعويضات المنفقة في إطار مهمته؛

ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

الفرع الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات[30]

وحسب المادة 59 و61 و62 و 63 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010

- نصت المادة 59يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج؛
- نصت المادة 61يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية؛
- نصت المادة 62يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه؛

ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون؛

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذ أثبت أنه قام بمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه إطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة؛

- نصت المادة 63يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بإلتزام القانوني؛
- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأدبيبة للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم؛

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في :

[30] نفس المرجع السابق.

- ❖ الإنذار؛
- ❖ التوبيخ؛
- ❖ التوقيف المؤقت للمدة أقصاها 6أشهر؛
- ❖ الشطب من الجدول؛

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا لإجراءات القانونية المعمول بها.

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم[31].

المطلب الرابع: مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات

الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات

وحسب المادة 23 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 يقوم محافظ الحسابات بالمهام التالية[32]:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات أو الهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركات أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها؛
- يعلم المسيرين والجمعية والهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة دون التدخل في التسيير؛
- عندما تعد الهيئة أو الشركة حسابات مدمجة يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

الفرع الثاني إنهاء مهام محافظ الحسابات

إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحددة في النصوص يمكن حصرها في التالي[33]:

[31] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 13 يناير 2013، العدد 3.

[32] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخ في 29 يونيو2010، العدد 42.

[33] بن يخلف آمال، مرجع سبق ذكره، ص115.

أولا: الأسباب العادية:

ونعني بها إنهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات؛

- **الأسباب الفجائية أو الاستثنائية:**

مثل الموت، المرض، الاستقالة، عدم القدرة...الخ، حيث نصت المادة 46 من القانون رقم 91-08 على أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يقدم إشعاراً مسبقاً مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية؛

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقل دون أن يتمكن من التملص من التزاماته القانونية، و عليه أن يقدم إشعاراً بذلك قبل ثلاثة أشهر كما يتوجب عليه أن يقدم تقريراً حول المراقبة والمعاينات التي قام بها، وهذه الاستقالة ينبغي أن لا يكون الهدف من ورائها الأضرار بالشركة؛
- إن اختفاء أحد طرفي العقد ويتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات أو انحلال الشركة محل المراجعة يؤدي بالضرورة إلى انتهاء مهام محافظ الحسابات، لكن تصفية الشركة لا يؤدي في الواقع سوى إلى تعقيد مهام محافظ وفي هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل آني؛
- إن الشركات التي تم ابتلاعها تفقد قانونها الأساسي وتمارس عملها تحت لواء القانون الأساسي للشركة ابتلعتها، وعملية الضم هذه تنهي مهام محافظ الحسابات، كما تنهى مهام هذا الأخير إذا قامت الشركة بتغير شكلها القانوني، التحول مثلاً من شركة مغفلة إلى شكل آخر؛
- مبدأ كل مهنة حرة أو نشاط حر أن أي خرق للقانون أو الأحكام والقواعد المهنية يعد خطأ تأديبي يتحمل صاحبة عقوبات أدناها الإنذار وأقصاها الشطب مدى الحياة.

المطلب الخامس: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات حقوق وعليه واجبات، وهذه الحقوق والواجبات مرتبطة بمتطلبات عمله، الحق على الاطلاع، في التقصي، في المشاركة في الاجتماعات، في الدعوة إلى عقد جمعية عامة، في الحصول على مقابل لقاء عمله، من جهة وبمصالح المؤسسة، الالتزام بالمراقبة، بالسر المهني، عدم التدخل في تسيير المؤسسة من حضور الجمعية العامة، تقديم التقرير...الخ من جهة ثانية.

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات:

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته على أكمل وجه خول له القانون، إضافة على التصديق على انتظام وصحة الحسابات، عدة حقوق من أهمها:

حسب المادة 31 من القانون 10- 01 يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت في عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمرسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.

ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

وحسب المادة 32 من نفس القانون يمكن للمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

وحسب المادة 34 من نفس القانون يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

وحسب المادة 37 من نفس القانون تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

وحسب المادة 39 من نفس القانون لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، لشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية للتعيين محافظ الحسابات.

ثانياً: واجبات محافظ الحسابات:

الطابع القانوني لمهمة محافظ الحسابات تحتم توفر سلوك خاص في ممارسة المهنة وأهم العناصر المتعلقة بهذا السلوك هي[34]:

- السهر على احترام موكليه التشريعات المعمول بها في مجال التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات، مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده وإستقلاله وتحمله المسؤولية؛
- المراجع ملزم بدراسة الحلول الأكثر ملاءمة واقتراحها حسب الطبيعة المسندة إليه في ظل احترام الشرعية؛
- أن يتأكد المراجع من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول بهما؛

[34] بن يخلف آمال، مرجع سبق ذكره، ص ص117، 119.

– أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه، كما يوجه نسخة من الرسالة إلى مجلس الهيئة المنظمة، كما يجب أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق وأن يتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى أتعابه؛

– المشاركة في الأعمال التطبيقية والأنشطة التكوينية المخصصة لتحضير الإمتحانات؛

– الإستفادة بعطلة غير مدفوعة الأجر بناء على اتفاق مشترك مع التدريب وذلك للسماح له بالتوفيق بين التحضير للإمتحانات والضغوط المهنيةفي المكتب؛

– يجب على المراجع الحسابات القيام بمهامه بشرف وضمير مهني وأن تستند علاقاته بعملائه وموكليه إلى الأمانة والإستقلال؛

– يجب على المراجع أداء مهامه بعناية وفق مقاييس المهنة، مع مراعات مبدأ الحياد والاخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الاخلاقية المهنية.

المطلب السادس: تعيين وموانع التعيين محافظ الحسابات

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات

وحسب المرسوم التنفيذي رقم 11- 32 مؤرخ في 27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات وحسب المواد 1 و 2 و 3 و4 و 5[35] :

- حسب المادة 01تطبيقًا لإحكام المادة 26 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 16رجب عام 1431الموافق 29يونيو سنة 2010المذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفيات تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر شروط؛
- حسب المادة 02طبقًا لأحكام المادتين 600و609من القانون التجاري، يكون تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة معفى من الاجراء المنصوص عليه في هذا المرسوم؛
- حسب المادة 03خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة للعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة؛
- حسب المادة 04يجب أن يتضمن دفتر الشروط، على الخصوص ما يأتي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملاحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛

[35] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخ في 2 فبراير 2011، العدد 7.

- ملخص المعينات وملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
- العناصر المرجعية المفصلة للموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا لأحكام التشريعية؛
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

- حسب المادة 05يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترسيخ مكتوب لتمكينه من القيام بتقديم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بإطلاع على ما يأتي:

- تنظيم الكيان وفروعه؛
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة؛
- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة، يتم الإطلاع على عناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط.

الفرع الثاني: موانع التعيين محافظ الحسابات

لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية و أخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون[36]:

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 أعلاه؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛

[36] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 11 يوليو 2010، العدد 42.

- يتعين على المهني المنتخب للعضوية البرلمان أو للعضوية الهيئة التنفيذية للمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهدته؛
- يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقا لأحكام المادة 76أدناه؛
- لا تتنافى ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46و52من هذا القانون؛

- يمنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3سنوات من إنتهاء عهدته؛

- زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715مكرر 6من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث السنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

توسع نفس حالات التنافي والموانع وتلك المذكورة في المادتين 64و65 أعلاه إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات؛

- يمنع الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

خلاصة الفصل:

ويمكن أن نخلص إلى أن محافظ الحسابات هو عبارة عن الشخص الذي يتولى مهام مراجعة حسابات المؤسسة، والذي يعينه لذلك أصحاب رأس المال والأسهم الذين يجتمعون ويقررون أثناء اجتماعهم على تعيينه، وكما عينوه، يمكن عزله أيضا بناءا على شهادات وأدلة تثبت عدم فعاليته أو تماطله في إنجاز مهامه.

مما سبق ذكره نخلص إلى أن المراجعة عملية فحص لمجموعة من المعلومات بهدف التحقيق من سلامة القوائم المالية و ذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعة و ينتهي الفحص بتقديم تقرير مكتوب يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية لمساعدتها في ليحكم على مدى جودة و نوعية هذه المعلومات و تحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم حيث أن رأي المراجع يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية و هذا ليس كونه خبيرا في المحاسبة و المراجعة فحسب لكونه مستقل و مؤهل و محايد و يتحمل المسؤولية المهنية اتجاه العمل الذي يقوم به.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات

تمهيد الفصل

مع تزايد النمو الاقتصادي العالمي والتنافس بين مصالح الأطراف المختلفة في مجال التجارة الدولية، وهيمنة نظام العولمة على الاقتصاديات العالمية، وتحظى مظاهر تأثيره من البعد الاقتصادي إلى التأثير السلبي على الشعوب و الدول بأبعاد ذات طابع اجتماعي وسياسي و أمني و خاصة على الدول النامية و الصغرى – ومع ظهور الشركات و خاصة الشركات متعددة القوميات كأهم آليات نظام العولمة في عصرنا الحديث لما تمثله تلك الكيانات الاقتصادية من قوة هائلة في مجال التجارة الدولية بين الدول، حيث أصبح انهيار تلك الشركات يؤدي إلى عواقب اقتصادية جسيمة تؤثر في المجتمع ككل، فالشركات تؤثر و تتأثر بالحياة العامة حيث أن أداءها يمكن أن يؤثر في الوظائف و الدخول و المدخرات و المعاشات و مستويات المعيشة و غيرها من الأمور المرتبطة بحياة الأفراد و المؤسسات بالمجتمع، بالإضافة إلى الانهيارات الاقتصادية و المالية التي شهدتها بعض الدول.

المبحث الأول: عموميات حول حوكمة الشركات

يعد مصطلح Corporate Governance من المصطلحات التي أخذت في الانتشار على الساحة الدولية مؤخراً وهو المصطلح الذي اتفق على ترجمته إلى" أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة "أو" حوكمة الشركات"، وقد نشأت هذه الظاهرة نتيجة القصور الذي تخلل القوانين والتشريعات التي تحكم ممارسة الأعمال والأنشطة التجارية والتي أدت إلى حدوث الكثير من حالات الإفلاس والتعسر والعسر المالي للعديد من الشركات الضخمة التي تضرر من جرائها آلاف المساهمين وأصحاب رؤوس الأموال.

المطلب الأول: مفهوم ونشأة حوكمة الشركات

سوف يتفرع هذا المطلب إلى فرعين أولا عن مفهوم حوكمة الشركات أما الثاني عن نشأتها

الفرع الأول: مفهوم حوكمة الشركات

لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات حيث أخذ الباحثون بالتسابق لتعريف حوكمة الشركات.

وحسب أحمد علي خضر له عدة مفاهيم للحوكمة الشركات وهي كالآتي[37]:

– المفهوم القانوني لحوكمة الشركات: تقوم حوكمة الشركات من الناحية القانونية بالتأكد من الالتزام بتطبيق الأشكال المختلفة للعقود بين كافة الأطراف المعنية في الشركة، وتعد حجر الزاوية في تنظيم العلاقات التعاقدية بين هؤلاء الأطراف بما يعمل على ضمان حقوق كل طرف منهم، وتقوم بالتغلب على سلبيات تنفيذ التعاقدات التي يمكن أن تنتج من الممارسات السلبية التي تنتهك صيغ العقود المبرمة أو القوانين والقرارات والنظم الأساسية المنظمة للشركة؛

– المفهوم الاقتصادي لحوكمة الشركات: يعني مفهوم حوكمة الشركات من الناحية الاقتصادية الأسلوب الذي عن طريقه يستطيع المستثمرون الذين يوفرون التمويل للشركات من خلال أسواق رأس المال تحقيق قدر من الطمأنينة يضمن حصولهم على عائد لاستثماراتهم، ولا يهدف مفهوم حوكمة الشركات إلى حماية أقلية المساهمين فقط، ولكن الأهم من ذلك حماية كبار المقرضين والمستثمرين والمساهمين لضمان عوائد مجزية لهم، لأن هؤلاء هم الفئة القادرة على المشاركة الفعالة في نمو الشركات وبالتالي تحقيق خطط التنمية المطلوبة خاصة في الدول النامية التي تشهد تحولات اقتصادية ،

– المفهوم الاجتماعي لحوكمة الشركات: يتسع مفهوم حوكمة الشركات في معناه الواسع ليشمل الجانب الاجتماعي وحماية الأطراف المختلفة ويضمن المسؤولية الاجتماعية لهذه الشركات تجاه مجتمعها المسؤولية

[37] أحمد على خضر، **حوكمة الشركات** ، ط1 ،دار الفكر الجامعي، الإسكندرية ، مصر ، 2012، ص 88-91 .

الاجتماعية للشركات، فمفهوم حوكمة الشركات لا يضم الشركات والمؤسسات الاقتصادية وأسواق رأس المال فحسب، بل يمتد ليشمل كل المؤسسات ووحدات الإنتاج أو تقديم الخدمات سواء مملوكة للقطاع الخاص أو العام العاملة في المجتمع، حيث يؤثر نشاطها على رفاهية الأفراد والهيئات و المؤسسات بالمجتمع، فحوكمة الشركات هي منظور مجتمعي تنموي للوصول إلى تحقيق التنمية المستدامة للاقتصاد والمجتمع ككل، وقد ظهر فيما يسمى بمبادرات العمل المسؤول في هذا الشأن.

وعرفت أيضا حوكمة الشركات هي الوسيلة التي تضمن للمجتمع أن إدارة الشركة تعنى بمصالح الأطراف التي يهمهم أمرها [38].

وكذلك عرفت بأن حوكمة الشركات هي النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة و مراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية[39].

كما عرفت بأنها حالة(State Affaire)، وعملية(Process)، واتجاه(Atitude)، وتيار(Streem)، كما أنها في الوقت نفسه مزيج من هذا وذاك، وهي عامل صحة وحيوية، كما أنها نظام مناعة وحماية وتفعيل، نظام يحكم الحركة، ويضبط الاتجاه، ويحمي ويؤمن سلامة كافة التصرفات، ونزاهة السلوكيات داخل الشركات، ويصنع من أجلها سياج أمان، وحاجز حماية فعال[40].

وعرفت أيضا أن مفهوم حوكمة الشركات هو تعبير واسع يتضمن القواعد والمبادئ التي تحدد كيفية اتخاذ الشركات وخاصة الشركات المدرجة أسهمها في الأسواق المالية لقراراتها والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرارات فيها، ومدى المساءلة التي يخضع لها مدير ورؤساء تلك الشركات والموظفين بها و المعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين والحماية التي يقدمونها لصغار المساهمين[41].

وعرفت "لجنة كادبري Cadbury " حوكمة الشركات تعريفًا عامًا محكمًا حاز شهرة علمية واسعة حيث تعرفها بالآتي "حوكمة الشركات هي نظام بمقتضاه تدار الشركات و تراقب"[42].

وحسب "السير أدريان كاد بري Sir Adrian Cadbury" حوكمة الشركات هي "الأسلوب الذي يحقق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية من جهة وبين الأهداف الفردية والمشتركة من جهة أخرى، وبعبارة أخرى، إن إطار حوكمة الشركات يشجع على استخدام الفعال للموارد، ويحث أيضا على توفير نظم المحاسبية

[38] منير إبراهيم هندى، **حوكمة الشركات :مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء**، ط1، دار المعرفة الجامعية، إسكندرية، 2011، ص5.

[39] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)**، ط2، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 4.

[40] محسن أحمد الخضيري، **مجموعة النيل العربية**، ط1، مصر، 2005، ص 53 – 54.

[41] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة و المديرين التنفذين**، دار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص14.

[42] عمار حبيب جهلول آل علي خان، **النظام القانوني لحوكمة الشركات**، دار الكتب القانونية، مصر، 2011، ص 27.

والمساءلة عن إدارة هذه الموارد، ولهدف من ذلك هم التقريب قدر الإمكان بين المصالح الأفراد والشركات والمجتمع"[43].

