الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمّه لخضر – الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبية

مذكـرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة المـاستـر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

تـخـصّـص: محاسبة وتدقيق

تفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال التخصص المهني لمحافظ الحسابات

إعـداد الطـالبات:

✍ **زينب عطية**

✍ **سليمة بن علي**

✍ **هاجر محبوب**

تحت إشـراف الدكـتـور:

مهـاوات لعـبيـــدي

لجنة المناقشة

د.غربي هشام	**أستاذ محاضر صنف أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي**	**رئـيسا**
د. لعبيدي مهاوات	**أستاذ محاضر صنف أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي**	**مشرفا ومقررا**
زكريا بله باسي	**أستاذ مساعد صنف أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي**	**مناقشا**

السنة الجامعية: 2018/2017م

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمّه لخضر – الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبية

مذكـرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة المـاستـر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

تـخـصّـص: محاسبة وتدقيق

تفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال التخصص المهني لمحافظ الحسابات

إعـداد الطـالبات:

✍ **زينب عطية**

✍ **سليمة بن علي**

✍ **هاجر محبوب**

تحت إشـراف الدكـتـور:

مهـاوات لعـبيـــدي

لجنة المناقشة

د.غربي هشام	**أستاذ محاضر صنف أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي**	**رئـيسا**
د. لعبيدي مهاوات	**أستاذ محاضر صنف أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي**	**مشرفا ومقررا**
زكريا بله باسي	**أستاذ مساعد صنف أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي**	**مناقشا**

السنة الجامعية: 2018/2017م

تناولت هذه الدراسة بالتحليل والمناقشة دور تفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال التخصص المهني لمحافظ الحسابات، حيث تم التطرق لحوكمة الشركات من خلال تعريفها وأهميتها وأهدافها وآلياتها ومن بينها آلية المراجعة الخارجية التي تعتبر من أهم آلياتها حيث يقوم المراجع الخارجي بالمصادقة على صحة ومصداقية القوائم المالية لشركة وكذلك الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة، ولغرض تحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال إعداد قائمة استبيان وزعت على (40) من المراجعين الخارجين في الولاية وذلك لأخذ آراء أصحاب المهن والأكاديميين حول الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج ومن أهمها: أن هناك دور كبير لمحافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات، ومدى التزام هذه الشركات بتطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة.

ولقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من توصيات أهمها: ضرورة تطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة في المؤسسات الجزائرية، وكذلك التزام محافظ الحسابات بمبدئ الاستقلالية عند أداء عمله وأن يكون مطلعا على كافة القوانين.

Résumé:

Cette étude analyse et la discussion sur le rôle de l'activation des mécanismes de gouvernance d'entreprise à la spéciation professionnelle du gouverneur des comptes, où la gouvernance d'entreprise traitée par définition, l'importance, les objectifs et les mécanismes, y compris le département d'etat, qui est l'un des plus importants mécanismes où le commissaire aux comptes pour approuver la validité et la crédibilité des états financiers vérifiés du mécanisme la société, ainsi que l'obligation d'appliquer les principes de la gouvernance, et dans le but d'atteindre l'objectif de l'étude était l'utilisation de l'analyse descriptive par la préparation de la liste d'un questionnaire distribué à40 des briseurs de relecteurs dans l'état de manière à prendre les points de vue des professionnels et des universitaires sur l'étude.

L'étude a abouti à un certain nombre de résultats dont le plus important est que les comptables ont un rôle important à jouer dans l'activation des mécanismes de gouvernance d'entreprise et dans la mesure de leur engagement à appliquer les principes et les règles de gouvernance.

L'étude s'est conclue par un certain nombre de recommandations dont les plus importantes sont : la nécessité d'appliquer les principes et les règles de gouvernance dans les institutions algériennes ,l'engagement du comptable envers les principes d'indépendance dans l'exercice de son travail et la connaissance des lois.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

العناوين	الصفحة
فهرس المحتويات	II
فهرس الجداول	**III**
فهرس الأشكال	IIV
مقدمة	**أ- ب-ج- د**
الفصل الأول: تفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال التخصص المهني لمحافظ الحسابات	**05**
تمهيد	**06**
المبحث الأول: الأدبيات النظرية لحوكمة الشركات ومحافظ الحسابات	**23-07**
المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات	**14-07**
المطلب الثاني: ماهية محافظ الحسابات	**23-14**
المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة	**29-24**
المطلب الأول: الدراسات السابقة	**28-24**
المطلب الثاني: مميزات الدراسة	**29-28**
خلاصة الفصل	**30**
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	**31**
تمهيد	**32**
المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية	**35-33**
المطلب الأول: بيانات الدراسة	**33**
المطلب الثاني: قائمة الاستبيان	**35-33**
المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان	**48-36**
المطلب الأول: خصائص العامة للعينة	**40-36**
المطلب الثاني: التحليل الاحصائي الوصفي لنتائج الاستبيان	**48-41**
خلاصة الفصل	**49**
الخاتمة العامة	**52-51**
قائمة المصادر والمراجع	**55-54**
الملاحق	**65 -56**

فهرس الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية	23
1-2	أهمية العبارات وفق مقياس ليكارت	34
2-2	درجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح	34
3-2	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	35
4-2	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	36
5-2	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	37
6-2	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	38
7-2	توزيع العينة حسب الوظيفة	39
8-2	توزيع العينة الدراسية حسب الخبرة المهنية	40
9-2	نتائج آراء عينة دراسة حول استقلالية محافظ الحسابات وانعكاسها على الافصاح المالي الصادق	42-41
10-2	نتائج آراء عينة دراسة حول كفاءة وفعلية محافظ الحسابات في ظل حوكمة الشركات	44-43

فهرس الأشكال:

الرقم	عنوان الفهرس	الصفحة
1-1	المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	12
1-2	توزيع العينة حسب الجنس	36
2-2	تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	37
3-2	تمثيل العينة حسب المؤهل العلمي	38
4-2	تمثيل العينة حسب الوظيفة	39
5-2	تمثيل عينة الدراسة الخبرة المهنية	40

مقـدمــة

تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بمفهوم حوكمة الشركات وذلك نتيجة سلسلة الأزمات المالية المختلفة، والتي أدت إلى إفلاس العديد من الشركات، ويرجع ذلك إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، وكذلك التصرفات الغير أخلاقية للمديرين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة ومراجعي الحسابات والمحللين الماليين وغيرهم، ونتيجة لتلك الأسباب وضعت التشريعات في مختلف دول العالم مجموعة من المعايير لإدارة هذه الشركات حيث حددت فيها قواعد ومبادئ من أجل ضمان حسن إدارة الشركة.

وتحتاج حوكمة الشركات لمجموعة من الوسائل والآليات الرقابية لإلتزام الشركات المقيدة في البورصة بمبادئ وقواعد الشفافية ومن بين آلياتها التركيز على المراجع الخارجي باعتباره من الآليات الخارجية التي تقوم عليها، والذي بدوره يقوم بالمصادقة على صحة ومصداقية الكشوفات المالية وحماية حقوق المساهمين والدفاع عنهم، بالإضافة إلى ذلك التأكد من مدى التزام الشركات بقواعد الإفصاح والشفافية التي تعد من الأمور الضرورية، وهو ما يجعل الشركات قادرة على تحقيق أهدافها وبالتالي ضمان بقائها واستمراريتها في سوق المنتجات والخدمات وسوق العمل.