وحسب من التعاون والاقتصادي والتنمية إن حوكمة الشركات تتضمن مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها، ومساهميها وذوي المصلحة الآخرين، وتقدم حوكمة الشركات أيضا الهيكل الذي من خلاله توضع أهداف الشركة، وتحدد وسائل إنجاز تلك الأهداف والرقابة على الأداء[44].

حسب التعاريف السابقة يمكن أن نستخرج منها التعريف الشامل التالي:

هي عبارة عن مجموعة من الأنظمة و القوانين و القواعد الخاصة بالرقابة على أداء المؤسسات، وتقوم بتنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى والتأكيد على أن المؤسسات يجب أن تدار الفائدة أصحاب المصالح، و التأكد من الالتزام بتطبيق الأشكال المختلفة للعقود بين كافة الأطراف المعنية في الشركة وكذا تحقيق التنمية المستدامة للاقتصاد والمجتمع ككل.

الفرع الثاني: نشأة حوكمة الشركات

يعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة عن قدرة ربان سفينة ومهاراته في القيادة وسط الأمواج و الأعاصير وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة، وسلوكيات نزيهة شريفة في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب، فإذا ما وصل بها إلى ميناء الوصول، ثم عاد بها إلى ميناء الإبحار من مهمته سالما أطلق عليه التجار وخبراء (القبطان المتحوكم جيدا Good Governance)، ومن ثم فقد نمت وترعرعت بدايات الحوكمة في علوم البحار ومدارس التعليم والتدريب وكذلك القوانين البحرية، وكانت الحوكمة بوضع القيود المتحكمة وصياغة الضوابط الحاكمة [45] .كما أنه لا توجد ترجمة عربية تنطبق تماما على مصطلح الحوكمة كما جاء باللغة الانجليزية (governance)، مما دفع بعض الدول مثل ألمانيا وفرنسا إلى استخدام نفس المصطلح الانجليزي وبنفس الحروف مع التغيير بطريقة نطقها [46].إلا أنه في سنة 2003 أصدر مجمع اللغة العربية اعتمدته لمصالح الحوكمة حيث أكد في بيان له "في رأينا أن ترجمة العربية (حوكمة) بمصطلح الانجليزي ترجمة صحيحة مبني و معني فهي أولا جاءت وفق الصياغة العربية لمحافظتها على الجذور والوزن وهي ثانيا تؤدي إلى المعنى المقصود بمصطلح الانجليزي

[43] محمد سليمان الصلاح، **الاستفادة من أدوات الرقابة و إدارة المخاطر لخدمة حوكمة الشركات** ، بحوث و أوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول "التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات" بالتعاون مع الاتحاد العربي لخبراء المحاسبة القانونيين، ووزارة الاستثمار "مركز المديرين" بجمهورية مصر العربية و المنعقد في الشارقة –دولة الإمارات العربية المتحدة في سبتمبر2005 المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، سنة 2009، ص 66.

[44] محمد طارق يوسف، **حوكمة الشركات و التشريعات اللازمة لسلامة التطبيق**، بحوث و أوراق عمل ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي المنعقد بالقاهرة – جمهورية مصر العربية في نوفمبر 2006، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، سنة 2009، ص120.

[45] محسن أحمد الخضيري، مرجع سبق ذكره، ص 7.

[46] زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية "دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية "** خلال 2010/2009، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية (تخصص محاسبة وجباية)، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر، 2012/2011، ص 03.

وهو تدعيم ومراقبة نشاط المؤسسة ومتابعة أداء القائمين عليها واعتماد هذا المصطلح بصورته تلك من شأنها أن يضيف جديدا إلى الثروة المصطلحية للغة العربية في العصر الحديث[47].

نشأ مفهوم حوكمة الشركات بعد ظهور نظرية الوكالة وما تضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة المساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة وهذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين تنظم العلاقة بين الأطراف في الشركات، ففي عام 1976 م قام كل من جونسون وماكلين بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، أما في عام 1987 م قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية المعروفة باسم لجنة تريدواي (Treadway Commission)، والتي أصدرت تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتعزيز مهمة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة الشركات [48].

ولقد كانت البداية الحقيقية للاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حينما أصدرت لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات (Cadbury)في ديسمبر 1992 م تقريرها والمشكل من قبل مجلسي التقارير المالية لندن للأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة الشركات ولقد أخذت حوكمة الشركات بعدا آخر بعد حدوث الأزمات المالية وإفلاسها والفضائح المالية في كبريات المؤسسات الأمريكية في نهاية عام 2001 م، وعلى المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (1999، OECD) بعنوان مبادئ حوكمة الشركات وهو أول اعتراف دولي رسمي بذلك المفهوم [49].

المطلب الثاني: خصائص ومبادئ حوكمة الشركات

سنخصص هذا المطلب لكل من خصائص الحوكمة وأما الثاني فهو لمبادئها

الفرع الأول: خصائص حوكمة الشركات

لحوكمة عدة خصائص ومبادئ نوضحها فيمايلي:

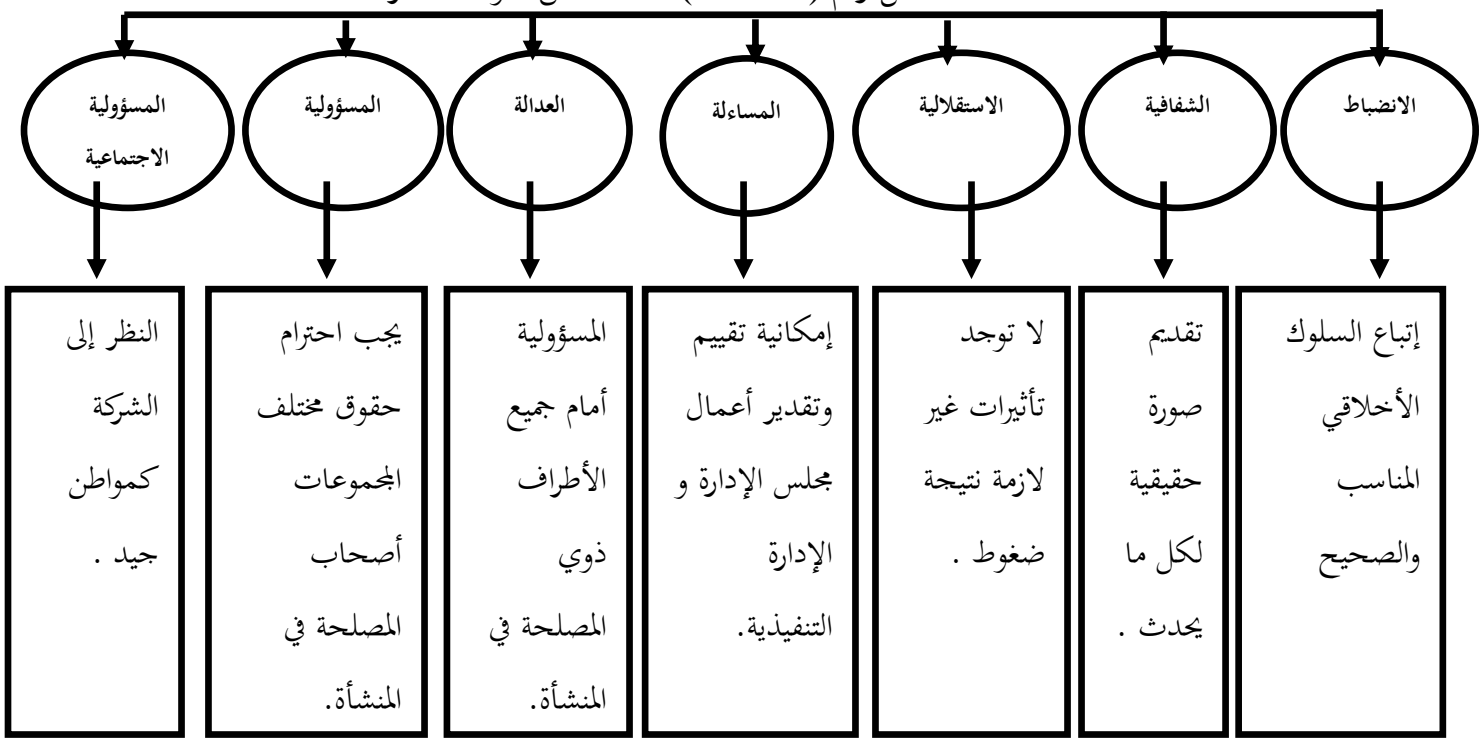
[47] حسين عبد الجليل آل غزوي، **حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في معلومات المحاسبية "دراسة إختبارية على شركات مساهمة العامة في المملكة العربية السعودية**، شهادة الماجستير في المحاسبة التحليل المالي الأكاديمية العربية الدنمارك، 2010، ص 08.

[48] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي و الإداري**، ط1، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 14.

[49] حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، **آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري** ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خضير – بسكرة الجزائر، يومي 06و07 ماي 2012، ص 04 .

أولاً: خصائص حوكمة الشركات

الشكل رقم (02/ 01) : خصائص حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)**، الدار الجامعية، مصر، ط2،2007، ص 25.

الفرع الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات فلقد حرصت العديد من الشركات الدولية على دراسة واستيعاب هذا المفهوم والقيام بتحليله وكذا ضرورة وجود مبادئ محددة لتطبيقه، إلا أننا سوف نتطرق إلى مبادئ التي أصدرتها المنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ويتم تطبيق الحوكمة وفقا لمجموعة من المبادئ التي توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999 كانت خمسة مبادئ ، إلا أنه في عام 2004 تم تعديل هذه المبادئ و أصبحت تغطي ستة مجالات و تتمثل هذه المبادئ بعد التعديل فيمايلي[50]:

01–ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: وينبغي أن يشجع هذا الإطار على الشفافية وكفاءة الأسواق وأن يكون متوقفا مع حكم القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية و التنظيمية و التنفيذية؛

02–توفير حماية المساهمين: وذلك لتسهيل الممارسة حقوقهم والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية؛

03–توفير المعاملة المتساوية لكافة المساهمين: بما في ذلك مساهمي الأقلية و الأجانب، وينبغي أن تتاح الفرص لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم.

[50] إمام حامد آل خليفة، **صناديق الاستثمار ومفهوم حوكمة**، بحوث و أوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات و أسواق المال العربية المنعقد في شرم الشيخ، جمهورية مصر العربية في مايو 2007، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ص 97.

04-دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات [51]: يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يبرزها القانون ويقوم على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة التالية:

ينبغي أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛

حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؛

يجب أن يسمح إطار حكومة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء؛

حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركة، يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

05-الإفصاح والشفافية [52]: وينص هذا المبدأ على أنه ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية و حوكمة الشركة، وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق هذا المبدأ وهي:

ينبغي أن يتضمن الإفصاح على المعلومات مهمة التالية:

النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة؛

أهداف الشركة؛

الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت؛

سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين الرئيسين؛

المعمليات المتعلقة بأطراف من الشركة أو أقاربهم ؛

عوامل المخاطرة المتوقعة؛

الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين؛

هياكل وسياسات حوكمة الشركات ؛

ينبغي إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقا للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي؛

ينبغي القيام بمراجعة سنوية مستقلة؛

[51] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص45.

[52] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، مرجع سبق ذكره، ص 52- 54.

ينبغي على المراجعين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين؛

ينبغي استكمال إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول ويشجع على تقديم التحليلات أو المشورة.

06-مسؤوليات مجلس الإدارة [53]: يجسد هذا المبدأ إطار قواعد الحوكمة الشركات على إستراتيجية الشركة والرقابة الفاعلة لمجلس الإدارة على الشركة ومسؤولية مجلس الإدارة أمام الشركة والمساهمين من حيث التالي:

-أن يعمل مجلس الإدارة بإخلاص على أساس النوايا الحسنة ولما فيه صالح للشركة وكذا المساهمين؛

على مجلس الإدارة إتباع معايير عالية للأخلاق ويضع في عين الاعتبار مصالح الأطراف ذوي العلاقة؛

-على مجلس الإدارة القيام ببعض المهام الرئيسية ومن بينها وضع إستراتيجية للشركة وسياسة المخاطر والموازنات وخطط العمل وتحديد أهداف الأداء ومراقبة تنفيذ الأداء ومتابعة قياس كفاءة ممارسة الشركة لقواعدها واختيار كبراء المديرين وتحديد مكافآتهم وكذا الإفصاح عن مكافآت المديرين والأعضاء وتوافر نظام رسمي ...الخ؛

-على مجلس الإدارة ضمان الحكم بشكل مستقل وموضوعي في ما يتعلق بشؤون الشركة من خلال تكليف عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين القادرين، وكذا من خلال التحديد الدقيق والإفصاح عن الهدف وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها وأيضا من خلال تكريس وقت كاف لممارسة مسؤولياتهم؛

-يجب أن يتوافر لأعضاء مجلس الإدارة سهولة النفاذ إلى المعلومات المناسبة الدقيقة وهي التوقيت المناسب ليتسنى لهم القيام بمسؤولياتهم على الوجه الكامل .

المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

سندرج في هذا المطلب الأهمية التي ترمي إليها الحوكمة والأهداف هذه الأخيرة فيمايلي:

الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات

فالحوكمة أساس جيد للاستقامة، والصحة الأخلاقية، وتظهر أهميتها فيمايلي[54]:

-محاربة الفساد الداخلي في الشركات، وعدم السماح بوجوده أو باستمراره، بل القضاء عليه، وعدم السماح بعودته مرة أخرى؛

-تحقيق وضمان النزاهة الحيدة والاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءًا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل فيها؛

-تحقيق السلامة والصحة وعدم وجود أي أخطاء عمدية، أو انحراف متعمد، أو غير متعمد، ومنع استمرار هذا الخطأ أو القصور، بل جعل كل شيء في إتمامه العام صالحًا؛

[53] علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء الماليالاستيراتيجي للمصارف**، ط1، دار الصفاء، عمان، 2010، ص ص 41- 42.

[54] محسن أحمد الخضيري، مرجع سبق ذكره، ص58 -59.

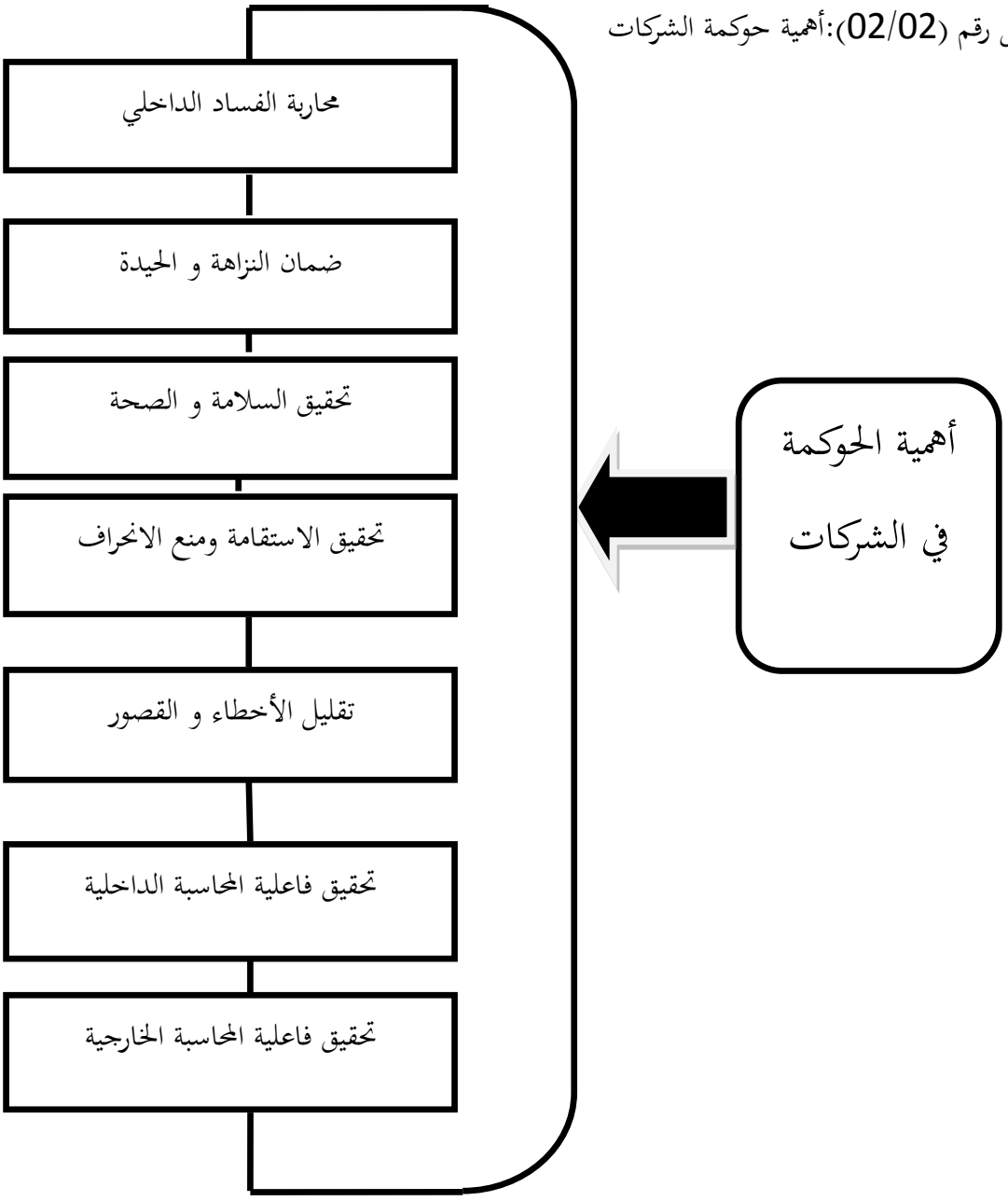
-محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها، وخاصة تلك التي يشكل وجودها تهديدًا للمصالح، أو أن باستمرارها يصعب تحقيق نتائج جيدة للأعمال، وتحتاج إلى تدخل إصلاحي عاجل؛

-تحقيق الاستفادة القصوى والفعلية من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، خاصة فيما يتصل بعمليات الضبط الداخلي، وتحقيق فاعلية الإنفاق، وربط الإنفاق بالإنجاز، خاصة وأن العاملين في مجال المحاسبة الداخلية أكثر معرفة وبنية فيما يحدث داخل الشركة؛

-تحقيق أعلى قدر للفاعلية من مراجعي الحسابات الخارجين، خاصة وأنهم على درجة مناسبة من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأي ضغط من جانب مجلس إدارة الشركات، أو من جانب المديرين التنفيذيين العاملين فيها.

سوف نقوم بتوضيحها في الشكل التالي

الشكل رقم (02/02):أهمية حوكمة الشركات



المصدر: محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**،ط 1، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005، ص 58.

الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات.

إن التطبيق الجيد للمبادئ الحوكمة يسهم في تحقيق مجموعة من الأهداف و يمكن تلخيص أهمها فيمايلي[55]:

كبح مخالفات الإدارة المحتملة وضمان التناغم الفعال بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين؛

تقليل المخاطر المالية والاستثمارية؛

حماية حقوق المساهمين ومصالحهم من خلال وضع الاستيراتيجية الاستثمارية السليمة؛

تعميق دور أسواق المال في تنمية المدخرات وزيادة الثقة بالاقتصاد الوطني؛

إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة على المسؤولية الاجتماعية؛

الحفاظ على السمعة الاقتصادية للشركة من خلال التمسك بالقيم الأخلاقية؛

فتح السبل لانفتاح الشركات على أسواق المال العالمية والوصول إلى أعلى المراتب لدى مؤسسات التقييم الدولية.

المطلب الرابع: محددات ومراحل حوكمة الشركات

سوف نقوم في هذا المطلب بتحديد محددات الحوكمة وكذا المراحل التي تمر بها وذلك فيمايلي

الفرع الأول: محددات حوكمة الشركات

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعة من المحددات والعوامل الخارجية والداخلية والمؤشرات ونوردهما بشيء من التفصيل فيما يلي:

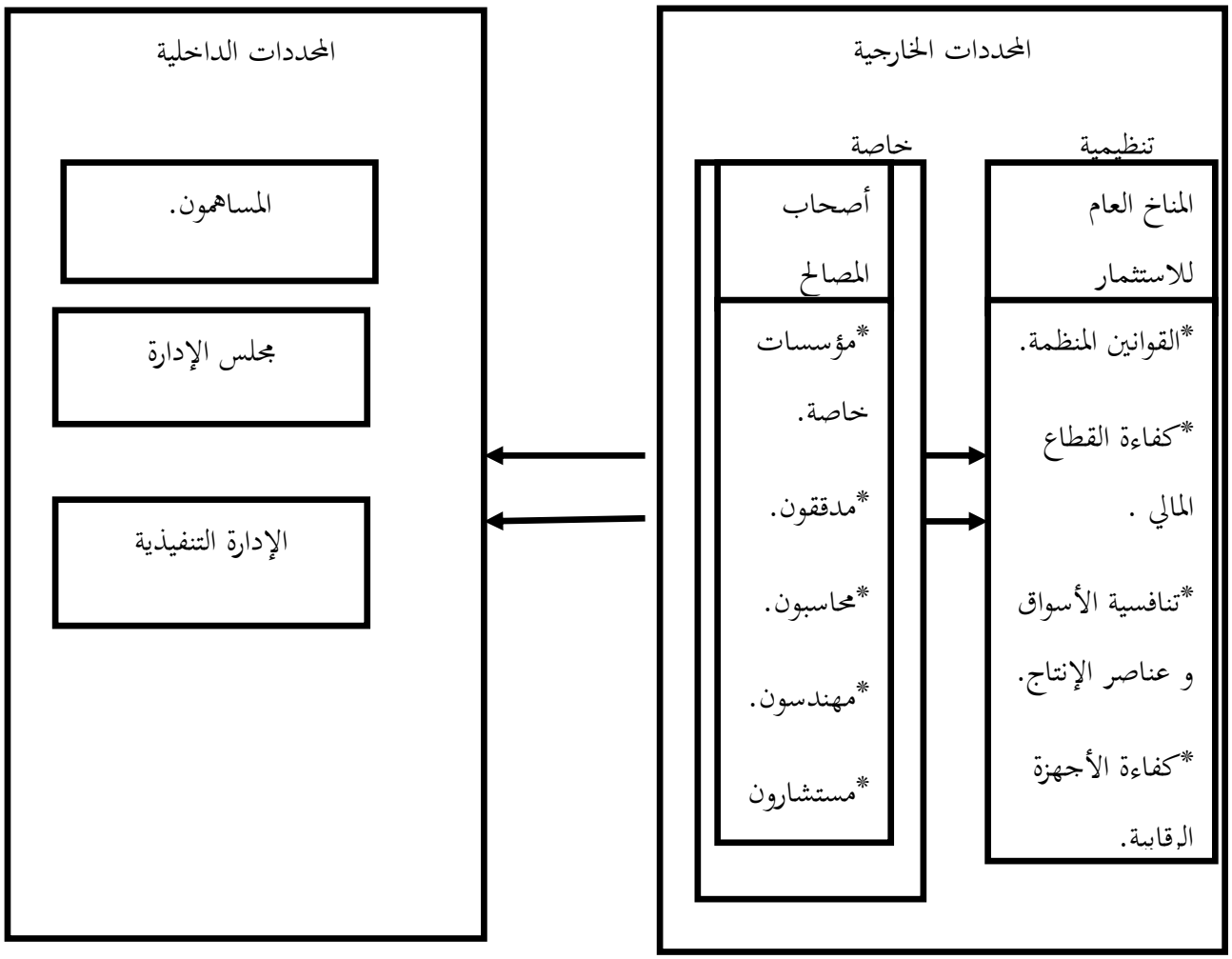
أولا:المحددات الخارجية: وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة وضع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي والبنوك وسوق المال، في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية، وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص[56].

[55] علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 43- 44.

[56] محمد حسن يوسف، **محددات الحوكمة و معاييرها**، مجلة للبنك والاستثمار القومي، القاهرة، مصر، جويلية 2007، ص 06.

ثانيا:المحددات الداخلية: وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية تطبيقها إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة[57].

الشكل رقم: (03/02) المحددات الخارجية والداخلية



المصدر: علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، ط1، دار الصفاء، عمان، 2010، ص47.

الفرع الثاني: مراحل حوكمة الشركات

يمر فكر حوكمة الشركات بخمسة مراحل متتابعة على التدريج وأهم هذه المراحل هي[58]:

1. مرحلة التعريف بالحوكمة وتكوين رأي عام ومؤيد ومدعم لها وهي أهم وأخطر المراحل على الإطلاق، حيث يتم في هذه المرحلة توضيح معالم و جوانب الحوكمة، وتحديد الأبعاد والمفاهيم الخاصة بها، كما يتم

[57] عهد علي سعيد، **الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا دراسة ميدانية** ، مذكرة ماجستير، تخصص :محاسبة، كلية الاقتصاد جامعة تشرين، 2009، ص44-45.

[58] أحمد محسن الخضيري، نفس المرجع السابق، ص 207-211 ،بتصرف.

توضيح مناهجها ونظرياتها وأدواتها ووسائلها وهي مرحلة يتم فيها التفرقة ما بين الحوكمة كثقافة ، وكسلوك والتزام وبين الحوكمة كأساس للمعاملات النزيهة؛

2.مرحلة بناء البنية الأساسية للحوكمة تحتاج الحوكمة إلى بنية أساسية قوية قادرة على استيعاب حركتها وتكون قادرة على التفاعل مع متغيراتها ومستجداتها وهي بنية مركبة ومتشعبة وممتدة ، سواء بحكم العلاقات القوية التي تربط أطراف الحوكمة، أو بحكم شبكة المصالح والمنافع المنتظر الوصول إليها من خلال التطبيق الكامل للحوكمة، وتعد البنية الأساسية لازمة تماما لتأسيس الحوكمة، وتحقيق التفاهم و التعايش الفعال بين الأطراف المختلفة لها؛

فالبنية الأساسية عنصر هام ولازم من أجل تأسيس وبناء الحوكمة، حيث تنقسم إلى قسمين هما

القسم الأول: بنية أساسية فوقية للحوكمة وتشمل الكيان المؤسسي؛

القسم الثاني: بنية أساسية تحتية للحوكمة وتشمل الأساس القاعدي الأخلاقي والقيمي؛

3. مرحلة وضع برنامج معياري قياسي للحوكمة، وتحديد توقيتاته القياسية، حيث يحتاج تطبيق الحوكمة إلى برنامج زمني محدد الأعمال ومحدد المهام ومحدد الواجبات، حتى يمكن متابعة مدى التقدم في تنفيذ الحوكمة، وفي الوقت ذاته تحديد نوع العقبات أو العراقيل التي تحول دون التطبيق الكامل لأحكامها، ومن ثم معالجة كل منها وبما يؤدي إلى حسن تنفيذ الحوكمة ؛

4. مرحلة تنفيذ وتطبيق الحوكمة وهي المرحلة التي تبدأ فيها الاختبارات الحقيقية، وقياس مدى استعداد ورغبة كافة الأطراف في تطبيق الحوكمة كما فيها من حريات تمارس، وفيها أيضا قيود حاكمة وضوابط متحكم، خاصة فيما يتصل بالمحتوى القيمي والأخلاقي في الحوكمة ؛

5. مرحلة متابعة وتطوير الحوكمة وهي أهم المراحل، بل إن هذه المرحلة هي التي تضمن وتؤكد حسن تنفيذ جميع المراحل السابقة، حيث تعد الرقابة والمتابعة الوسيلة والأداة الرئيسية التي تستخدمها جميع الشركات والمؤسسات والمنظمات من أجل حسن تنفيذ الحوكمة، وهي رقابة ذات طبيعة اشتقاقية تكاملية، لها وظيفتان رئيستان هما :

- وظيفة علاجية لمعالجة أي خطأ أو قصور يحدث؛

-وظيفة وقائية ابتكاريه قائمة على ابتكار الأدوات والوسائل التي تزيد من فاعلية الحوكمة.

المطلب الخامس: نظريات ومقومات حوكمة الشركات

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى كل من نظريات الحوكمة وأيضا إلى مقوماتها

الفرع الأول: نظريات حوكمة الشركات.

حوكمة الشركات كمفهوم لم تظهر كما هي عليه الآن، وإنما نشأت من خلال عدة نظريات وأهم النظريات

التي أدت إلى وجود وأهمية الحوكمة الشركات هي ثلاثة: نظرية الوكالة، نظرية تكلفة الصفقات، نظرية التجذر.

أولا:نظرية الوكالة:

يعود ظهور الوكالة للأمريكيين بيرلزوميتر سنة 1932 الذين لاحظا أن هناك فصل بين ملكية رأس مال الشركة وعملية الرقابة والإشراف داخل الشركات المسيرة، هذا الفصل كانت له أثار على أداء الشركة؛

وفي سنة 1976 قام الأمريكيين صاحبا جائزة نوبل للاقتصاد جونسون وميكلينج بتقديم تعريف لهذه النظرية على أنها علاقة بموجبها يلجأ شخص آخر (العامل) لكي يقوم بدله ببعض المهام هذه المهمة (العلاقة) تستوجب نيابته في السلطة؛

كما وصفت نظرية الوكالة في الشركة على أنها :"مجموعة من العلاقات التعاقدية، وأن وجود الشركة يتحقق من خلال واحد أو أكثر من هذه العقود الاتفاقية، وأن عقود الاستخدام ما هي إلا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط الشركة وبالتالي يمكن دراسة سلوك الشركة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها "؛

إن فصل الملكية عن الإدارة تسبب في وجود بعض الصراعات أدت بمختلف الأطراف إلى تحمل ما يعرف بـ"تكاليف الوكالة"بأنواعها الثلاثة الرئيسية:

أ – تكلفة الرقابة: يتحملها الموكل؛

ب – تكلفة الثقة: يتحملها الوكيل الذي يبذل جهده ليؤكد أنه شخص موثوق به قادر على الوفاء بوعده؛

ج -تكلفة فائض الخسارة: الفرق أو الهامش الموجود بين القرارات التي يتخذها الوكيل والقرارات التي كان يتعين عليها اتخاذها[59].

ثانيا: نظرية تكلفة الصفقات:

النظرية الحديثة لتأريخ المنشأة حسب كوز (COASE) سنة 1973، هي أنّ المنشأة موجودة كبديل عن أساليب صفقات أكثر تكلفة، فتكاليف الصفقات المتعلقة بالتفاوض والتعاقد والتنسيق وأداء الحقوق والواجبات في إطار مجموعة من العقود، يمكن تخفيضها من خلال إنشاء المنشأة التي تعمل بمثابة وسيط بين المستهلك ومورد المدخلات. وبالتركّيز على فكرة كوز (COASE)، فانّ تكاليف الصفقات تعتبر تفسّير لوجود المنشأة،تقوم نظرية كوز (COASE) على أنّ علاقات العمل هي من تعمل على تخفيض تكاليف الصفقات ودور العمال في هذا التخفيض متعلق بنظام التشغيل، المكافآت، الترقية، مراقبة وتقيّيم الأداء.

تعتبر نظرية كوز (COASE) من النظريات الأولى التي فسّرت تكاليف الصفقات وتطرقت إليها: "لو كان يمكن جمع كل المشاركين في الاقتصاد معًا وتمّ تعيّين حقوق الملكية الأولية الخاصة بكل الوحدات ذات القيمة

[59] الزهرة بسي، مرجع سبق ذكره، ص50.

إقتصادياً بين هؤلاء المشاركين، ولو كانوا يستطيعون عقد إتفاقيات محدّدة تماماً وبدقة وملزمة تماماً بدون تكلفة، لكان يتوجب بالتالي أن يكون الناتج خطة إقتصادية فعّالة، تاركين فقط تقسيم المنافع المكتسبة أو الغنائم يتحدّد بالقوى التفاوضية للمشاركين"، وأطلق على أسباب إخفاق هذه النظرية في العلاقات الاقتصادية تعبير تكلفة الصفقة، وبشكل عام وواسع، فأيّ شيء يمنع أو يعيق تحدّيد أو مراقبة أو تنفيذ صفقة إقتصادية هو تكلفة صفقة، وتعتبر أعمال وليامسون (WILLIAMSON) في سنة 1985 قد شكلت فهماً جيدًا لهذه التكاليف.