1. إشكالية الدراسة:

بناء على ما سبق تم طرح إشكالية هذه المذكرة التي يتم صياغتها في التساؤل التالي: ما مدى تأثير دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات؟

2. الأسئلة الفرعية:

-هل لمراقبي الحسابات لما يتصفون به من استقلالية ومؤهلات علمية وعملية وتحمل المسؤولية في إبداء الرأي ينعكس على الإفصاح المالي الصادق؟

-هل هناك عوامل يتطلب أخذها بعين الاعتبار لغرض رفع كفاءة وفاعلية أداء محافظ الحسابات في ظل حوكمة الشركات؟

-هل يوجد أثر لالتزام مراقبي الحسابات بالتخصص المهني وبقواعد السلوك المهني على أهداف حوكمة الشركات وتطبيق مبادئها؟

3. فرضيات الدراسة:

– إن استقلالية مراقبي الحسابات وخبراتهم العلمية والعملية لها انعكاس على الإفصاح المالي الصادق؛

– يوجد هناك عوامل يتطلب أخذها بعين الاعتبار لغرض رفع كفاءة وفاعلية أداء محافظ الحسابات في ظل حوكمة الشركات.

– يوجد أثر لالتزام مراقبي الحسابات بالتخصص المهني وبقواعد السلوك المهني على أهداف حوكمة الشركات وتطبيق مبادئها.

4. مبررات اختيار الموضوع:

-الاهتمام الشخصي والرغبة في دراسة الموضوع وارتباطه بتخصص محاسبة وتدقيق؛

-ندرة البحوث التطبيقية التي أجريت في مجال العلاقة بين الحوكمة ومحافظ الحسابات؛

-عدم إدراك الكثير ممن لهم علاقة ببيئة الأعمال بالدور الذي يلعبه محافظي الحسابات في تفعيل الشركات خصوصا في ظل التطورات الراهنة؛

-انتشار ظاهرة عمليات الفساد وما أنجر عنها انهيار شركات عملاقة بسبب القصور في تطبيق مفاهيم حوكمة الشركات.

5. أهمية البحث:

تتمثل أهمية الدراسة في العناصر التالية:

-إبراز دور حوكمة الشركات والأهمية المرجوة من محافظ الحسابات اتجاهها؛

-أهمية الحوكمة في تقليل المخاطر التي تواجهها الشركات؛

-الاستفادة من حوكمة الشركات في تطوير الممارسة المحاسبية وذلك من خلال إبراز أثرها على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية؛

-إبراز دور ومهام محافظي الحسابات؛

-ندرة البحوث التطبيقية التي أجريت في مجال العلاقة بين حوكمة الشركات ومحافظ الحسابات.

6. أهداف البحث:

-تسليط الضوء على مفهوم حوكمة الشركات وأهم الأهداف التي تحققها؛

-التعرف على الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات؛

-تحديد مبادئ ومحددات الحوكمة في إطار عام متكامل؛

-التعرف على مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات؛

-إبراز دور الذي يقوم به المراجع الخارجي في تحسين أداء الشركة؛

-التعرف على آراء الاختصاص من المهنيين والأكاديميين مما يتعلق بتفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال التخصص المهني لمحافظ الحسابات.

7. المنهج المتبع:

-**المنهج الوصفي التحليلي:** اعتمدنا عليه في وصف الإطار النظري لحوكمة الشركات وكذلك محافظ الحسابات؛

-**المنهج المقارن:** وذلك بهدف المقارنة بين إسهامات الدراسات الأخرى المتصلة بموضوع البحث، للوقوف على النتائج التي توصلت إليها وعلى كيفية الاستفادة منها في التغلب على إشكالية البحث؛

-**المنهج القياسي الكمي:** استخدم في الدراسة الميدانية من خلال استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات وتم توزيعه على العينة المدروسة وبعدها حللنا من خلال استخدام برنامج SPSS للتحليل الاحصائي وإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية لموضوع البحث على أساس السلم ليكارت الخماسي.

8. حدود الدراسة: كانت حدود الدراسة كما يلي:

-يتمثل في الإطار المكاني لولاية الوادي.

-أما الإطار الزماني فكانت خلال السنة الجامعية 2018/2017.

9. الدراسات السابقة:

– دراسة فيروز مراد بعنوان "دور محافظي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر" مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة حمه لخضر الوادي 2015.

– دراسة شراد محمد أصيل "المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر" تخصص مالية وحاكمية المؤسسات، جامعة محمد خيضر بسكرة 2015.

– دراسة كافي عبد الحليم "دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات" مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة حمه لخضر الوادي 2014.

– دراسة فاتح غلاب "تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة" مذكرة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف 2011.

10. صعوبات الدراسة:

-صعوبة تطبيق والفهم الجيد لمنهجية طريقة IMRAD.

-عدم احترام آجال الرد على الاستبيان وعدم الجدية في الإجابة.

-ضيق الوقت المخصص لإنجاز البحث.

11. هيكل البحث:

اعتمدنا في اعداد هذا البحث على الخطة التالية: قمنا بتقسيمه إلى فصلين، وكل فصل إلى مبحثين وكل مبحث إلى مطلبين، بحيث تناولنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية للدراسة وفي الفصل الثاني الدراسة الميدانية.

الفصل الأول:

تفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال التخصص المهني لمحافظ الحسابات

تمهيد:

لقد أصبحت حوكمة الشركات من الموضوعات الهامة على كافة المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية وذلك نتيجة لسلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من الشركات وخاصة في الدول المتقدمة كما أن حوكمة الشركات تعمل بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة وهذا أدى إلى أن تحضى بأهمية بالغة من قبل مؤسسات الأعمال الدولية وبرامج التنمية، وبالتالي فإن حوكمة الشركات بحاجة كبيرة إلى محافظي الحسابات باعتبارهم من الآليات الخارجية التي تقوم عليها، حيث أنهم يقومون بالمصادقة على مدى صحة ومصداقية الكشوفات المالية ومدى التزام بتطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة.

ومما سبق يمكن تقسيم الفصل إلى مبحثين وهما كالتالي:

المبحث الأول : الإطار النظري للدراسة

المبحث الثاني : الدراسات السابقة للدراسة

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لحوكمة الشركات ومحافظ الحسابات

يمكن القول بأن موضوع حوكمة الشركات له أهمية كبيرة في عالم الأعمال، بحيث أصبحت حوكمة الشركات من المواضيع الحديثة على كافة المستويات والميادين، وأن هناك حاجة ملحة لدعم حوكمة الشركات بمحافظي الحسابات باعتبارهم المحكم الرئيسي للمصادقة على الكشوفات المالية.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

أدى الاهتمام الكبير لموضوع حوكمة الشركات لأهمية من قبل العديد من المنظمات وذلك نتيجة الاضطرابات الاقتصادية التي مرت بها العديد من الشركات، الأمر الذي ساهم بالاهتمام هذا الموضوع حيث تسعى في مراقبة أعمال الشركات وتضمن سير الحسن للعملية المحاسبية، وبيان جودتها للأطراف المتعاملين معها.

لأجل ذلك سنتطرق في هذا المطلب إلى تقديم عام لحوكمة الشركات من خلال تعريفها وأهميتها وأهدافها وكذلك إلى المبادئ والمحددات والآليات.

الفرع الأول: مفهوم وأهمية وأهداف حوكمة الشركات

سنتناول من خلال هذا الفرع مفهوم حوكمة الشركات وكذلك إلى أهم أهدافها وأهميتها:

أولا: تعريف حوكمة الشركات: على المستوى العالي لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين والأكاديميين لمفهوم حوكمة الشركات " Corporate Governance "، ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل، وفيما يلي مجموعة من التعاريف المتعلقة بهذا المفهوم.

أ –"هو نظام متكامل للرقابة المالية والغير مالية والذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها"؛ "هو مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين)من ناحية أخرى".[1]

ب –ويعرف الكاتب طارق عبد العال حماد حوكمة الشركات بأنها: " النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية".[2]

[1]- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية . الاسكندرية، مصر، 2008، ص ص 14 – 15.

[2]- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم – المبادئ – التجارب – المتطلبات)، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2007 - 2008، ص 12.

ج –تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD: حوكمة الشركات هي "مجموعة من العلاقات بين الشركة، ومجلس الإدارة، والملاك، وكل الأطراف التي لها علاقة مع الشركة، وهي الأسلوب الذي يوفر الهيكل، أو الإطار العام الذي يتم من خلاله تحديد وتحقيق أهداف الشركة، ومراقبة الأداء، والنتائج، وصولا للأسلوب الناجح لممارسة وإدارة السلطة، والذي من خلاله يتم تقديم الحوافز اللازمة لمجلس الإدارة في سعيه لتحقيق الأهداف الموضوعية لخدمة مصالح الشركة، ومساهميها، وتسهيل المراقبة الجيدة لاستخدام موارد الشركة بكفاءة.[1]

د –تعريف مؤسسة التمويل الدولية IFC: الحوكمة بأنها "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعماله.[2]

ومن خلال ما سبق يمكن استخلاص تعريف شامل لحوكمة الشركات: وهي مجموعة من القوانين والاجراءات والقواعد التي تضمن حقوق المساهمين وتحدد العلاقة بين مجلس إدارة الشركة وكافة الأطراف المرتبطة بها.

ثانيا: أهمية وأهداف حوكمة الشركات: تتمثل أهمية وأهداف حوكمة الشركات في ما يلي:

1. أهمية حوكمة الشركات: تعد حوكمة الشركات من الضروريات اللازمة لضمان سير عمل الشركات، من أجل التأكد من نزاهتها وكذلك الوفاء بالتزاماتها تجاه أصحاب المصالح وذلك يضمن تحقيق أهداف الشركات بشكل قانوني اقتصادي سليم وتتمثل أهمية حوكمة الشركات فيما يلي:[3]

– تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول؛

– رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات؛

– جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية؛

– زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها؛

– الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات؛

[1] - مجدى محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 2، المجلد رقم 46، 2009، ص ص 15- 16.

[2]- Alamgir, M. (2007).Corporate Governance: A Risk Perspective, paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8.

[3]- جودي محمد رمزي، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06 - 07 ماي، 2012، ص 05.

– توفر قواعد حوكمة الشركات الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله للشركة أن تحدد أهدافها وتحدد أيضا كيفية تحقيقها.

2. **أهداف حوكمة الشركات:** تساهم الحوكمة الجيدة لشركات في دعم الأداء وزيادة القدرات التنافسية وجذب الاستثمارات وتحسين وتطوير الاقتصاد بشكل عام وذلك من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف وتتمثل فيما يلي:[1]

أ – كبح مخالفات الادارة المحتملة وضمان التناغم الفعال بين مصالح الادارة ومصالح المساهمين؛

ب –تقليل المخاطر المالية والاستثمارية؛

ج –حماية حقوق المساهمين ومصالحهم من خلال وضع الاستراتيجية الاستثمارية السليمة؛

د –تعميق دور أسواق المال في تنمية المدخرات؛

هـ –زيادة الثقة بالاقتصاد الوطني؛

و –إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة على المسؤولية الاجتماعية؛

ز –تحسين الأداء المالي للشركة أو المصرف؛

ح –فتح السبيل لانفتاح الشركات على أسواق المال العالمية والوصول إلى أعلى المراتب لدى مؤسسات التقييم الدولية؛

ط –التزام الشركات بالسلوكيات الأخلاقية والممارسات المهنية السليمة والآمنة مع الالتزام بالقوانين واللوائح والضوابط الرقابية والإشراقية.

الفرع الثاني: مبادئ ومحددات حوكمة الشركات

لبناء نظام سليم للحوكمة الشركات وإدارة الشركة بطريقة منتظمة وناجحة مع التطبيق الجيد لها يجب أن تطبق مجموعة من المبادئ والمحددات.

أولا: مبادئ حوكمة الشركات: تعتبر مبادئ حوكمة الشركات بمثابة النقاط المرجعية التي يتم الاسترشاد بها عند التطبيق في الواقع العملي، والتي تساهم في إقامة نظام سليم، يعزز فرص النجاح والاصلاح الاقتصادي والتنظيمي للشركات ومن خلال هذا يمكن تقسيمها إلى:

أ – **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:** يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

[1]- علاء فرحات طالب، إيمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصرف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص ص 43 - 44.

ب -**حفظ حقوق جميع المساهمين:** وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.[1]

ج -**المعاملة المتساوية والعادلة بين لمساهمين:** يجب أن يضمن إطار الحوكمة توفير المساواة بين المساهمين (صغار المساهمين والمساهمين الأجانب...وغيرهم)، وتجنب التحيز ضد أو مع فئة من المساهمين للحصول على حقوقهم القانونية والاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.[2]

د -**دور أصحاب المصالح:** يجب أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصلحة المختلفة المرتبطين بأعمال الشركة وأن يسمح بوجود آليات لمشاكلهم بما يكفل تحسين الأداء وأن يكون لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.[3]

ه -**الإفصاح والشفافية:** يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح والشفافية في كافة الأمور الأساسية المتعلقة بالشركة بما فيها الوضع المالي والأداء والملكية إدارة الشركة. يتحقق ذلك من خلال:[4]

1. دقة الإفصاح؛
2. التوقيت الملائم للإفصاح؛
3. شمولية الإفصاح؛
4. مراجعة المعلومات المفصح عنها؛
5. توفير قنوات توصيل المعلومات للمستخدمين.

و -**مسؤوليات مجلس الإدارة:** يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه المؤسسات كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تتم مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين.[5]

ثانيا: محددات حوكمة الشركات: لكي تتمكن الشركات بل والدول من الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات، يجب أن تتوافر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ

---

[1]- مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة فن إدارة المؤسسات عالية الجودة، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2015، ص 64.

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

[3]- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[4]- كارم فروق الشويخ، الدمج بين الجودة والحوكمة مدخل جديد لتحسين أداء المؤسسات، بحوث وأوراق مؤتمر: حالة الحوكمة والإدارة العامة في الدول العربية "خيارات أم تحديات ومتطلبات جديدة"، عمان، 2013، ص 129.

[5]- جميل أحمد، سفير محمد، تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06-07 ماي، 2012، ص 06.