كما دعا منظري "الاقتصاد من تكاليف الصفقات"، إلى توحيد المعاملات وطرحوا السؤال الأتي [60]:

ما هي درجة نزاهة المعاملات داخل المنشأة؟ ولتحقيق ذلك ينبغي تنظيم المعاملات والصفقات من خلال الإدارة (التنظيم بقواعد محدّدة)، وفيما يخص السلع والخدمات التي تحصل عليها المنشأة من الخارج، فانّ النموذج المناسب لتنظيم المعاملات هو عمليات السوق (التنظيم بالأسعار)؛

ثالثا: نظرية التجذر:

تفسير علاقات السلطة القائمة بين الفعليين في المنظمات والذين يبحثون عن أدوات لتأثير على نظام القرارات المالية بعد تفضيل وتخصيص المصالح والأهداف الشخصية، أصبح الشغل الشاغل مع تطور سلطة المساهمين في المؤسسة معاصرة وأسلوب التمويل عن طريق اللا وساطة (الأسواق المالية)، هذه العلاقات خلقت مساحة وجو من الموجهات والتحالفات بين الشكلين من السلطة؛

- سلطة الملكية ممثلة في المساهمين و الملاك؛
- سلطة الإدارة ممثلوا في المديرين الموكلين.

الفرع الثاني: مقومات حوكمة الشركات

تحتاج الحوكمة إلى مجموعة من المقومات لدعم تطبيق وتسنين قواعدها ومبادئها الأساسية المحددة من أجل إحكام الإشراف والرقابة على السياسات والإجراءات والقرارات التي تتخذ من قبل إدارة منظمات الأعمال وابرز هذه المقومات [61]:

-توفر القناعة الكاملة لدى إدارة المنظمات بقبول قواعد ومبادئ الإشراف والرقابة وهذه القناعة مهمة وأساسية؛

-توفر الثقة بين الأطراف المعنية في المنظمة من الإدارة بالعاملين والعاملين بإدارة المنظمة؛

-وضوح التشريعات والسياسات والقواعد والمبادئ الحاكمة إذ أن الوضوح يعد غاية في الأهمية حيث يسهل ذلك تطبيق القواعد والمبادئ؛

---

[60] بادن عبد القادر، **دور حوكمة الشركات في الحد من الزمات المالية والمصرفية** "بإشارة إلى حالة الجزائر"، مذكرة متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي –الشلف الجزائر، 2008، ص 27 -28.

[61] حاكم محسن محمد، **تحليل العلاقة بين أليات الحوكمة و مؤشرات أداء المنظمات الأعمال** "دراسة تطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية"، المؤتمر العلمي الأول، جامعة دمشق، يومي 15و 16 فيفري 2008، ص6.

-وضوح وإمكانية تطبيق آليات الحوكمة المراد تطبيقها من اجل الوصول إلى النتائج بشكل دقيق وواضح؛

-الإجراءات والسياسات الفاعلة المتضمنة التوجيه والإرشاد وتحديد المواقف السلبية والايجابية.

المبحث الثاني: أساسيات عن حوكمة الشركات

لكل نظام طبيعته الخاصة، تلك الخصوصية التي تحدد شخصيته، وتحدد مجال عمله، وتحدد أبعاد نشاطه، كما إنها تعمل في الوقت ذاته على تحديث ذاتها، فخصوصية النظام، تحوله إلى منظومة تفاعلية، قادرة على تجديد ذاتها، وعلى تصحيح ذاتها، وعلى اكتساب عناصر قوة جديدة .

المطلب الأول: المعايير والمجالات و الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

الفرع الأول: معايير حوكمة الشركات [62].

أكدت الدراسات الحديثة أن هناك مجموعة من المؤشرات التي يتم بموجبها قياس مدى فاعلية الحوكمة، وبصفة خاصة في الأسواق الاستثمارية المختلفة؛

حيث يتضح لنا من هذا الشكل أن الحوكمة لها عدة معايير، يتم استخدامها للحكم على مدى تواجد هذه الحوكمة، ومدى تطبيق استخدامها، وأهم هذه المعايير مايلي:

– مدى وجود بيان بالتشريعات والقوانين واللوائح المتضمنة لأفضل أساليب ممارسة سلطة الإدارة في مجالس إدارة الشركات ... وهل من السهل الحصول عليها...وهل نصوصها واضحة وصياغتها سليمة، وسهلة الفهم وهل هي كافية ...وهل هي متسقة مع حزمة التشريعات الأخرى، أم أن هناك تعارضا وتضاربا وعدم توافق بينها وبين التشريعات الأخرى؛

– مدى المشاركة النسبية لغير المديرين التنفيذيين في صنع القرارات وفي توجيه مسار العمل وفي تحديد مجالات النشاط، وهو أمر بالغ الأهمية حيث من شأنه أن يوفر أداة جيدة للتوجيه، وللرقابة ولتحسين الإشراف ولتحقيق مزيد من الشفافية؛

– مدى وجود فصل، وتقسيم للعمل والأدوار بين مجلس الإدارة وبين المسؤول التنفيذي الرئيسي(العضو المنتدب/المدير العام التنفيذي)، خاصة ما يخلقه ويوجده هذا الفصل من حيوية، وفاعلية تتصل بتحديد الرؤية الإستراتيجية، واختيار ورسم السياسات، وما يتصل أيضا بالتكتيكات التنفيذية المختلفة؛

– مدى وجود لجان رئيسية تابعة لمجلس الإدارة، تتناول الأعمال التي تحتاج إلى بحث ودراسة تفصيلية، وتتناول الأنشطة التي تحتاج إلى تطوير، والتي من شأنها دراسة وبحث الجديد، وعمليات الإصلاح التي تحتاج إليها الشركة؛

– مدى ودرجة الإفصاح عن مرتبات ومكافآت كبار المديرين، وما يتصل بها من انجازات وأعمال تم القيام بها، ومدى ما حققه كل منهم من نتائج واتساقها مع ما يتم التعاقد عليه معه، وكم الأداء والتحسين والتطوير الذي تم

---

[62] مصطفى حسن بسيوني السعداني، مصطفى حسن بسيوني السعداني، **الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات** ، بحوث وأوراق عمل لمؤتمر مبادئ وممارسات حوكمة الشركات، ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي المنعقدة بالقاهرة – جمهورية مصر العربية في نوفمبر 2006، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية 2009 .، ص 152 -153.

على يديه، ومدى تناسب الدخل الذي حصل عليه مع النتائج التي تم التوصل إليها، ومن ثم الحكم على مدى كفاءة مجالس الإدارة.

الفرع الثاني: مجالات حوكمة الشركات

من خلال ما سبق من تعاريفات الحوكمة نستخلص أن مفهوم الحوكمة مفهوم متعدد مجالات، ويمكن التعبير عن هذه المجالات كمايلي[63]:

أولا:المجال الإشرافي(Oversight)

و يتعلق بتدعيم و تفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على إدارة التنفيذية، والأطراف ذات المصلحة ومن بينهم أقلية المساهمين؛

ثانيا:المجال الرقابي (Control)

ويتعلق بتدعيم و تفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي الشركة، فعلى المستوى الداخلي فإن تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول تفعيل نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة الخطر، أما على مستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح، وقواعد التسجيل في البورصة، وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة فضلا عن توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجية وتدعيم استقلاله؛

ثالثا: المجال الأخلاقي (Ethics)

ويتعلق بخلق وتحسين البيئة الرقابية بما تشمله من قواعد أخلاقية، ونزاهة وأمانة ونشر ثقافة الحوكمة على مستوى إدارات الشركة وبيئة الأعمال بصفة عامة؛

رابعا: الاتصال وحفظ التوازن (Communication)

ويتعلق بتصميم وتنظيم العلاقات بين الشركة ممثلة في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة، والأطراف الخارجية سواء الأطراف الخارجية ذات المصلحة أو الجهات الإشرافية والرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى، حيث يجب أن يحكم الإخلاص العلاقة بين إدارة الشركة وحملة الأسهم، بينما يجب أن تحكم العدالة علاقة الشركة بالمنظمات الأهلية، كما يجب أن يحكم الالتزام علاقة الشركة بالهيئات والمنظمات الحكومية؛

خامسا:المجال الاستراتيجي (Strategic)

ويتعلق بصياغة استراتيجيات الأعمال والتشجيع على التفكير الاستراتيجي، والتطلع إلى المستقبل استنادا على دراسة متأنية ومعلومات كافية عن أدائها الماضي والحاضر، وكذلك دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها المختلفة استنادا على معلومات كافية عن عوامل البيئة الداخلية ومدى تبادل التأثير فيما بينها؛

[63] أشرف درويش أبو موسى، **حوكمة الشركات و أثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة عمادة الدراسات العليا، فلسطين، سنة 2008 ص 16 -18.

سادسا:المساءلة (Accountability)

ويتعلق بالإفصاح عن أنشطة وأداء الشركة والعرض لأمام المساهمين وغيرهم ممن يحق لهم قانونا مساءلة الشركة؛

سابعا:الإفصاح و الشفافية (Dixlosure and Transparency)

ويتعلق بالإفصاح والشفافية ليس فقط عن المعلومات اللازمة لترشيد قرارات كافة الأطراف ذات المصلحة على مستوى الشركة، بل يتسع المفهوم ليشمل الإفصاح ضمن التقارير العامة عن المؤشرات الدالة على الالتزام بمبادئ الحوكمة.

الفرع الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

تجدر الإشارة بأن هناك أربعة أطراف معنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات وهي التي تحدد بدرج كبيرة مدى نجاح أو فشل في تطبيق هذه المبادئ.

01. المساهمين: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم، وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين حماية حقوقهم؛

02. مجلس الإدارة: وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين[64].

03.الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بأداء إلى مجلس الإدارة، كما الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين؛

04.أصحاب المصالح : وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين وعملاء و الموظفين وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان؛

و يتأثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف[65].

المطلب الثاني: مسؤوليات حوكمة الشركات

هناك مسؤوليات عن حوكمة الشركات نجمت و نشأت عن عاملين رئيسين هما[66]:

الفرع الأول: العامل الأول

[64] مصطفى محمد سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، مرجع سبق ذكره، ص17- 18 .

[65] أشرف درويش أبو موسى، مرجع سبق ذكره، ص 23.

[66] احمد محسن الخضيري، مرجع سبق ذكره، ص ص 171 - 176.بتصرف.

إن دفع الضرر و تجنب المخاطر ومعالجة الخطر الناجم عن مخاطر عدم وجود الحوكمة لأن في حالة وجود الحوكمة تفتح الباب واسعا أمام الفساد وأمام إفقاد الاقتصاد قدرته وقوته، فضلا عن انعدام القدرة الإدارية على التفوق، وحيث يؤدي عدم وجود الحوكمة إلى عدة عوامل عشوائية مثل إلى عدم احترام الحقوق، مما يجعل كل الأمور ملتبسة وقد يزداد الوضع سوءا فيصبح كل شيء معكوسا؛

وبالتالي فإن دفع الضرر، ومنع حدوث الخسارة، يعد من أهم جوانب الحوكمة، والتي بها يتأكد ويترسخ مفاهيم العدالة والشفافية؛

الفرع الثاني: العامل الثاني

إن جني المكاسب وتحصيل العائد والمردود الناجم عن حسن إدارة الشركات والمشروعات في ضوء الحوكمة ومن ثم زيادة قدرة الاقتصاد على النمو والتراكم في الثروة، فالحوكمة تتيح جني مكاسب هائلة، حيث يصبح كل فرد يعمل في الشركة حريصا على مايلي:

-زيادة معارفه ومعلوماته؛

-زيادة خبرته و درايته؛

-زيادة مهارته و فنونه؛

-صقل مواهبه و ملكياته؛

-توظيف قدرته و إمكاناته؛

ومن خلال هذا كله تزداد قدرة الشركة على جني الأرباح والمكاسب، وعلى تحقيق التفوق والتقدم ومن ثم فإن الحوكمة تعمل على تعميق ثقافة الالتزام، وتغيير أفكار الناس، وما يستطيع أن يضعه من أنظمة للرقابة الذاتية والتوجه الذاتي، بل الإدارة الذاتية ضمن إطار أخلاقي نابع من العمل؛

وإن حوكمة بذلك تصبح مسؤولية تضامنية ومشتركة بين الأطراف العاملين في الشركة، ومن هنا فإن تعدد الأطراف المسؤولة عن تنفيذ الحوكمة، يدعم ويؤكد أهميتها، سواء من حيث الأنظمة الخاصة بها، أو صياغة القوانين والتشريعات المنظمة؛

وكذا الحوكمة باعتبارها عملية اتصال وتواصل ما بين المجتمع المدني، و بين المشروعات والشركات و البنوك والمؤسسات العاملة في المجتمع، فهي في الوقت ذاته تيار التزامي أساسي يجتاح كافة دول العالم؛

فإن الحوكمة بلك تحتاج إلى وجود نظام يعمل وفقا لقواعد محددة، وإجراءات واضحة، وصريحة ومعلنة للجميع، دون لبس أو غموض، وخاصة في تطبيق هذا النظام؛

وعلى هذا فإن مسؤولية تنفيذ الحوكمة هي مسؤولية كل الأفراد الذين لديهم الرغبة في تحقيقها وهي مسؤولية الدولة، ومسؤولية الحكومة، ومسؤولية الشعب، وهي مسؤولية لا تقتصر على جيل بذاته، بل هي مسؤولية ممتدة عبر الأجيال المختلفة السابقة والحاضرة والمستقبلية .

المطلب الثالث: مزايا حوكمة الشركات[67]

- توفير الحماية للمساهمين من خلال تأمين أساليب نقل الملكية والمشاركة الفعالة في التغييرات الأساسية بالمؤسسة، والإفصاح عن الإجراءات المالية بالمؤسسة؛
- المعاملة المتساوية لكافة المساهمين حيث يضمن إطار حوكمة المؤسسات تحقيق المساواة في معاملة كافة المساهمين بمن فيهم الأقلية والمساهمين الأجانب؛
- يجب أن تعتمد سلطات الإدارة بالمؤسسات علي سياسة تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح والحفاظ عليها، ووجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح، وأن تكفل تلك الأولويات عنصر تحسين مستويات الأداء، وذلك من خلال الإفصاح السليم عن القوائم المالية؛
- يجب أن يضمن إطار حوكمة المؤسسات تحقيق الإفصاح والشفافية في كافة الأمور الأساسية المتعلقة بالمؤسسة بما فيها الوضع المالي والأداء والملكية وإدارة المؤسسة، كما ينبغي إعداد ومراجعة المعلومات وكذلك الإفصاح عنها بأسلوب يتفق والمعايير المحاسبية والمالية بما يؤدي إلي ضمان التوجيه والرقابة الفعالة علي إدارة المؤسسة؛
- يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات وضع تخطيط استراتيجي للشركة والمراقبة الفعالة لأداء الإدارة والتأكيد علي مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة والمساهمين، بما يؤدي إلى إدراك الشركات للمصالح البيئية والاجتماعية للمجتمعات.

المطلب الرابع: سمات حوكمة الشركات

يتسم نظام حوكمة الشركات بمجموعة من السمات العملية من جانبيه القانوني والاقتصادي، يسعى إلى تحقيقها في الشركة أثناء أدائها لدورها الاجتماعي بصورة عامة، تتركز معظمها على ضبط وتنظيم عملها مما يضفي عليها استقرارا في التعامل ورصانة في الائتمان، فينعكس ذلك ايجابيا على تحسين البيئة الاقتصادية فتقل فيها مخاطر الخروج على أحكام القانون.

وعليه فإنه يمكننا تحديد أهم سمات النظام القانوني لحوكمة الشركات وفق الآتي [68]:

---

[67] حوشين كمال، بوسيعين تسعديت، **حوكمة المؤسسات دورها وعلاقتها بالأداء المالي**، الملتقى الدولي الخامس بجامعة الوادي الجزائر، يومي 07/ 08/ 2014، ص7.(بتصرف)

[68] عمار حبيب جهلول آل علي خان، مرجع سبق ذكره، ص 53، بتصرف.