حوكمة الشركات، وفي حالة عدم توافر تلك العوامل، فإن تطبيق هذا المفهوم والحصول على مزاياه يعتبر أمرا مشكوكا فيه، وتشتمل هذه المحددات والعوامل على مجموعتين:

أ – **المحددات الخارجية:** وهذه المحددات تمثل البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله الشركات والتي قد تختلف من دولة إلى أخرى، وهي عبارة عن:[1]

1. القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات وقوانين سوق المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس وأيضا القوانين التي تعمل على منع الاحتكار؛

2. وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية؛

3. كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات وذلك عن طريق إحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها وأيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الشركات؛

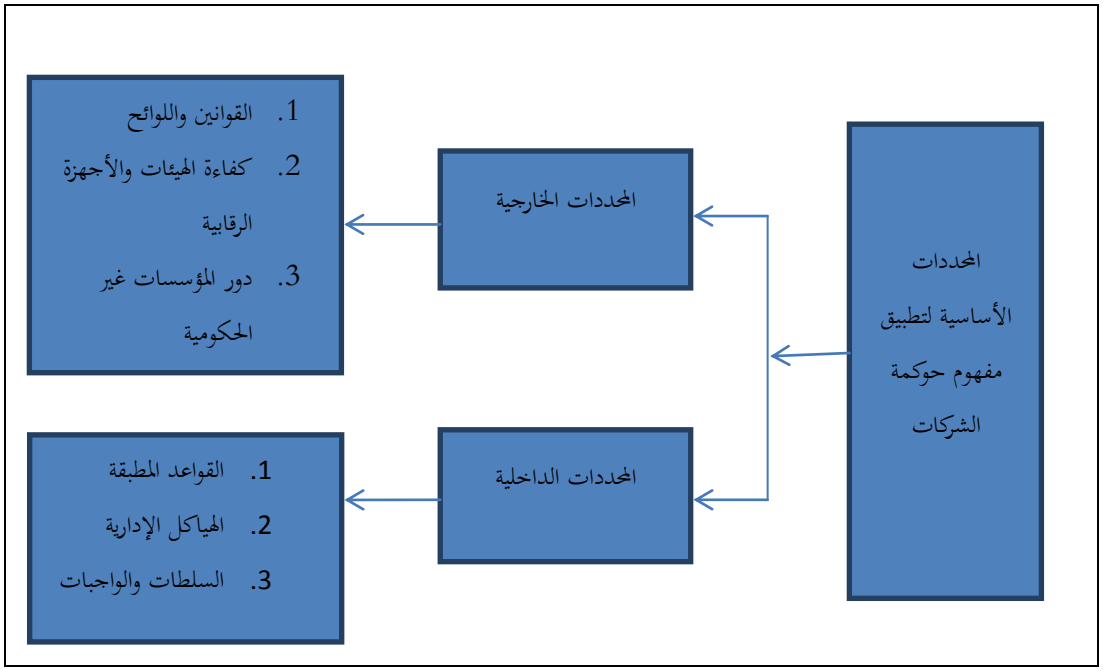
4. دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، وتتمثل هذه المؤسسات غير الحكومية في جمعيات المحاسبين والمراجعين ونقابات المحامين على سبيل المثال.

ب –**المحددات الداخلية:** يقصد بالمحددات الداخلية لحوكمة الشركات Intenal Governance of Firms. القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، فالحوكمة الداخلية للشركات تعني التدابير التي تطبقها الشركة داخليا لتحديد العلاقات بين حملة الأسهم ومجلس الإدارة والمديرين وأصحاب المصلحة وحقوق وأدوار ومسؤوليات كل منهم على التوالي.[2]

[1]- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الطبعة 1، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2006، ص ص 19- 20.

[2]- أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي الاسكندرية، مصر، 2014، ص 223.

الشكل رقم (1-1): يوضح المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات



المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 19.

الفرع الثالث: آليات حوكمة الشركات:

نقصد بآليات الحوكمة هي تلك الأطراف أو العناصر المسؤولة عن الإشراف والرقابة على أداء الشركات للتأكد من مدى التزامها بتطبيق قواعد ومبادئ حوكمة الشركات حيث قسمت هذه الآليات إلى آليات داخلية وأخرى خارجية وسيتم التطرق لها كالآتي:

أولا: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات: تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركات، وهذا من أجل اتخاذ الاجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يلي:

أ – **مجلس الإدارة:** يعتبره الباحثون أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا. كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع استراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم بأدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة.

ب -**لجنة المراجعة:** وتساهم في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.[1]

ج -**لجنة المكافآت:** توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تأكيد على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية، وتتركز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا.

د -**لجنة التعينات:** يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهارتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة، ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين فقد وضعت لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات منها تعيين أفضل المرشحين المؤهلين وتقويم مهاراتهم باستمرار، وتوخي الموضوعية في عملية التوظيف وكذلك الاعلان عن الوظائف المطلوب إشغالها ...إلخ.[2]

هـ -**المراجعة الداخلية:** يقوم المراجعون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي.[3]

ثانيا: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات: تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق الحوكمة ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يلي:

أ -**منافسة سوق المنتجات والخدمات وسوق العمل الإداري:** تعد منافسة سوق المنتجات والخدمات أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، ويؤكد على هذه الأهمية كل من (Hess & Impavido)، وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو إنها غير مؤهلة)، إنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس. إذن إن منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) تذهب سلوك

[1]- دادن عبد الغني، سعيدة تلي، فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص ص 12- 13.

[2]- حساني رقية وأخرون، مداخلة بعنوان: آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06 -07 ماي 2012، ص 19.

[3]- دادن عبد الغني، سعيدة تلي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

الإدارة، وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري Labor Market للإدارة العليا، وهذا يعني إن إدارة الشركة إلى حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة لتعيين أنه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.[1]

ب -**الاندماجات:** تهدف عملية الاندماج إلى نمو المؤسسات وتوسعها وإعادة هيكلتها، خاصة إذا كانت المؤسسة تعاني من تدني أداء الجهاز الإداري.[2]

ج -**التدقيق الخارجي:** يؤدي التدقيق الخارجي دورا مهم في تحسين الأداء المالي للشركات ومنع الانحرافات، مع تزايد التركيز على دور مجلس الإدارة، فإنه من الضرورة الاهتمام باختيار المدققين الخارجيين المتخصصين بالحقل الذي تعمل فيه الشركة.

د -**التشريع والقانون:** تؤثر التشريعات والقوانين الصادرة على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس في ما يتعلق بأدوارهم ووظائفهم، بل كيفية تفاعلهم مع بعضهم، أي أنها تحدد العلاقات بين المساهمين، أصحاب المصالح، الإدارة، مجلس الإدارة.[3]

المطلب الثاني: ماهية محافظ الحسابات

يلعب محافظ الحسابات دورا إيجابيا على مستوى الشركات لكونه يماس مهنته باستقلالية وفي مكتب خاص، حيث تستفيد الشركة المتعاقدة معه من خلال تقديم النصائح والمشورة، واكتشاف الأخطاء والمخالفات وتصحيحها، كما أنه يمارس الرقابة على مدى تطبيق القانون، وسنتناول في هذا المطلب لمهنة محافظ الحسابات والصفات والشروط التي يجب أن يتمتع بها وهذا لتحقيق جودة في النتائج الناجمة عن عمله، كأن يكون حائز على الشهادة الجزائرية للمهنة وأن يكون غير مسبوق قضائيا ومتمتعا بحقوقه وواجباته المدنية والسياسية، كما تطرقنا أيضا إلى المهام والمسؤوليات التي يلتزم بها.

الفرع الأول: تعريف وصفات وشروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

إن مهنة محافظ الحسابات شأنها شأن أي مهنة أخرى تحكمها وتنظمها قوانين ومراسيم يترتب عليه مجموعة من الوظائف ولممارسة مهنته يجب أن تتوفر فيه صفات وعليه الالتزام بعدة شروط سوف نتطرق لها في هذا الفرع.

[1]- بروش زين الدين ودهيمي جابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد والمالي والإداري، يومي 06 -07 ماي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 16.

[2]- بدر الدين محمد خليل، محمد بن عدنان الديبان، حوكمة المشروعات الصغيرة والمتوسطة بالمملكة العربية السعودية، غرفة الرياض، السعودية، 2016، ص ص 26 -27.

أولا: تعريف وصفات محافظ الحسابات: يتميز محافظ الحسابات بمجموعة من المفاهيم والصفات وتتمثل فيما يلي:

1. تعريف محافظ الحسابات: تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

أ –تعريف المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات هو "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[1]

ب –عرف القانون التجاري "هو ذلك الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها. ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك ويحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة".[2]

ج –كما عرف أيضا: هو شخص مهني مستقل من خارج الشركة محل المراجعة، يعين بواسطة الملاك، يتمتع باستقلال كامل في ممارسته لمهام مراجعته، هدفه الرئيسي هو إبداء رأيه في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للشركة محل المراجعة. وهو مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقاريره ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم. وبالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للشركة فإنه يمكنه أيضا القيام بمهام مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية لنفس المؤسسة، كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في شركة (مكتب مراجعة) ويزاول مهنته هذه بترخيص معتمد وفقا لقوانين مزاولة المهنة.[3]

ومن خلال التعريفات السابقة لمحافظ الحسابات يمكن استخلاص تعريف شامل: هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات الشركات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صحة وشرعية هذه الحسابات من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير.

2. صفات محافظ الحسابات: هناك عدد من الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات بالإضافة إلى الالمام بالمعلومات والعلوم المرتبطة بعمله منها:[4]

أ –أن يكون محافظا على أسرار العميل التي يدقق أعماله وأن لا يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطلع عليها خلال عمله؛

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42 المادة 22، ص 7.

[2]- الأمر رقم 75– 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 الذي يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 101.

[3]– محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2014، ص 30.

[4] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، ط 1، دار المسيرة، عمان، 2006، ص 81.

ب –أن يكون عمليا ومواكبا لما هو جديد في القوانين والتشريعات؛

ج –أن يكون حرا غير تابعا لأي جهة إلا لضميره وأن يهتم بمصلحة عمله على مصلحة الشخصية؛

د –أن يتصف بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل؛

هـ –أن يكون عمله في مجال اختصاصه وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله؛

و – أن يكون لبقا في التعامل وأن يكون قادرا على التعبير بكل وضوح؛

ز –أن يكون أمينا وواقعيا وأن يكون مستقلا في رأيه؛

ح –أن لا يقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته.

ثانيا: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات: لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط المبينة في المادة 08 من القانون 10 - 01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بالمهنة، والتي تنص على ما يلي:[1]

أ –أن يكون جزائري الجنسية؛

ب –أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

1. بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائية للخبرة المحاسبية أو شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

2. بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

3. بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة؛

ج –أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية؛

د –أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

هـ –أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أوفي المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

و –أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 10 - 01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10 - 01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42 المادة 08، ص05.

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

الفرع الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

لقيام محافظ الحسابات بمهمته على أكمل وجه يستوجب عليه ممارسة مجموعة من المهام والمسؤوليات وتتمثل في ما يلي:

أولا: مهام محافظ الحسابات: يضطلع محافظ الحسابات على المهام الآتية:[1]

أ – يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛

ب –يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

ج –يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

د –يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعينة مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

هـ –يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة أو المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير؛

وبموجب المادة 24 من القانون 10–01، فإنه عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

يترتب على هذه المهام قيام محافظ الحسابات بإعداد التقارير التالية:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛

[1] – قانون رقم 10– 01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 23، 24، 25، ص 07.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات: وتتمثل مسؤولياته فيما يلي:[1]

أ – يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج؛

ب –يعد 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 إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة؛

ج –يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني؛

د –يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته؛

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

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛
- الشطب من الجدول.

[1] مولود ديدان، الوثائق المهنية: مدونة النصوص التشريعية والتنظيمية لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، دار بلقيس، الجزائر، 2014، ص ص 14-15.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها. تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

الفرع الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

حددت النصوص القانونية المتعلقة بنشاط محافظ الحسابات الإطار العام للحقوق والواجبات والضمانات التي تحمي نشاطه وتوفر مجالا للنزاهة والاستقلالية، وفيما يلي مجمل حقوق وواجبات محافظ الحسابات في الشركة:

أولا: حقوق محافظ الحسابات: يجب أن يتمتع مدقق الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك المهام ومن بينه ما يلي:[1]

1. الاطلاع على دفاتر الجهة الخاضعة للتدقيق وسجلاتها ومستنداتها وكافة الأوراق والوثائق والعقود الخاصة بها؛
2. طلب أي بيان أو إيضاح يراه ضروريا بالإيجاز مهمته من أي من منتسبي الجهة الخاضعة للتدقيق؛
3. إجراء الجرد في الوقت الذي يراه مناسبا لخائن الجهة الخاضعة للتدقيق ومخازنها وما تحتويه من أوراق مالية ونقدية ومستندات ووثائق وبضاعة ومعدات وغيرها؛
4. التحقق من موجودات الجهة الخاضعة للتدقيق وحقوقها والتزاماتها؛
5. حضور اجتماعات الهيئة العامة للشركة التي تتم فيها مناقشة التقرير المقدم من قبله عن حساباتها والمقترح المقدم من قبل مجلس الإدارة بتعيين مراقب حسابات أخر بدلا عنه؛
6. حق مناقشة اقتراح عزله: يحق لمدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المنشأة، وكذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العمومية للمساهمين يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير على مدقق الحسابات .

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات: ويمكن تلخيصها في:[2]

1. فحص الحسابات والتحقق من القيود والحسابات الختامية وكشف الأخطاء؛
2. التحقق من قيم الأصول والخصوم وأنه مطابقة للأسس العامة المحاسبية؛
3. أن يقدم الاقتراحات التي تعنيه والتي يراها صالحة لحسن سير الشركة؛
4. يعتبر مراقب الحسابات قد قام بواجبه إذا أحسن اختيار اختياراته للعمليات المثبت بالدفاتر على ضوء نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة وفقا لبرنامج المراجعة المعد؛

[1]- مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، ط1، مكتبة المجمع العربي، عمان . الأردن، 2014، ص ص 119 . 120.

[2]- عائشة شباب، المراجعة الخارجية من منظور معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبة، جامعة الوادي، 2013، ص ص 53 . 54.