إنه وسيلة للرقابة على الشركة؛

إنه وسيلة لحماية الشركاء؛

إنه وسيلة لجذب الاستثمار؛

الفرع الأول: حوكمة الشركات وسيلة للرقابة عليها

يمكننا تحديد الأسباب التي أدت إلى ظهور حوكمة الشركات وذلك عن طريق الانهيارات المالية التي تعرضت لها كبريات الشركات والمصارف العالمية، والتي أثرت وبصورة كبيرة على الاقتصاديات التي وقعت فيها؛

وعليه فإذا كان السبب المباشر لظهور الحوكمة هي كثرة الأزمات المالية وحالات الإفلاس في دول متعددة وفترة زمنية واحدة، أول ما تسعى إليه حوكمة الشركات هو علاج أسبابها من خلال تعزيز الرقابة الشاملة على الشركات في أدائها لنشاطها وضمان القيام بأعمالها وفق أحكام عقدها والقانون بالقدر الذي لا يؤدي إلى إلحاق الضرر بأصحاب المصالح فيها، فضلا عن حماية وتنمية الاقتصاد الوطني بصورة عامة؛

أما فيما يتعلق بوسائل تحقيق تلك الرقابة، فهي متنوعة بالقدر الذي تدعم فيه البناء القانوني للرقابة في حوكمة الشركات، فتشمل بذلك المراحل المختلفة للتعامل مع الشركة ابتداء من تأسيسها وأثناء نشاطها التجاري وحتى نهاية ذلك النشاط، الأمر الذي جعل الاعتماد ينصب على وسائل متعددة لتحقيق تكامل نظرية الرقابة على الشركة والتي تمثلت بقوانين مختلفة أهمها[69]:

- قوانين أسواق الأوراق المالية التي تحكم تداول أسهم الشركات ومسؤولية الضمان المفروض توفره فيها؛
- قوانين الشركات التي تتبنى وضع نظام إداري ورقابي للشركة تسعى من خلاله لضمان قيام الشركة بواجبها القانوني والاقتصادي لحماية المتعاملين معها؛
- قوانين الإفلاس التي تدعم نظرية الائتمان الرائجة في البيئة التجارية عموما وتحفظ من خلالها المقدار اللازم من الذمة المالية للشركة باعتبارها ضمانا عاما للدائنين؛
- قوانين الاستثمار على اعتبار أن المساهمة في الشركات التجارية وخاصة مع حرية السوق إن هو إلا استثمار تجاري دارج التعامل فيه، إضافة إلى أن الاستثمار الأجنبي إنما يدخل الأراضي الوطنية على هيئة شركات يتم التعاقد معها للقيام بأعمال معينة؛

وعليه فإنه يتم الاعتماد على تلك القوانين في استكمال نظرية الرقابة في النظام القانوني للحوكمة.

الفرع الثاني: حوكمة الشركات وسيلة لحماية الشركاء

[69] نفس المرجع ، ص 55 – 58، بتصرف.

هي نفسها الأسباب التي أدت لظهور حوكمة الشركات حيث كانت الانهيارات المالية بسبب الغش والاحتيال من جانب الإدارة وتغليب لمصلحتها على مصلحة الشركة والشركاء، لذلك فقد كانت حماية الشركات (المساهمين)من أهم مبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات والتي وضعت من خلال التشريعات المنظمة لها. وتتمثل هذه السمة في ثلاثة مراحل وهي[70].

أولا–المرحلة الأولى : تتمثل في ضمان حقوق المساهمين في حوكمة الشركات بنظرية الفصل بين الملكية وسلطة الإدارة من خلال الاعتماد على مدارء مستقلين لا تربطهم ملكية الشركة مصالح شخصية تدعوهم إلى استغلال مراكزهم الإدارية لمصالح الخاصة في أجواء تقل فيها سلطة الرقابة، مادام مديرو الشركة هم مالكي أغلبية الأسهم فيها والمطلعين على المركز القانوني والمالي لشركة؛

ثانيا– المرحلة الثانية: هي المرحلة الضامنة لحقوق الشركاء، ضمن قواعد الحوكمة فإنها تتمثل بضمان حقهم في الإطلاع على نشاط الشركة عن طريق واجب الإفصاح والشفافة المترتب عليها، حيث ينبغي في إطار حوكمة الشركات القيام بالإفصاح اللازم وفي الوقت المناسب عن جميع المسائل الهامة التي تخص المركز المالي والقانوني للشركة وسياسات توزيع الأرباح فيها ومقدار التزامها بحوكمة الشركات؛

ثالثا– المرحلة الثالثة: فتتحقق هذه المرحلة بالاعتماد على الرقابة المستقلة على نشاط الشركة، والتي يكون فيها للهيئات الرقابية المستقلة دورا مهما في تحقيق الحماية اللازمة لحقوق الشركاء، ويكون ذلك بالبحث عن صفتي الدقة والواقعية في المعلومات المقدمة للشركاء، عن مركز الشركة المالي وتقييمها الأنظمة الرقابة الداخلي ة في الشركة التي تعمل فيها، إضافة إلى ارتباطها المباشر باللجان الرقابية للمشكلة من مجلس الإدارة من للتحقق من فعالية الدور الذي تقوم به تلك اللجان؛

الفرع الثالث:حوكمة الشركات وسيلة لجذب الاستثمار

إن الاستثمار ورأس المال الأجنبي يمنح فائدة كبرى للدول التي يستقر فيها، ولذلك فقد تجاوزت الدول مرحلة البحث في مدى السماح لدخول الاستثمارات الأجنبية أراضيها ونسب التعامل معها، إلى مرحلة أخرى تتسابق فيها لوضع قوانين وسياسات اقتصادية لتجذب من خلالها أكبر قدر ممكن من رؤوس الأموال الأجنبية؛

وتسلط الضوء على أن الحوافز المالية والتخفيضات الضريبية وغيرها من التسهيلات الأخرى لم تعد هي العوامل الوحيدة في جذب الاستثمار مع أهميتها في هذا المجال حيث يوجد عوامل أخرى تشكل حدا فاصلا في وجهة رأس المال الأجنبي تتعلق بمدى استقرار البيئة السياسية والاقتصادية والقانونية في الدول المقصودة وهي ما يطلق عليها اسم المخاطر غير تجارية، وتشمل التأميم والمصادرة والاستيلاء للمصلحة العامة وغيرها ؛

[70] عمار حبيب جهلول آل علي خان، مرجع سبق ذكره،59 – 62، بتصرف.

وتجدر الإشارة بأن الشركات التجارية تمثل أهم منفذ من منافذ الاستثمار ورأس المال الأجنبي، سواء كان ذلك عن طريق العمل المباشر لشركات أجنبية متخصصة أو تملك حصص من رؤوس أموال الشركات الوطنية؛

ومما تجدر الإشارة إليه أيضا أن الأزمات المالية الخطرة وإعلان حالات الإفلاس لكبريات الشركات العالمية قد كبدت المستثمرين خسائر فادحة في فترة زمنية واحدة وحيث أن هذه الانهيارات قد حصلت في دول تتمتع بسياسات اقتصادية وقانونية مستقرة مثل الولايات المتحدة الأمريكية أو بريطانيا ... الخ .

وبذلك فقد أصبحت حوكمة الشركات تمثل ركنا أساسيا في القرار الاستثماري المباشر أو غير المباشر من خلال الميزات التالية[71]:

تضمن الحوكمة إدارة الشركات بشكل يضمن عدم تعويض أموال المستثمرين فيها للاحتيال وسوء الإدارة؛

تعتمد حوكمة على أسلوب الإفصاح والشفافية في التعامل مع المستثمرين في جميع مراحل العمل الاستثماري لإحاطتهم علما بأسلوب إدارة ورقابة استثمار أموالهم؛

تساهم حوكمة الشركات في خلق بيئة أعمال مستقرة، من خلال تعاملها وبمستوى واحد مع القوانين الاقتصادية المختلفة.

المطلب الخامس: التجارب الدولية لحوكمة الشركات

سوف نتناول في هذا المطلب إلى مبادئ وقواعد حوكمة الشركات في بعض البلدان المتقدمة والنامية

الفرع الأول: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

تماثل تجربة الولايات المتحدة تماما تجربة المملكة المتحدة، وذلك بالرغم أن هياكل مسؤولية الشركة ولجنة بورصة الأوراق المالية SEC بنظمها تختلف في بضع الجوانب، وتشمل مجموعة المبادئ الحوكمة في الولايات المتحدة تحت اسم "مبادئ حوكمة الشركات الأساسية "[72].

-يجب أن تكون الأغلبية الجوهرية لمجلس الإدارة من أعضاء مستقلين؛

-يجب أن يتم عقد اجتماع للأعضاء المستقلين (على الأقل مرة في السنة)بدون ال CEOأو الأعضاء الغير مستقلين؛

-عندما يعمل رئيس مجلس الإدارة في الشركة كتنفيذي، فإن مجلس يجب أن يعين رسميا أو بشكل غير رسمي عضو مستقل يعمل بصفة أساسية لتنسيق عمل الأعضاء المستقلين؛

-إنشاء لجان لمجلس الإدارة مكونة بالكامل من أعضاء المستقلين شاملة:

* المراجعة؛

[71] عمار حبيب جهلول آل علي خان، مرجع سبق ذكره، ص 63-66 بتصرف ..

[72] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص22.

* تعيين الأعضاء؛

* تقييم أعمال مجلس والحوكمة؛

* تقييم أجور التنفيذيين و الإدارة؛

* التوافق بين القوانين وتوافر الأخلاقيات؛

-لا يقوم أي عضو بالمجلس بأي عمل استشارة أو خدمة يقدمها للشركة؛

-يجب أن تتم مكافآت الأعضاء من خلال الدمج بين مبالغ نقدية وأوراق مالية للشركة.

الفرع الثاني: تجربة مصر[73] .

في مصر كانت نقطة البداية سنة 2000 حيث قام البنك الدولي بتقييم تطبيق قواعد الحوكمة في مصر طبقا للمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وكانت تقيم في مصر في ذلك الوقت مقارنة بالأسواق الناشئة الأخرى المركز الرابع بالنسبة 62%وطبقا لإحصائيات ديسمبر 2002(تقرير قطاع سياسات الاستثمار بوزارة التجارة الخارجية) فإن عدد الشركات التي تطبق مبادئ الحوكمة بكاملها ومسجلة بالبورصة 50شركة وتتميز بأن بعضها أصدر شهادات إيداع دولية وبها نسبة رأس مال حر متاح للتداول وحوالي 11%من شركة تتبع قطاع أعمال ولا تطبق مبادئ الحوكمة، و70% تطبق عدد قليلا من مبادئ الحوكمة .

وأنشأ في عام2003مركز المديرين،كمركز تابع للوزارة الاستثمار، ليكون الجهة المسؤولة عن حوكمة الشركات في مصر، وفي أكتوبر 2005 صدر قرار رئيس مجلس أمناء مركز المديرين رقم 332 لسنة 2005 بإصدار قواعد ومعايير حوكمة الشركات في مصر .

وتناولت هذه المجموعة من قواعد ومبادئ حوكمة الشركات في مصر، ومن أبرز ملمحها أنها تنطبق على الشركات الخاصة، كما أنها في مرحلتها الأولى لا تمثل نصوصا قانونية آمرة، ولا يوجد إلزام قانوني بها، وإنما هي تنظيم وبيان للسلوك الجيد في إدارة الشركات .

الفرع الثالث: تجربة الكويت[74] .

تتبع دولة الكويت سياسة تجارية حرة في ظل نظام اقتصادي حر،كما تحتفظ بعلاقات تجارية مع أغلب دول العالم، وذلك بصرف النظر عن الموقع الجغرافي أو النظام السياسي لهذه الدول، إضافة إلى أن دولة الكويت عضو مؤسس في منظمة التجارة العالمية، وقد تأثرت دولة الكويت بطابع النظام القبلي في الحياة السياسية والعامة في الدول الخليجية، فظهرت بعد الطفرة الاقتصادية التي شهدتها المنطقة شركات العائلية احتكرت العمل التجاري وأتاحت لها الحكومات احتكار التمثيل التجاري لشركات ووكالات عالمية ذات شهرة واسعة، وبسبب النزعة

[73] محمد طارق يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 130

[74] محد نايف صنت العياني، **مدى إلتزام المصارف الكويتية بتطبيق الحاكمية المؤسسية**، شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص42.

الاستهلاكية السائدة في البلدان الخليجية والإقبال على المنتجات العالمية فقد توافرت سيولة هائلة لدى الكثير من العائلات التجارية مما أعطى بعضها فرصة أن تستثمر في قطاعات أخرى أهمها القطاع العقاري أو الصناعي، وأضحت بذلك هذه الشركات تسيطر على معظم الأعمال في الاقتصاديات الخليجية وتواجه الشركات العائلية مؤخرا وخصوصا الصغيرة منها أخطارا في عدة منطقة الخليج بسبب التحولات الاقتصادية العالمية والسوق الحرة والخصخصة.

وبنظرة سريعة على القوانين واللوائح المنظمة للنشاط التجاري بشكل عام نجد أن مفهوم حوكمة الشركات لم يلق بدولة الكويت الاهتمام الذي يستحقه، ويتبين ذلك من تقصير المشرع الكويتي في تنظيم الكثير من المسائل الأساسية في مفهوم الحوكمة ومنها:

- توفير الحماية الكافية لحقوق المساهمين، مما ترتب عليه ضعف بين في الجمعيات العامة للشركات؛
- عدم وضوح مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة، كذلك قانون الشركات الكويتي والقوانين الأخرى؛
- عدم إتباع النظم المحاسبية الصارمة المعمول بها دوليا مما ترتب عليه ضعف تقارير مراقبي الحسابات؛
- لا تملك الأجهزة الرسمية المخولة بالرقابة على نشاط الشركات، وهي وزارة التجارة ممثلة بإدارة الشركات المساهمة والتأهيل الكافي للقيام بدورها الرقابي المهم[75].

المطلب السادس: واقع حوكمة في الجزائر[76]

رغبة في زيادة التكامل مع المجتمع الاقتصادي العالمي بذلت الجزائر جهودا مكثفة نحو بناء إطار مؤسسي لحوكمة المؤسسات، حيث عملت على تحسين مناخ الأعمال بها وانفتاح اقتصادها.فضلا عن قيام الحكومة بتنفيذ إصلاحات هيكلية، فإنها تعمل على تحفيز نمو القطاع الخاص، كما تسعى الحكومة الجزائرية إلى زيادة نطاق الخوصصة إبتداءا من القطاع المصرفي والسماح بقدر أكبر من الحرية والفرص للقطاع الخاص، وفي نفس الوقت الذي تجرى فيه الخوصصة واستكشاف فرص النمو خارج قطاع البترول ستزداد أهمية حوكمة المؤسسات لضمان المساءلة والشفافية في العمليات المتعلقة بإدارة الأعمال، وهذا ما أدى بالجزائر إلى إصدار مشروع النظام المالي المحاسبي الجديد والذي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS) والذي من المنتظر تطبيقه في مطلع عام 2010، حيث صدرت في الجريدة الرسمية قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها، وهذا كدعامة لتطبيق حوكمة المؤسسات؛

كما قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بغاية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر. ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين

[75] محمد نايف صنت العياني، مرجع سبق ذكره، ص43.

[76] عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008/ 2009، ص64.

العام والخاص عام 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات(GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC) لوضع دليل حوكمة المؤسسات الجزائري، كما أنه عقد مؤتمر وطني في 11مارس2009، أعلنت كل من جمعية كير (CARE)، واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري، وقد تم إعداد هذا الدليل بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات(GCGF)، ومؤسسة التمويل الدولية (IFC)؛

وسيتطلب الأمر من الجماعات المحلية أن تقوم باستثمار ذلك في نشر وزيادة الوعي في دوائر القطاعين العام والخاص وأجهزة الإعلام، بفوائد ومزايا حوكمة المؤسسات والإطار المؤسسي اللازم لها. ويعتمد النجاح في إتباع ممارسات حوكمة المؤسسات في الجزائر على مدى اتساع نطاق قبولها في مجتمع الأعمال، وهذا يتطلب إحداث تحول ثقافي، ولمساندة هذه العملية سيقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة(CIPE) بدعم أصحاب المصالح في القطاع العام والخاص مثل دائرة العمل والتفكير الخاصة بالمشروعات(CARE) بهدف الترويج لحوكمة المؤسسات وزيادة الوعي وإتباع الدليل الجزائري الخاص بها.