5. على مراقب الحسابات أن يتحقق من أن الشركة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة؛

6. على المراقب أن يرعى سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالشركة موضوع المراقبة .

الفرع الرابع: تفعيل مهنة محافظ الحسابات من خلال الهيئات والمنظمات:

توجد معظم المنظمات التي تأثر على مهنة التدقيق في الدول المتقدمة وذلك لنمو وتطور المهن المختلفة في هذه الدول نتيجة للتطور الاقتصادي فيها، أما على المستوى المحلي فنجد التدقيق يعاني على المستويين النظري والتطبيقي، لعدم تناسب المعايير والمبادئ الدولية بالبيئة، مما أدى لظهور بعض الهيئات والمنظمات التي تأثر في سير المهنة.

أولا: دور المؤسسات الدولية في تطوير مهنة المحاسبة: لقد ركزت بعض الدراسات على تطوير مهنة المحاسبة فمنهم من استخدم المعايير المحاسبية الدولية بغية رفع كفاءة أداء المحاسبين، والبعض الأخر اعتقدوا أن التطوير يتم من خلال نقل التقنيات المحاسبية عبر قنوات ووكالات.

أ **–دور التعليم المحاسبي في تأهيل المحاسبين:** تعد مؤسسات التعليم في مقدمة الجهات المسؤولة عن إعداد محاسبين مؤهلين بالمهارات العلمية والعملية التي تمكنهم من مزاولة المهنة، كما يتطلب الأمر من هذه المؤسسات الانتقال من الأسلوب التقليدي في التعليم الى أسلوب نقل المهارات والتي دعت المنظمات المهنية وأبرزها الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى ضرورة التحرك ضمن هذا الاتجاه وكذلك كتب عنها العديد من الباحثين في مجال المحاسبة وكيفية تطوير المهنة.[1]

وعليه فإن تطوير مهنة المحاسبة يتطلب إبراز دور المحاسبة في تخطيط التنمية الاقتصادية والاجتماعية ووضع إطار عام لتطوير المحاسبة بما يتلاءم مع متطلبات ظروف البيئة الاقتصادية والاجتماعية كذلك يتطلب الأمر تطورا متزامنا لعناصر النظام المحاسبي كافة (التعليم المحاسبي، مهنة المحاسبة، محاسبة قطاع الأعمال، المحاسبة الحكومية، المحاسبة القومية) وأن تكون خطة التطوير مبنية على مدخل النظم على أن يمر إطار التطوير للمهنة بثلاث مراحل (إنشاء مراكز لتطوير المحاسبة، تشخيص المشاكل المحاسبية ووصف الإجراءات اللازمة من خلال تحسين التعليم والتدريب المحاسبي، تحسين نوعية الخدمات المحاسبية المهنية)، وتعتبر الجامعات المسؤول الأول عن التعليم في مجال المحاسبة ويتوجب عليها بناء خططها وبرامجها على النحو الذي يزود الطالب بالمعارف والمعلومات الأساسية وبما تساير مع ما يستجد من تطور على فروع المعرفة المختلفة مع مراعاة متطلبات المجتمع وسوق العمل، ولم يعد

[1]- www. IFAC. Org/store/category. Tmpl? Category= Education/ ,October, 2013, p 7-8.

الحصول على شهادة جامعية كافي لممارسة المهن، بل يتطلب الخبرة المهنية قبل قيام بالممارسة العملية، لذا ينبغي على الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة ضرورة حصول طالبي مزاولة المهنة على تدريب مهني لمدة زمنية معينة لضمان اكتساب الخبرة التي تمكنهم من ممارسة المهنة على الوجه الملائم وعليه لابد أن ينقل هذا الموضوع إلى المنظمات والهيئات المهنية التي تشرف على المهنة وذلك بتقديمها الدراسات والبرامج التدريبية والتوصيات الهادفة إلى تطوير الأداء المهني للمحاسبين.

ب **-دور المنظمات المهنية في تأهيل المحاسبين:** يعد الاهتمام بالمحاسب وتأهيل ورفع كفاءته من الأمور الأساسية اللازمة لتطوير أداء مهنة المحاسبة، لذا يتطلب الأمر من الهيئات المهنية والتشريعية أن تعتمد توافر الحد الأدنى من التأهيل العلمي والعملي للمحاسب، فالمحاسب يجب أن يكون معدا الإعداد الكافي للقيام بدوره وأداء عمله بطريقة كفؤة وفعالة، وقد ساهمت العديد من المنظمات المهنية العالمية بشكل فعال في تطور المحاسبة كالجمعية الأمريكية AAA والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ومجلس قواعد ومعايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية ومعاهد المحاسبيين القانونيين في كل من انكلترا وكندا و استراليا والتي تعمل جميعا على تطوير مهنة المحاسبة وذلك من خلال البحوث والدراسات و تقديم توصيات ووضع المبادئ المحاسبية التي مكنت هذه المهنة من مسايرة التطور الاقتصادي، وخدمة إدارة الوحدات الاقتصادية والمستثمرين والمجتمع.[1] كما ساعدت هذه المنظمات على حل الكثير من المشاكل المحاسبية الإجرائية من خلال وضع قواعد ثابتة وأسس موحدة لقياس مستوى اداء الشركات وعرض البيانات على الجمهور، وبالتالي فإن الجهات المسؤولة عن تنظيم ورقابة مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية فهي تتمثل فيما يلي:

الجدول رقم (1-1): الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية

الجهات المسؤولة عن المهنة	التشكيل	المهام	التمويل
مجلس الرقابة العامة الأميركي	خمسة اعضاء يتم اختيارهم من قبل مكتب المحاسب العام اثنان منهم ممارسين سابقين (توقفوا عن ممارسة المهنة 5 سنوات على الأقل)	تسجيل شركات المراجعة، إصدار وتبني معايير المراجعة، الرقابة النوعية، السلوك المهني، فحص أعمال شركات المراجعة	– رسوم تسجيل شركات المحاسبة. – نسبة تحددها لجنة الأوراق المالية تحصل من الشركات المسجلة في الأسواق المالية.
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA	23 عضوا (16 منهم من الولايات و3 من الشخصيات العامة ذات التخصص والاهتمام)	– تنظيم أمور المهنة. – تقديم برامج التأهيل. – تقديم إرشادات عملية ومحاسبية. – التنسيق مع الهيئات الدولية.	– اشتراكات. – إصدارات. – مؤتمرات. – تبرعات.
مجلس معايير المحاسبة المالية FASB	سبعة اعضاء متفرغين أربعة منهم	– إعداد المعايير	– مؤسسة المحاسبة المالية FAF.

[1]- www. IFAC. Org/store/category. Tmpl? Category= Education/ ,October, 2013, p 9.

	محاسبين مزاولين للمهنة و3 من ذوي التأهيل العلمي والعملي في مجال المحاسبة والتقارير المالية يتم تعيينهم من قبل مؤسسة المحاسبة المالية FAF	المحاسبية. – تحسين منفعة التقارير. – المساهمة في وضع المعايير الدولية	المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية.

www. IFAC. Org/store/category. Tmpl? Category= Education/ ,October, 2013, p 11.