المبحث الثالث: العلاقة المرتبطة بين مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات

ترتبط المراجعة سواء على المستوى التنظيري بالحوكمة ارتباطا وثيقا، حيث تعتبر من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثر أو تتأثر بمبادئ الحوكمة فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفاعلية وتأتي بثمارها بدون دعم مهنة المراجعة، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دوراً كبيراً في مجال تطوير مهنة المراجعة.

المطلب الأول:علاقة المراجعة الخارجية بحوكمة الشركات

تتمثل الآليات الرقابية الخارجية لمفهوم حوكمة الشركات في الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجية على الشركة، من خلال اللجوء إلى المكاتب والهيئات والمنظمات الخارجية المختصة في الرقابة والتي من بينها مكاتب المراجعة الخارجية، نظرا لكونها من أهم الآليات الرقابية لحوكمة الشركات، إضافة الى ذلك وجود ارتباط بينهما وبين الآليات الرقابية الداخلية.

إن مساهمة المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات تكون من خلال الدور الذي تلعبه خاصة من ما

الفرع الأول:الناحية الاقتصادية: تؤدي المراجعة الخارجية إلى زيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للشركات ،التي يتم إعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة المشتركة.

الفرع الثاني:الناحية الاجتماعية: خدمة المجتمع انطلاقا من حاجة المساهمين و كافة الأطراف التي لها مصالح بالشركة وذلك لمعرفة مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح من خلال:

-التحقق من مدى كفاءتها في استغلال الموارد المتاحة للشركة؛

-مراعاة مصالح المساهمين ومصالح كافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة.

الفرع الثالث:النواحي الأخرى: وتشمل:

-محاولة حل مشكل عدم التماثل في المعلومات بين الملاك والإدارة؛

-تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات المقيدة بالبورصة.

المطلب الثاني: آليات دعم المراجعة الخارجية لحوكمة الشركات

تهدف الآليات الأساسية العملية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات إلى ضرورة حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع، وفيما يلي ملخص لأهم تلك الأليات:

الفرع الأول: الآليات الأكاديمية

يقع على عاتق الأكاديمين من ذوي الاهتمام بالمراجعة عبء التطوير المستمر في برنامج التعليم في المراحل الجامعية وبرنامج التعليم المستمر وذلك لإنتاج مراجع مؤهل التأهيل الكافي والملائم وتوجيه البحوث لحل مشاكل الممارسة المهنية أو المشاركة في تخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني المستمر، ويمكن تحديد دور الأكاديمين في تدعيم

دور المراجعة في حوكمة الشركات في ثلاث آليات أساسية هي:

- تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة وبرامج التعليم

-ضرورة عقد المؤتمرات في مجال المراجعة ودورها في حوكمة الشركات مع التركيز على مناقشة واقعية لقضية دور المراجعة في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي من جهة وزيادة إمكانية اعتمد أصحاب المصلحة في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح من جودة خدمة المراجعة ومن ثم حماية مصالح أصحاب المصلحة؛

ضرورة تحقيق التكامل بين الجامعات في مجال الحوكمة ،وذلك من خلال عقد ورش العمل المشتركة بين الجامعات لأغراض تطوير مقررات المحاسبة والمراجعة من منظور حوكمة الشركات.

الفرع الثاني:الآليات التنظيمية المهنية:

تعمل مهنة المراجعة من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضائها وينمي قدورتهم العلمية و العملية باستمرار ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة وبمستوى أعضائها، وهذا الأمر الذي يمثل تحاديا جديا للجمعيات المهنية بحيث يحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور المراجعة الخارجية ومن أهم هذه الآليات :

أولا:تطوير معايير المحاسبة المالية :

يقع على عاتق الجمعيات المهنية احداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية حتى يمكن للمراجع الحسابات باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية؛

ثانيا:تطوير معايير المراجعة:

يجب أن يترافق مع تطوير معايير المحاسبة المالية حتمية تطوير مماثل في معايير المراجعة سواء المعايير المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة؛

ثالثا:تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء:

إن نظام فحص أعمال الزملاء من آليات الرقابة المهنية على أعمال الزملاء لضمان الالتزام بمعايير المراجعة في قبول التكليف وتخطيط وأداء أعمال المراجعة وإعداد وعرض تقرير المراجعة ؛

رابعا: تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر:

من المتفق عليه مهنيا أن التعليم المهني المستمر يمثل جانب هام في معيار التأهيل العلمي والعملي لمحافظي الحسابات، وإلى جانب التأهيل والتدريب فإن مواجهة المراجعة لظاهرة وتحديات حوكمة الشركات وتفعيل دور مهنة المحافظي في حوكمة الشركات في الجزائر يتطلب من الجمعيات المهنية اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم

ولتدريب المهني المستمر.

المطلب الثالث: الآليات المهنية العملية

تمثل الوسائل والأساليب وطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات الممارس لمهنة آليات مهنية عملية لها مساهمات ايجابية في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للمراجعة ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعا بأن دوره الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته إلى إثراء الممارسة المهنية العملية واثبات أن للمراجعة دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص محافظي الحسابات على الإرتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمحافظي الحسابات.

وقد حرصت معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى رفع مستويات الأداء المهني للمحافظي الحسابات الخارجي، بحيث يترتب على الإلتزام المراجع المستقل بهذه المستويات ارتفاع جودة أدائه لمهنته

خلاصة:

ظهرت حوكمة الشركات بسبب انفصال الملكية عن التسيير وزاد الاهتمام بها بعد سلسلة أحداث الفشل التي ضربت أكبر الشركات الأمريكية المقيدة في أشهر أسواق المال العالمية، بالإضافة إلى الأزمات المالية التي شهدتها أسواق جنوب شرق آسيا، حيث ساهمت هذه الظروف والعوامل في وضع مجموعة من المبادئ التي تضمن الاستغلال الأمثل لموارد الشركة وتحقيق أهداف أصحاب المصالح – خاصة المساهمين–.

بالإضافة إلى المبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات فإنها تحتاج إلى مجموعة من القوانين والتشريعات، وتتطلب وجود أسواق ذات كفاءة وتنافسية أكثر.

بذلت المنظمات الدولية العديد من الجهود في سبيل وضع المبادئ الأساسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات بالإضافة إلى سعيها لمساعدة الدول التي تسعى إلى تطبيق هذه المبادئ، كما أن تطبيقات حوكمة الشركات تختلف من دولة إلى أخرى حسب ظروف وبيئة أعمال كل دولة

الفصل الثالث:دراسة ميدانية

تمهيد:

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث نقف من خلاله على دور محافظي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر وعرض النتائج المتوصل إليها، ونظرا لنقص الدراسات الميدانية حول العلاقة بين محافظي الحسابات وحوكمة الشركات في الجزائر، ارتأينا استخدام أسلوب العينة وذلك لإختبار الفرضيات المرتبطة بالموضوع من خلال الإستبيان الموجه للمهنيين والأكاديميين، وهذا من أجل تبيين دور محافظي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر.

وللإلمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية؛

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

تقوم الدراسة الميدانية أساسا على دراسة وتحليل دور محافظي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر وذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجين وأساتذة المراجعة.

المطلب الأول: بيانات الدراسة

بغية تحقيق أهداف الدراسة المنهج الوصفي التحليلي المتعلق بالجانب النظري إضافة إلى ذلك فإن لهذه الدراسة بعد تطبيقي ميداني يتعلق بمساهمة محافظي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر وذلك من خلال استخدام قائمة الاستبيان، واعتمدت الدراسة على نوعين أساسين من البيانات:

الفرع الأول:البيانات الثانوية

وهي تمثل بيانات الجانب النظري، واعتمدت على مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات والإطلاع على الدراسات السابقة في مجال محافظي الحسابات وحوكمة الشركات، وأية مراجع أخرى يمكن أن تساهم في إثراء هذه الدراسة.

الفرع الثاني: البيانات الأولية

وهي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع القوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لحصر وتجميع البيانات ومن ثمة تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج 2007 Excel و Spss20.

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان

تناول هذا المطلب كيفية إعداد الاستبيان، إضافة إلى هيكل الاستبيان وطرق معالجته.

الفرع الأول: إعداد قائمة الاستبيان

تم إعداد قائمة الاستبيان بناء على كتب ومراجع ودراسات سابقة ذات علاقة بموضوع الدراسة، وقد إتخذت عدة إعتبارات أثناء إعداد قائمة الاستبيان أهمها:

- أن تكون بسيطة وواضحة؛
- أن تحتوي على أسئلة تمكن الفرد باختيار بديل من عدة بدائل.

وقد تم توزيع قائمة الاستبيان على أفراد العينة من خلال عدة قنوات، الأمر الذي سهل إمكانية إستمارات والحصول عليها في أقرب وقت ممكن وذلك باستخدام عدة طرق أهمها :

- الاتصال المباشر بأفراد العينة؛
- ايداع الاستمارات على مستوى مكاتب المراجعة؛

أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان فقد تم إعدادها على أساس مقياس ليكارت الثلاثي الذي يحتمل ثلاثة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول المواضيع التي تناولها الاستبيان كما هو مبين في الجدول:

الجدول(03- 02): مقياس ليكارت الثلاثي

تصنيف	موافق	محايد	غير موافق
درجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الثاني: هيكل الاستبيان

تضمنت قاعدة الاستبيان 22 سؤالا توزعت على جزئين رئسيين:

القسم الأول: يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة تضمنت 5 أسئلة

القسم الثاني: ويضم أربعة محاور تتعلق بموضوع المراجعة والحوكمة .

المحور الأول: أهلية واستقلالية المراجع الخارجي تساهم في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر ويتضمن 3أسئلة.

المحور الثاني: مدى مساهمة الرقابة الداخلية الفعال في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر ويتضمن 4 أسئلة .

المحور الثالث: مدى مساهمة جودة تقارير المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر ويتضمن 3 أسئلة .

المحور الرابع: مدى مساهمة الرفع من كفاءة محافظي الحسابات والتقليل من فجوة التوقعات في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر ويتضمن 7أسئلة.

الفرع الثالث: معالجة الاستبيان

وهي عملية الفرز وتحليل الاجابات التي تتضمنها الاستمارة وهذا تمهيدا لبناء قاعدة التي تتضمن المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

وبعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات، تم الاعتماد في عرض وتحليل معطيات على برنامج Excel و20 Spssللمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية في شكل أعمدة لتسهل عملية الملاحظة والتحليل لغرض التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها.

كما تم استخدام بعض الأساليب الاحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة حيث تم الإعتماد على أسلوب الوسط الحسابي.

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدودها

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

روعي في اختيار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على الحكم فيما يتعلق بالعوامل المحددة لعمل المراجع الخارجي.

وتتكون هذه العينة المختارة عشوائيا من مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين في ولاية الوادي وخارجها، وقصدنا من تقسيم مجتمع الدراسة على النحو السابق لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة وحصول على نتائج أكثر دقة.

الفرع الثاني: عينة الدراسة

على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان فإنه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقا، فقد تم توزيع 40 استمارة وبعد عملية الفرز وجد أنه استرد منها 30 استمارة.

الجدول(03-03): الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	40	%100
عدد استمارات المفقودة	7	%17.5
عدد استمارات الملغاة	3	%7.5
عدد استمارات الصالحة	30	%75

المصدر: من اعداد الطالبة

الفرع الثالث: حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيمايلي:

الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة بالجزائر لدراسة دور محافظي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ذوي الإختصاص.

الحدود الزمانية: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت في شهر أفريل 2015.

الحدود البشرية: تستند هذه الدراسة إلى آراء وإجابات الأكاديميين في مجال المراجعة والحائزين على شهادة ليسانس وما فوق.

الحدود الموضوعية: إهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بمحافظي الحسابات وحوكمة الشركات في الجزائر دون غيرها.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

بعد عملية فرز وتفريغ الاستبيان تحصلنا على نتائج آراء أفراد العينة، وسوف نحاول من خلال هذا المبحث تحليل تلك النتائج باستخدام بعض الأساليب الإحصائية

المطلب الأول: الخصائص العامة للعينة

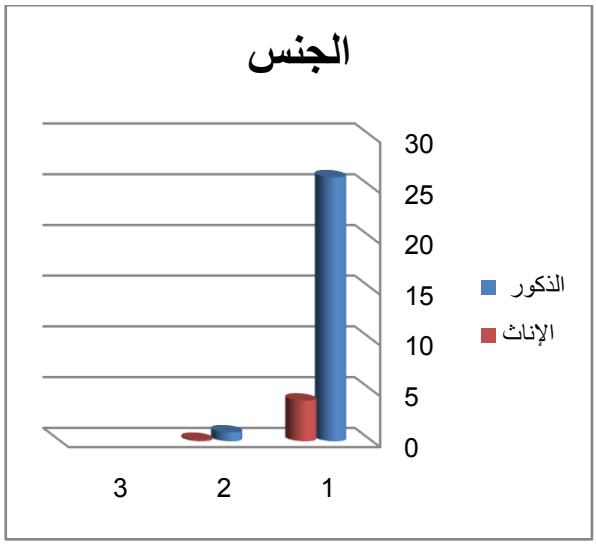
الفرع الأول: خصائص العينة من حيث الجنس

الجدول(03-04): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	العدد	النسبة
الذكور	26	%86.7
الإناث	4	%13.3
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل(03-04):توزيع العينة حسب الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب الجنس لإفراد العينة، حيث نجد أن النسبة المشاركة في الذكور تمثل 86.7% في حين كانت نسبة مشاركة الإناث 13.3%.

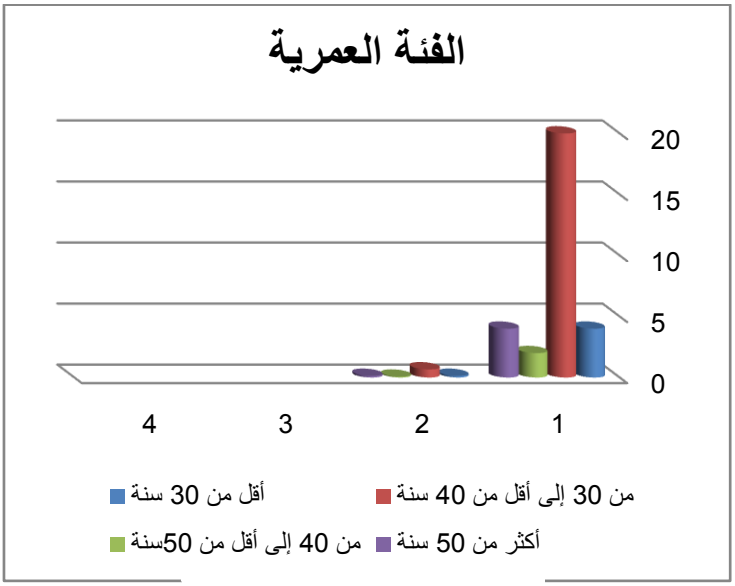
الفرع الثاني: خصائص العينة من حيث الفئة العمرية

الجدول(03-05): توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

الفئة العمرية	العدد	النسبة
أقل من 30 سنة	4	13.3 %
من 30 إلى أقل من 40 سنة	20	66.7 %
من 40 إلى أقل من 50سنة	2	%6.7
أكثر من 50 سنة	4	13.3 %
المجموع	30	100 %

المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل(03-05): تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال ا سب العمر لعينة الدراسة حيث نجد أن النسبة الأكبر للفئة من 30 إلى أقل من 40 بنسبة 66.7% وتليها الفئتين أقل من 30 سنة و الفئة الأخر أكثر من 50 سنة وكانتا بنسبة 13.3% وتليها 6.7% المتبقية فقد حظيت بها الفئة من 40 إلى أقل من50 سنة.

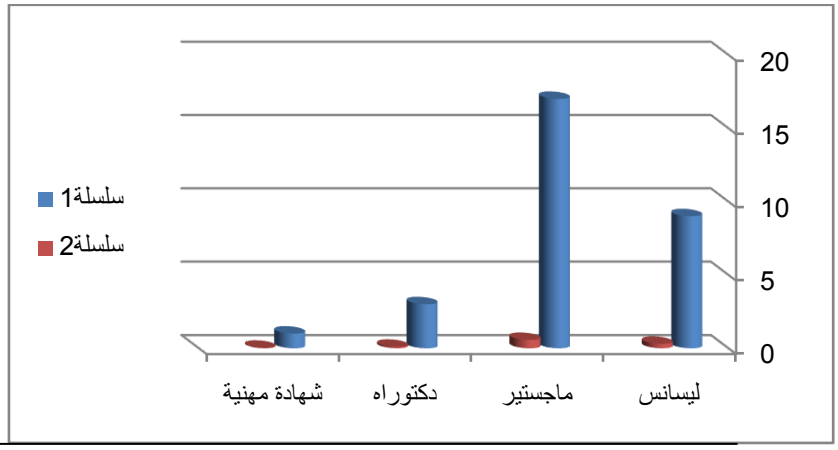
الفرع الثالث: خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي

جدول(03-06) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل	العدد	النسبة
ليسانس	9	%30
ماجستير	17	%56.7
دكتوراه	3	%10
شهادة مهنية	1	%3.3
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل(03-06): تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة

من الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث نجد أن غالبيتهم حاصلين على شهادة ماجستير بنسبة 56.7%، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادة ليسانس بنسبة 30%، وبعدها فئة الحاصلين على شهادة الدكتوراه بنسبة 10%، أما الباقي والذي نسبته 3.3%، فيمثل الحاصلين على شهادات أخرى.

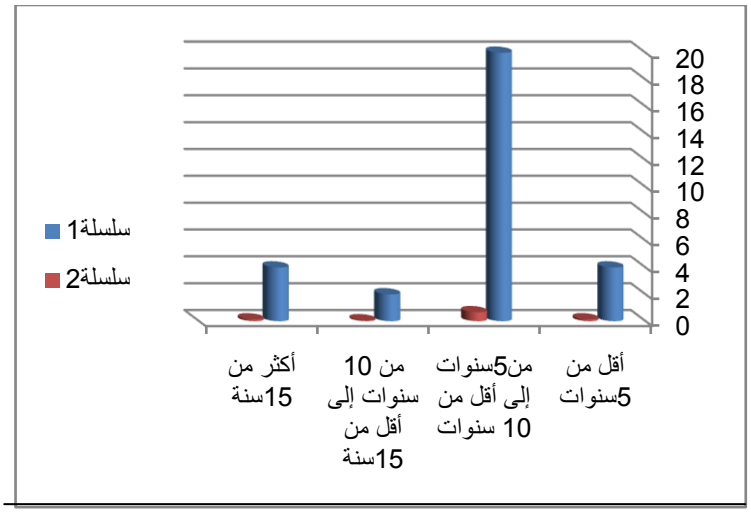
الفرع الرابع: خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية

الجدول(03-07):توزيع العينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة	العدد	النسبة
أقل من 5سنوات	4	%13.3
من5سنوات إلى أقل من 10 سنوات	20	%66.7
من 10 سنوات إلى أقل من 15سنة	2	%6.7
أكثر من 15سنة	4	%13.3
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل (03-07): تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة، حيث نجد أن أغلبيتهم من الفئة من 10 إلى أقل من 10 سنوات وذلك بنسبة 66,7%، أما نسبة 13.3%، فكانت للفئة أقل من 5 سنوات والفئة أكثر من15سنة، أما نسبة 6.7%، فكانت للفئة من 10سنوات إلى أقل من 15سنة.

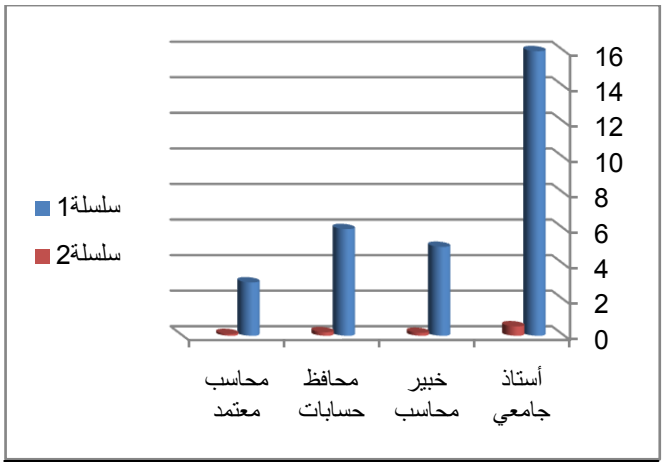
الفرع الثالث: خصائص العينة من حيث الوظيفة

الجدول(03-08): توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة
أستاذ جامعي	16	%53.3
خبير محاسب	5	%16.7
محافظ حسابات	6	%20
محاسب معتمد	3	%10
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل(03-08): تمثيل العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة لأفراد العينة، وحسب متغير الوظفية نلاحظ بأن لدينا 16 أستاذ جامعي أي بنسبة 53.3%، أما الخبير المحاسب 5 أي بنسبة 16.7%، أما فيما يتعلق بمحافظي الحسابات 6 أي بالنسبة 20%، أما المحاسب المعتمد 3 أي بنسبة 10%.

المطلب الثاني:التحليل الاحصائي الوصفي لنتائج الاستبيان

الفرع الأول: اهلية واستقلالية المراجع الخارجي ودورها في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر

الجدول(30-09): نتائج آراء عينة دراسة حول أهلية واستقلالية المراجع الخارجي

المحور الأول	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
	العدد	العدد	العدد				
	النسبة	النسبة	النسبة				
1-الخبرة المهنية والمعرفة الجديدة لعمليات المؤسسة.	4	11	15	2.3667	0.71840	موافق	3
	13.3	36.7	50				
2 –الشهادات المهنية التي يتحصل عليها المراجع.	1	29	-	2.9667	0.18257	موافق	1
	3.3	96.7	-				
3-التدريب المستمر لمراجع الحسابات.	1	5	24	2.7667	0.50401	موافق	2
	3.3	16.7	80				
المـــــتوسط العـــــــــام				2.7000	0.9595	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبة

نلاحظ من خلال الجدول بأن أعلى رتبة كانت للفقرة الثانية وحيث بلغ المتوسط الحسابي 2.96 والانحراف المعياري0.182والتي كانت أهلية واستقلالية المراجع الخارجي تساهم في تفعيل حوكمة الشركات ، أما بالنسبة لتأييد فلقد وصلت إلى 98.86% والتي تم الحصول عليها من خلال قسمة المتوسط الحسابي على قيمة المتغير والتي تساوي (3) .

وكما تحصلت الفقرة الأولى وتتعلق أهلية واستقلالية المراجع الخارجي تساهم في تفعيل حوكمة الشركات أدنى متوسط حسابي ب 2.36وبلغ النحراف المعياري 0.71 بنسبة لتأييد 78.86% .

مناقشة النتائج

نلاحظ من خلال الجدول بأن محافظي الحسابات يلعب دورا مهما في أهلية واستقلالية المراجع الخارجي تساهم في تفعيل حوكمة الشركات وهذا ما لحظناه في أسئلة الاستبيان في الاتجاه الموافق وهذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير المتوسط الحسابي العام للإجابات إلى

- الخبرة المهنية والمعرفة الجديدة لعمليات المؤسسة؛
- الشهادات المهنية التي يتحصل عليها المراجع؛
- التدريب المستمر لمراجع الحسابات؛

الفرع الثاني: مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية الفعال في تفعيل حوكمة الشركات

جدول(03-10): نتائج آراء عينة الدراسة حول نظام الرقابة الدخلية الفعال

المحور الثاني	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
	العدد	العدد	العدد				
	النسبة	النسبة	النسبة				
1-وضع نظام رقابة داخلية فعال يساعد الإدارة على تحقيق الاهداف المسطرة.	1	29	-	2.9333	0.36515	موافق	1
	3.3	26.7	-				
2 –نظام الرقابة الداخلية يمد متخذي القرار بمعلومات تعكس الوضع الحقيقي للشركة.	6	24	-	2.8000	0.40684	موافق	2
	20	80	-				
3-نظام الرقابة الداخلية يضمن حقوق المساهمين وأصحاب المصالح المختلفة المرتبطة بها.	1	10	19	2.6000	0.56324	موافق	3
	3.3	33.3	63.3				
3-تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن من خلاله الحكم على فعالية الجانب التسييري للشركة.	5	9	16	2.3667	0.76489	موافق	4
	16.7	6.7	53.3				
المتوسط العام				2.675	0.9523	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبة

نلاحظ من خلال الجدول أن أعلى متوسط كان للفقرة رقم 1 بمتوسط 2.933 وانحراف معياريبلغ 0.365 والتي تنص على مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية الفعال في تفعيل حوكمة الشركات. وبنسبة تأييد كانت97.76%.

وفي حين كانت الفقرة الرابعة في أدنى متوسط حسابي والذي بلغ 2.366 وبالنسبة الانحراف المعياري 0.504والمتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن من خلاله الحكم على فعالية الجانب التسييري للشركة. ونسبة تأييد (88.9%).

مناقشة النتائج

من خلال الجدول نلاحظ بأن مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية الفعال في تفعيل حوكمة الشركات ، وذلك بإعتبارها الحل الأمثل ، وذلك لان معظم الاسئلة كانت في الاتجاه الموافق، وهذا ما لوحظ من خلال وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي العام للاجابات 2.675 والانحراف المعياري 0.9523 وذلك من خلال المؤشرات التالية

- وضع نظام رقابة داخلية فعال يساعد الادارة على تحقيق الاهداف المسطرة؛
- نظام الرقابة الداخلية يمد متخذي القرار بمعلومات تعكس الوضع الحقيقي للشركة؛
- نظام الرقابة الداخلية يضمن حقوق المساهمين وأصحاب المصالح المختلفة المرتبطة بها.

الفرع الثالث: جودة تقارير المراجعة الخارجية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات

الجدول(03-11): نتائج آراء عينة الدراسة حول جودة تقارير المراجعة الخارجية

المحور الثالث	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
	العدد	العدد	العدد				
	النسبة	النسبة	النسبة				
1-الرأي الذي يصدره محافظ الحسابات يعكس مدى الالتزام الشركة بالقواعد المتعارف عليها.	3	8	19	2.5333	0.68145	موافق	3
	10	26.7	63.3				
2 –ابداء رأي نظيف حول القوائم المالية يعزز مصداقية المساهمين والمتعاملين مع الشركة.	2	2	**26**	2.8000	0.55086	موافق	1
	6.7	6.7	**86.7**				
3-البيئة الفاعلة في مجال حوكمة الشركات تمهد الوصول إلى تقارير مالية ذات شفافية وجودة عالية.	1	4	25	2.8000	0.48423	موافق	1
	3.3	13.3	83.3				
المـــــتوسط العـــــــام				2.5333	0.6814	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبة

نلاحظ من خلال الجدول أن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة2و بكتوسط حسابي 2.80، وانحراف معياري ب 0.55والتي نصت على أن : حوكمة الشركات تساهم في تفعيل مهنة محافظي الحسابات وبنسبة 93.33%،

وفي حين حازت الفقرة 1 على أدنى متوسط وبلغ 2.53 وانحراف معياري ب 0.681 والمتعلقة ب هل الرأي الذي يصدره محافظ الحسابات يعكس مدى الالتزام الشركة بالقواعد المعارف عليها.

مناقشة النتائج

من خلال الجدول نلاحظ بأن محافظي الحسابات يعتبر بماثبة ركيزة أساسية في تفعيل حوكمة الشركات وذلك لان معظم الأسئلة كانت في الاتجاه الموافق ، وهذا مالوحظ من خلال وجهة نظرا أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتةسط الحسابي العام للاجابات 2.5333والانحراف المعياري العام 0.6814وذلك من خلال المؤشرات التالية:

- إبداء رأي نظيف حول القوائم المالية يعزز مصداقية المساهمين والمتعاملين مع الشركة؛
- البيئة الفاعلة في مجال حوكمة الشركات تمهد الوصول إلى تقارير مالية ذات شفافية وجودة عالية.

الفرع الرابع: الرفع من كفاءة المراجعين الخارجيين والتقليل من فجوة التوقعات ودورها في تفعيل حوكمة الشركات

جدول(03-12): نتائج آراء عينة الدراسة حول الرفع من كفاءة المراجعين الخارجيين والتقليل من فجوة التوقعات

المحور الرابع	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
	العدد	العدد	العدد				
	النسبة	النسبة	النسبة				
1-تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يعمل على تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.	2	28	-	2.8667	0.50742	موافق	**1**
	6.7	93	-				
2 –كفاءة وخبرة محافظي الحسابات تمهد الوصول إلى تقارير مالية ذات شفافية وجودة عالية .	5	25	**-**	2.8333	0.37905	موافق	**2**
	16.7	83.3	**-**				
3-إنشاء هيئة تشرف على عمل المراجعة الخارجية في الجزائر.	1	9	20	2.6333	0.55605	موافق	**5**
	3.3	30	66.7				
4- وضع معايير المراجعة الخارجية في الجزائر تتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة.	2	5	23	2.7000	0.59596	موافق	**4**
	6.7	16.7	76.7				
5-الإفصاح عن السياسات وهياكل الحوكمة.	1	5	24	2.7667	0.50401	موافق	**6**
	3.3	16.7	80				
6-توفر هيكل تنظيمي يساهم في تطوير الحوكمة.	2	6	22	2.6667	0.60648	موافق	**3**
	6.7	20	73				
7-**المتطلبات القانونية والرقابية التي تؤثر على ممارسة الحوكمة تتوافق مع أحكام القانون.**	7	15	8	2.0333	0.71840	محايد	**7**
	23.3	50	26.7				
المـــــتوسط العـــــــــام				2.6428	1.6347	**موافق**	

نلاحظ من خلال الجدول أن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة الأولى بـ(2.8667) وانحارف معياري0.379والتي نصت على أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يعمل على تضييق فجوة الوقعات في مهنة محافظي الحسابات

وفي حين حازت الفقرة السابعة على أدنى مستوى بمتوسط حسابي يقدر بـ(2.0333) أما الانحراف المعياري فكان يقدر بـ(0.7184)

مناقشة النتائج

من خلال الجدول نلاحظ بان محافظ الحسابات يعتمد على المعايير المراجعة الدولية بإعتبارها الركيزة الأساسية وذلك لأن معظم الأسئلة كانت في الاتجاه الموافق ، وهذا ما لوحظ من خلال وجهة نظرا أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي العام للإجابات 2.6428 ووالانحراف المعياري 1.6347ذلك من خلال المؤشرات التالية :

- تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يعمل على تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة
- كفاءة وخبرة مراجعي الحسابات تمهد الوصول إلى تقارير مالية ذات شفافية وجودة عالية
- إنشاء هيئة تشرف على عمل المراجعة الخارجية في الجزائر.
- وضع معايير المراجعة الخارجية في الجزائر تتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة.
- الإفصاح عن السياسات وهياكل الحوكمة.
- توفر هيكل تنظيمي يساهم في تطوير الحوكمة.

الخلاصة

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع ، وما تم إسقاطه ومحاولة الكشف عليه في الجانب التطبيقي، أين تم توزيع استمارة الاستبيان على مجموعة أكاديميين ومتخصصين في هذا المجال والإجابات المقدمة من طرفهم، وبعد تصنيف وتبويب نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي والمتمثل في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك باستخدام البرنامج spss20 ، تم التوصل إلى جملة النتائج التي ساهمت في شكل كبير في دور محافظي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات، ومن أهمها:

- تشير نتائج الاستبيان وهذا باتفاق إلى حد كبير إلى أن العوامل المرتبطة بأهلية واستقلالية المراجع الخارجي تساهم في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر.
- تشير نتائج الاستبيان وهذا باتفاق إلى حد كبير إلى أن العوامل المرتبطة بجودة تقارير المراجع الخارجي تساهم في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر .
- تشير نتائج الاستبيان وهذا باتفاق إلى حد كبير إلى أن العوامل المرتبطة بجودة تقارير المراجع الخارجي تساهم في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر.
- تشير نتائج الاستبيان وهذا باتفاق إلى حد كبير إلى أن العوامل المتعلقة بالرفع من كفاءة المراجع الخارجي وتضييق فجوة التوقعات تساهم في تفعيل حوكمة الشركات.