ثانيا: دور الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر: لقد عرفت مهنة المحاسبة تغيرات مهمة في القانون الجديد لذلك يستوجب على المهني معرفة الهيئة التي يخضع لها.

أ **–المجلس الوطني للمحاسبة:** بموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27-01-2011، الذي تم بموجبه تحديث القانون السابق، الذي يوضح إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناءا على هذا القانون الجديد تحديد تشكيلة المجلس الوطني وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس، كما تحدد الأعضاء الذين يشكلونه، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بها هذا المجلس. كما تم إنشاء لدى المجلس خمس لجان متخصصة وهي كما يلي:[1]

- لجنة معايرة الممارسات المحاسبية والاجتهادات المهنية؛
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة التأديب والتحكم؛
- لجنة مراقبة النوعية.

ب **–التنظيمات المهنية:** توجد ثلاث منظمات والتي نعرفها كالتالي:

1. المصف الوطني للخبراء المحاسبين: يتم إنشاءه بموجب القانون 10- 01 حيث يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب الذي يخول له القانون ممارسة محافظة الحسابات.

[1]- أقسام عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016، ص ص 50-51.

2. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: يتم إنشاء غرفة وطنية لمحافظي الحسابات حيث تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون.[1]

3. المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين: تنشأ المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين والمؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون.[2]

[1]- سفاحلو رشيد، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 2016- 2017، ص ص 169- 170.

[2]- عبد الله بن صالح، أهمية تطوير التعليم المحاسبي في ضوء مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولي ودورها في تحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2016- 2017، ص 203.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة

لقد تم تناول موضوع آليات حوكمة الشركات في تفعيل محافظ الحسابات من قبل العديد من الدارسين والباحثين في مجال المحاسبة والمالية وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى بعض الدراسات لها علاقة بموضوعنا.

المطلب الأول: الدراسات السابقة

وفي هذا المطلب سنتطرق الى الدراسات باللغتين العربية والأجنبية:

الفرع الأول: الدرسات العربية

أولا: دراسة فيروز مراد بعنوان "دور محافظي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر" مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة حمه لخضر الوادي 2015.

هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة المتداخلة بين محافظي الحسابات وحوكمة الشركات،

ومن أهم النتائج الدراسة تبيين دور محافظي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات حيث تعد حوكمة الشركات نظام يرتكز على مجموعة من القواعد والمقومات الأساسية المتمثلة بالهيكل التنظيمي والنظام الإداري بجميع وظائفها وأن محافظي الحسابات يعتبر أحد أهم عناصر تطبيق الحوكمة في الشركات،

ومن أهم التوصيات هي العمل على نشر مفهوم وثقافة الحوكمة لدى كافة الأطراف ذات العلاقة وذلك من خلال إصدار النشرات والتعليمات التي تعكس دور أهمية الحوكمة وكذلك إنشاء معهد متخصص لمحافظي الحسابات مع إعطاء شهادات معترف بها عالميا.

ثانيا: دراسة عصامي أنور نصر الدين سالم نذير "دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات في ظل الشريعة الجديدة المتعلقة بالمهنة"، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة حمه لخضر الوادي 2017.

هدفت الدراسة لتعرف على آراء المهنيين والأكاديميين حول دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات ومعرفة مدى مساهمة الاستقلالية ونزاهة محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات والوقوف على علاقة محافظ الحسابات بأطراف الحوكمة ومدى حرص محافظ الحسابات على الشفافية والإفصاح لتفعيل آليات حوكمة الشركات في الشركة ومعرفة كفاءة والعناية المهنية لمحافظ الحسابات ودورها في مساعدة محافظ الحسابات على القيام بدور فعال في الحوكمة،

ومن أهم النتائج الدراسة التغيرات التي قامت بها الجزائر في جانب المحاسبة ومهنة محافظ الحسابات يمكن لها أن تعطي دفعة قوية لنهوض الاقتصاد الجزائري وكذلك المعايير الجزائرية لتدقيق تتوافق نسبيا مع المعايير الدولية لتدقيق وهو الأمر الذي يعطي ثقة لمستخدمي القوائم المالية ومصطلح الحوكمة مصطلح ظهر حديثا في المجال الاقتصادي بعد الفضائح المالية التي هزت العالم في بداية القرن 21 والتطبيق الفعلي والحقيقي لمبادئ الحوكمة يساعد الشركات في تجنب الوقوع في أزمات مالية واقتصادية،

ومن أهم التوصيات تفعيل ميثاق الحكم الراشد وتفعيل بنوده ومواكبة التغير الحاصل على مستوى التشريعات في الجانب المحاسبي وفي التطبيق على أرض الواقع وضرورة التزام الشركات الجزائرية بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات وتفعيل دور محافظي الحسابات وإعطاء صلاحية أكبر للكشف على الممارسات التي يقوم بها المدراء التنفيذيين في الشركات.

ثالثا: دراسة شراد محمد أصيل "المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر" تخصص مالية وحاكمية المؤسسات، جامعة محمد خيضر بسكرة 2015.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور حوكمة الشركات من خلال تحديد مختلف المبادئ لإدارة الشركات وزيادة كفاءتها ومصداقيتها والتعرف على مختلف وظائف وأدوار المراجعة الخارجية كآلية تسمح بحل المشاكل المرتبطة بعقد الوكالة وإبراز الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في تحسين أداء الشركات،

ومن أهم النتائج تحقق حوكمة الشركات مزايا مختلفة فهي تمثل الكيفية التي تدار بها الشركات وتساهم المراجعة الخارجية في تطبيق الإفصاح والشفافية عن كافة المعلومات التي تخدم كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة،

ومن أهم التوصيات المتوصل إليها ضرورة الالتزام بمعايير المراجعة المتفق عليها دوليا ووضع دليل لحوكمة الشركات في الجزائر تفعيل دور المراجعين الخارجيين والمحاسبيين المعتمدين والخبراء من أجل ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في مجال حوكمة الشركات.

رابعا: دراسة بلخير بوهايشة، بعنوان: "دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات"، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد محددات ومعايير ومبادئ الحوكمة في إطار عام متكامل، والوقوف على دور الذي يلعبه محافظ الحسابات في سبيل تفعيل آليات حوكمة الشركات للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري، ومحاولة التعرف على انعكاسات جودة المعلومات المحاسبية والتي تم تحقيقها في ظل حوكمة الشركات على سوق الأوراق المالية من خلال زيادة ثقة المستثمرين الحاليين والمرتقبين في هذه المعلومات،

ومن أهم النتائج تعبر الحوكمة عن مجموعة القواعد والأسس والطرق التي تدار وتراقب بها الشركة من أجل الحفاظ على أموال الأطراف ذات العلاقة بها وتعتبر المراجعة الخارجية بمثابة جرس الإنذار المبكر للشركات كونها تهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية.