الخاتمة

01. التذكير بالإشكالية

إن لحوكمة الشركات أهمية بالغة وتنبع أهميتها من كونها أداة أساسية تساهم في تحقيق الشفافية والإفصاح عن النتائج المالية للشركات، وبالتالي توفير الحماية لكل من الإدارة والمساهمين والمودعين والمتعاملين الاقتصاديين، على اعتبار أن حوكمة الشركات تعد من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن سير عمل الشركات، وتأكد نزاهة الإدارة والوفاء بالالتزامات والتعهدات من أجل ضمان تحقيق الشركات لمختلف أهدافها وذلك بشكل قانوني واقتصادي سليم.

ومراجعة الحسابات باعتبارها آلية حوكمة الشركات، فان لها دورا محوريا في الارتقاء بجودة التقارير والقوائم المالية فهي منوط بها التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية وحل مختلف المنازعات التي تنشأ بين الإدارة والأطراف المتعاملة.

02. اختبار فرضيات الدراسة :

الفرضية الأولى: نعم تساهم أهلية واستقلالية المراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات.

الفرضية الثانية: إن وضع أسس نظام رقابة داخلية فعال يساهم في تفعيل حوكمة الشركات، لان تقييم نظام الرقابة الداخلية الجيد يتم على أساسه الحكم على مدى تحكم الشركة في الجوانب المتعددة لها، خاصة ما تعلق بالجانب التسييري لأنه يضمن بذلك حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح المختلفة المرتبطة بها.

الفرضية الثالثة: إن جودة التقارير المراجع الخارجي تساهم في تفعيل حوكمة الشركات لان إبداء رأي نظيف حول القوائم المالية يعزز من مصداقية المساهمين والمتعاملين ومدة التزام الشركة بالقواعد المتعارف عليها.

الفرضية الرابعة: إن كفاءة وخبرة المراجع الخارجي تمل على إزالة التباين في وجهات النظر بين محافظ الحسابات والإدارة حول مدى مصداقية القوائم المالية والتأكد على أن تلك القوائم أعدت وفقا لمبادئ حوكمة الشركات فهي بذالك تساهم في تفعيل حوكمة الشركات.

03. نتائج الدراسة :

بعد دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بكل من حوكمة الشركات ومحافظي الحسابات، تبين دور محافظي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات، وبعد القيام بدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:

01- تعد حوكمة الشركات نظام يرتكز على مجموعة من القواعد والمقومات الأساسية المتمثلة بالهيكل التنظيمي والنظام الإداري بجميع وظائفها.

02- أن محافظي الحسابات تعتبر أحد أهم عناصر تطبيق الحوكمة في الشركات.

03- يتطلب تنفيذ أعمال الحوكمة توفر التنظيم الإداري والمهني المتكامل .

04- وضع أسس نظام رقابة داخلية فعال وأهلية وأستقلالية المراجع الخارجي وجودة التقارير المراجع الخارجي تساهم بشكل رئيسي في تحسين الحوكمة.

05- إدراك العديد من ذوي الإختصاص بمحافظي الحسابات بالدور الذي يلعبه محافظي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات.

04. التوصيات:

01**–** العمل على نشر مفهوم وثقافة الحوكمة لدى كافة الأطراف ذات العلاقة وذلك من خلال إصدار النشرات والتعليمات التي تعكس دور أهمية الحوكمة .

02- الإلتزام القانوني بتطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة في الشركات والعمل على توفير الإطار القانوني والمؤسسي لذلك.

03- الإفصاح عن أي تغيير في السياسات والاجراءات المحاسبية عند اعداد القوائم المالية.

04-إنشاء معهد متخصص لمحافظي الحسابات مع إعطاء شهادات معترف بها عالميا.

05- استحداث مراكز متخصصة تهتم بقضايا الحوكمة وتتولى مهمة إعداد برامج تدريبية لترسيخ أهداف ومتطلبات الحوكمة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا:الكتب

1 - أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، ط2، دار صفاء، الأردن، 2005.

2 - أحمد على خضر، **حوكمة الشركات**، ط1، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2012.

3 - إمام حامد آل خليفة، **صناديق الاستثمار ومفهوم حوكمة**، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية المنعقد في شرم الشيخ، جمهورية مصر العربية في مايو 2007، المنظمة العربية للتنمية الادارية.

4 - إيهاب نظمي ، هاني العزب، **تدقيق الحسابات الاطار النظري**، ط1، دار وائل الأردن، 2012.

5 - حازم هاشم الآلوسي،**الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق الجزء الأول: المراجعة نظريا، ط1**، الجامعة المفتوحة، ليبيا، 2003.

6 - حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية(الجزء الأول)**، ط1، دار الثقافة، الأردن، 2009.

7 - خالد أمين عبدالله، **علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعملية)، ط1** دار وائل للنشر، الأردن، 2007.

8 - زاهرة توفيق سواد،**مراجعة الحسابات والتدقيق**،ط1 دار الراية،الأردن، 2009.

9 - طارق عبد العال حماد،**حوكمة الشركات(المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)**، الدار الجامعية، مصر،ط2 ،2007.

10 - علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار الصفاء، عمان، ط1، **2010**

11 - عمار حبيب جهلول آل علي خان، **النظام القانوني لحوكمة الشركات**، دار الكتب القانونية، مصر، 2011.

12 - محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، مصر، 2005، ط1،2005.

13 - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات(الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ط2**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

14 - محمد السيد، **المراجعة والرقابة المالية**، دار الكتاب الحديث، 2008.

15 - محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2** ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ط2، 2005

16 - محمد سليمان الصلاح، **الاستفادة من أدوات الرقابة وإدارة المخاطر لخدمة حوكمة الشركات** ، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول "التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات" بالتعاون مع الاتحاد العربي لخبراء المحاسبة القانونيين، ووزارة الاستثمار"مركز المديرين" بجمهورية مصر العربية والمنعقد في الشارقة –دولة الإمارات العربية المتحدة في سبتمبر 2005 المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، سنة 2009.

17 - محمد طارق يوسف، **حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة التطبيق**، بحوث و أوراق عمل ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي المنعقد بالقاهرة–جمهورية مصر العربية في نوفمبر2006، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، سنة 2009.

18 - محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، ط1، دار الكنوز المعرفة العلمية، الأردن،2009.

19 - محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، دار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

20 - محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، مصر، ط1، 2006.

21 - منير إبراهيم هندى، **حوكمة الشركات: مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء**، دار المعرفة الجامعية، اسكندرية، ط1، 2011.

22 - هادي التميمي،**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، ط3، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.

المذكرات والمجلات

23 - أشرف درويش أبو موسى، **حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة عمادة الدراسات العليا، فلسطين، 2008.

24 - بادن عبد القادر، **دور حوكمة الشركات في الحد من الأزمات المالية والمصرفية**، "بإشارة إلى حالة الجزائر"، متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي- الشلف، 2008.

25 - بن يخلف آمال، **المراجعة الخارجية في الجزائر (دراسة حالة تطبيقية لشركة قابضة عمومية)**، متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص نقود و مالية، جامعة الجزائر،2002.

26 - حسين عبد الجليل آل غزوي، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في معلومات المحاسبية "دراسة اختبارية على شركات مساهمة العامة"** .

27 - محمد حسن يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها** ،مجلة للبنك والاستثمار القومي، القاهرة، مصر، جويلية 2007.

28 - زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية"**خلال 2010/2009، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية (تخصص محاسبة وجباية)، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012/2011.

29 - الزهرة بسي،**مراجعة الحسابات ودورها في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة الوادي، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، 2012/2011.

30 - عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات** ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009/2008.

31 - عهد علي سعيد، **الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا دراسة ميدانية**، مذكرة ماجستير، تخصص :محاسبة، كلية الاقتصاد جامعة تشرين، 2009، ص44-45. **المملكة العربية السعودية** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة التحليل المالي الأكاديمية العربية الدنمارك، 2010.

32 - محد نايف صنت العيباني، **مدى التزام المصارف الكويتية بتطبيق الحاكمية المؤسسية**، قدمت هذه الرسالة إستكمالا للمتطلبات الحصول على الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010.

الجرائد الرسمية

33 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد2، الصادرة في 12يناير1988.

34 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادرة في 11يوليو2010.

35 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 1مارس1980، العدد43.

36 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 2فبراير2011، العدد07.

37 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 13يناير2013، العدد3.

38 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخ في 29يونيو2010، العدد42.

ملتقيات

39 - حاكم محسن محمد، **تحليل العلاقة بين آليات الحوكمة ومؤشرات أداء المنظمات الأعمال** "دراسة تطبيقية في سوق العراق

للأوراق المالية"، المؤتمر العلمي الأول، جامعة دمشق، يومي 15و16فيفري2008.

40 - حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، **آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي والإداري** ،الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خضير- بسكرة، يومي 06و07ماي2012.

41 - حوشين كمال،بوسيعين تسعديت، **حوكمة المؤسسات دورها وعلاقتها بالأداء المالي** ، الملتقى الدولي الخامس بجامعة الوادي، يوم 2014/08/07.

ملاحق

الملحق 01

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص: تدقيق محاسبي

استمارة استبيان

في إطار تحضير شهادة الماستر بعنوان **"دور محافظي الحسابات كمدخل لتفعيل حوكمة الشركات في الجزائر**، أستسمحكم في المشاركة والمساهمة في موضوع كأكاديميين ومهنيين في الإجابة على أسئلة هذا الاستبيان، قناعة منا بموضوعيتكم وكونكم ستولون كل الاهتمام لهذه الأسئلة.

الطالبة:مراد فيروز

الجزء الأول:معلومات عامة عن عينة الدراسة

الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

العمر: أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى أقل من 40 سنة ☐

من 40 إلى أقل من 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐

المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☐

الوظيفة الحالية: أستاذ جامعي ☐ خبير محاسب ☐

محافظ الحسابات ☐ محاسب معتمد ☐

الخبرة المهنية: 6أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10سنوات ☐

من 10 إلى أقل من 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

الجزء الثاني: معلومات حول الدراسة

المحور الأول:أهلية واستقلالية المراجع الخارجي تساهم في تفعيل الشركات

العبارة	موافق	محايد	غير موافق
الخبرة المهنية والمعرفة الجديدة لعمليات والمؤسسة.			
الشهادات المهنية التي يتحصل عليها المراجع.			
التدريب المستمر لمراجع الحسابات .			

المحور الثاني: مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية الفعال في تفعيل حوكمة الشركات

العبارة	موافق	محايد	غير موافق
وضع نظام رقابة داخلية فعال يساعد الادارة على تحقيق الاهداف المسطرة.			
نظام الرقابة الداخلية يمد متخذي القرار بمعلومات تعكس الوضع الحقيقي للشركة.			

نظام الرقابة الداخلية يضمن حقوق المساهمين وأصحاب المصالح المختلفة المرتبطة بها.			
تقيم نظام الرقابة الداخلية يمكن من خلاله الحكم على فعالية الجانب التسييري للشركة.			

المحور الثالث:مدى مساهمة جودة تقارير المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات.

العبارة	موافق	محايد	غير موافق
الرأي الذي يصدره المراجع الحسابات يعكس مدى الالتزام الشركة بالقواعد المعارف عليها.			
ابداء رأي نظيف حول القوائم المالية يعزز مصداقية المساهمين والمتعاملين مع الشركة،.			
البيئة الفاعلة في مجال حوكمة الشركات تمهد الوصول إلى تقارير مالية ذات شفافية وجودة عالية .			

المحور الخامس: مدى مساهمة الرفع من كفاءة مراجعي الحسابات والتقليل من فجوة التوقعات في تفعيل الحوكمة

العبارة	موافق	محايد	غير موافق
تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يعمل على تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.			
كفاءة وخبرة مراجعي الحسابات تمهد الوصول إلى تقارير مالية ذات شفافية وجودة عالية.			
إنشاء هيئة تشرف على عمل المراجعة الخارجية في الجزائر.			
وضع معايير المراجعة الخارجية في الجزائر تتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة			
الإفصاح عن السياسات وهياكل الحوكمة .			
توفر هيكل تنظيمي يساهم في تطوير الحوكمة.			
المتطلبات القانونية والرقابية التي تؤثر على ممارسة الحوكمة تتوافق مع أحكام القانون.			

الملحق 02

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	26	86.7	86.7	86.7
	أنثى	4	13.3	13.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنة 30 من أقل	4	13.3	13.3	13.3
	سنة 40 من أقل إلى 30 من	20	66.7	66.7	80.0
	سنة 50 من أقل إلى 40 من	2	6.7	6.7	86.7
	سنة 50 من أكثر	4	13.3	13.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	9	30.0	30.0	30.0
	ماجستير	17	56.7	56.7	86.7
	دكتواره	3	10.0	10.0	96.7
	مهنية شهادة	1	3.3	3.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات5 من أقل 6	4	13.3	13.3	13.3
	سنوات 10 من أقل إلى 5 من	20	66.7	66.7	80.0
	سنة15 من أقل إلى 10 من	2	6.7	6.7	86.7
	15 من أكثر	4	13.3	13.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

	جامعي أستاذ	16	53.3	53.3	53.3
	محاسب خبير	5	16.7	16.7	70.0
Valid	حسابات محافظ	6	20.0	20.0	90.0
	معتمد محاسب	3	10.0	10.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

المحور الأول:

س1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	موافق غير	4	13.3	13.3	13.3
Valid	محايد	11	36.7	36.7	50.0
	موافق	15	50.0	50.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

س2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	محايد	1	3.3	3.3	3.3
Valid	موافق	29	96.7	96.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

س3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
Valid	محايد	5	16.7	16.7	20.0
	موافق	24	80.0	80.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

المتوسط الحسابي وانحراف المعياري

Descriptive Statistics

	N	Range	Mean	Std. Deviation	Variance
س1	30	2.00	2.3667	.71840	.516
س2	30	1.00	2.9667	.18257	.033
س3	30	2.00	2.7667	.50401	.254
Valid N (listwise)	30				

المحور الثاني:

1ص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
	موافق	29	96.7	96.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

2ص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	20.0	20.0	20.0
	موافق	24	80.0	80.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

3ص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
	محايد	10	33.3	33.3	36.7
	موافق	19	63.3	63.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

4ص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	5	16.7	16.7	16.7
	محايد	9	30.0	30.0	46.7
	موافق	16	53.3	53.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

المتوسط الحسابي وانحراف المعياري

Descriptive Statistics

	N	Range	Mean	Std. Deviation	Variance
1ص	30	2.00	2.9333	.36515	.133
2ص	30	1.00	2.8000	.40684	.166
3ص	30	2.00	2.6000	.56324	.317
4ص	30	2.00	2.3667	.76489	.585
Valid N (listwise)	30				

المحور الثالث:

1ح

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

	موافق غير	2	6.7	6.7	6.7
Valid	موافق	28	93.3	93.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

ح2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	محايد	5	16.7	16.7	16.7
Valid	موافق	25	83.3	83.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

ح3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
	محايد	9	30.0	30.0	33.3
Valid	موافق	20	66.7	66.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

ح4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	موافق غير	2	6.7	6.7	6.7
	محايد	5	16.7	16.7	23.3
Valid	موافق	23	76.7	76.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

ح5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
	محايد	5	16.7	16.7	20.0
Valid	موافق	24	80.0	80.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

ح6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	موافق غير	2	6.7	6.7	6.7
	محايد	6	20.0	20.0	26.7
	موافق	22	73.3	73.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

ح7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	7	23.3	23.3	23.3
	محايد	15	50.0	50.0	73.3
	موافق	8	26.7	26.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

المتوسط الحسابي وانحراف المعياري

Descriptive Statistics

	N	Range	Mean	Std. Deviation	Variance
ح1	30	2.00	2.8667	.50742	.257
ح2	30	1.00	2.8333	.37905	.144
ح3	30	2.00	2.6333	.55605	.309
ح4	30	2.00	2.7000	.59596	.355
ح5	30	2.00	2.7667	.50401	.254
ح6	30	2.00	2.6667	.60648	.368
ح7	30	2.00	2.0333	.71840	.516
Valid N (listwise)	30				

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	29	96.7
	Excluded[a]	1	3.3
	Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.843	18