خامسا: دراسة حمادي نبيل، بعنوان "التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع صيدال" مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة شلف 2008.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية ودور التدقيق الخارجي للشركات خاصة من خلال إعطاء اعتمادية لقوائمها المالية وإبراز دور حوكمة الشركات من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة الشركات وزيادة كفاءتها ومصداقيتها والتعرف على مختلف وظائف وأدوار المدقق الخارجي كآلية تسمح بحل المشاكل المرتبطة بعقد الوكالة والتعرف على واقع حوكمة الشركات في مجمع صيدال ودور مدققها الخارجي كأداة لضمان التزام الشركة بمبادئها وقواعدها،

ومن أهم النتائج التدقيق الخارجي هو أحد الأدوات الضرورية لقيام بيئة الأعمال أكثر تنافسية وتمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة وبالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة الشركة في استغلالها لموارد الشركة ودراستها للمخاطر ويمثل التدقيق الخارجي أحد أهم آليات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، التي نادت بها العديد من المنظمات والهيئات الدولية،

ومن أهم التوصيات الإسراع إلى الالتزام بمعايير التدقيق الخارجي المتفق عليها دوليا خاصة ما يتعلق بتدعيم استقلالية المدقق الخارجي التي تؤدي إلى كشف أكثر للفساد على مستوى شركات المساهمة التلاعب بحقوق أصحاب المصالح وضرورة الالتزام القانوني لشركات لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وفي نفس الوقت توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك.

سادسا: دراسة فاتح غلاب "تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة" مذكرة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف 2011.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان واقع التنمية المستدامة وحوكمة الشركات في مؤسسات الصناعية الجزائرية ومعرفة مدى شمول نطاق التدقيق الداخلي والخارجي إلى الجوانب الاجتماعية والبيئية إلى التنمية المستدامة في المؤسسات الصناعية الجزائرية،

ومن أهم النتائج هو أن تتطلب التنمية المستدامة بالنسبة للمؤسسات تبني مفهوم الاداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الأداء المالي لأغراض تحقيق الكفاءة الاجتماعية والبيئية للمؤسسة وهناك البعض من يؤيد المعايير المقبولة قبولا عاما لتقرير التنمية المستدامة بسبب سهولة تفسير المعلومات الواردة بتقارير التنمية المستدامة معمول بها مما يشكل نوعا من التحدي حتى الآن،

ومن أهم التوصيات ضرورة إعطاء عملية حوكمة الشركات الاكبر للمحافظة على المؤسسة الاقتصادية وبقائها واستمرار نشاطها الاقتصادي والعمل بصورة متنافسة بين جميع الجهات ذات العلاقة وإصدار عدد من القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالجوانب الاجتماعية والبيئية التي تفرض على المدققين الداخليين والخارجيين بالاهتمام بها خاصة في ظل تحديات التنمية المستدامة.

سابعا: دراسة كافي عبد الحليم "دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات" مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة حمه لخضر الوادي 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على تأثير استقلالية محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة وبيان مدى تأثير العناية المهنية لمحافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات والتعرف على آراء أهل الاختصاص والممثلين والمهنيين والأكاديميين فيما يخص دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات وبيان مدى تأثير علاقة محافظ الحسابات مع باقي أطراف الحوكمة في تفعيل آليات حوكمة الشركات،

ومن أهم النتائج المتوصل أن هناك تأثير كبير لاستقلالية محافظ الحسابات على تفعيل آليات حوكمة الشركات وتأكد محافظ الحسابات من مدى التزام الشركة بقواعد الشفافية والإفصاح يساعد على الحوكمة الجيدة للشركات،

ومن أهم التوصيات هو تبني الجزائر المعايير المراجعة الدولية وخاصة منها ما يتعلق بالحوكمة من خلال عقد الدورات التدريبية التأهيلية اللازمة والعمل على متابعة تحديث وتطوير التطبيقات السليمة لتلك المعايير.

الفرع الثاني : الدراسات الأجنبية

أولا: دراسة لـ (AHID ALI SAID 2009)، بعنوان " The expected influence of corporate governance on the Syrian".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الجوانب الأخرى غير الظاهرة والمرتبطة بحوكمة الشركات ومنها القواعد والقوانين التشريعية المراجعة في سوريا والتعرف على اتجاهات التأثير المحتملة لتطبيق قواعد حوكمة الشركات على مهنة المراجعة والمراجعين السوريين واستعراض تجارب بعض الدول في مجال حوكمة الشركات لاسيما المتقدمة،

ومن أهم النتائج هو أن حوكمة الشركات تمثل مجموعة من القواعد والقوانين الصارمة التي تضبط عمل الإدارة وأن الحفاظ على حقوق الأطراف كافة يستلزم إعداد قوائم مالية معدة وفقا لمعايير محاسبية سليمة وأن وجود علاقات قرابة أو تقديم خدمات أخرى بخلاف عملية المراجعة مثل الخدمات الاستشارية والتوظيف،

ومن أهم التوصيات أن يتم اعتماد حوكمة الشركات عامة وإطارا شاملا للاقتصاد الوطني وأن يتم إقامة دورات تدريبية والمؤتمرات المهنية والعلمية بغرض التعريف بمفهوم وآليات حوكمة الشركات وبيئتها الجديدة وما تفرضه على سوق المراجعة من تحديات جديدة تتعلق بضرورة تدعيم استقلالية المراجع.

ثانيا: دراسة (ttbirt rima2017)، بعنوان "The role of auditing in the practice of corporate gouvernance".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي حوكمة الشركات والمراجعة المحاسبية والتعرف عمليا ما إذا كان لوظيفة المراجعة المحاسبية دورا ايجابيا في ممارسة الحوكمة بالشركة محل الدراسة،

ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو أن المراجعة تعرضت لعدة تطورات تاريخية كما تعددت تعاريفها وكما تشير إلى أن عملية المراجعة هي المختصرة في ثلاث كلمات: الفحص، التحقق والتقرير وأن وظيفة المراجعة من الوظائف الهامة في المؤسسة ولمساعدتها في تطبيق حوكمة الشركات من خلال مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، الإدارة والمراجع الخارجي،

ومن أهم التوصيات اعادة تنظيم المراجعة في المؤسسات الجزائرية بضمان استقلاليتها وفعاليتها في الجانب العملي الأخذ بالحوكمة كعنصر أساسي للظفر بسلامة الانشطة الاقتصادية وطلب بالتركيز على المراجعة ورقابتها لتحقيق ذلك.

المطلب الثاني: مميزات الدراسة

نلاحظ من خلال الدراسات السابقة أن حوكمة الشركات هي القوانين والتشريعات التي تطبق على مهنة محافظ الحسابات، وأن محافظ الحسابات يقوم بدوره على مصداقية والشفافية، حيث أن هذه الدراسات أخذت كل واحدة منها من مجال معين، حيث أن دراسة كافي عبد الحليم أظهرت دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات أما دراسة حمادي نبيل أظهرت التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات ودراسة فاتح غلاب أخذت تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة.

ويمكن عرض مميزات دراستنا في النقاط التالية:

1. إبراز دور محافظ الحسابات في حوكمة الشركات؛

2. التعرف على مدى قيام محافظ الحسابات في تقديم خدمات استشارية لحوكمة الشركات؛

3. التعرف على أهم الحقوق والواجبات التي يقوم بها محافظ الحسابات؛

4. معرفة الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات؛

5. أهم الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات.

خلاصة الفصل

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بالأدبيات النظرية لحوكمة الشركات ومحافظ الحسابات وتناولنا أيضا الدراسات السابقة، حيث تطرقنا إلى مفهوم حوكمة الشركات والدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في مراقبة القواعد والمبادئ التي تطبقها الشركة وعرضنا أيضا أهم الدراسات السابقة التي تناولت عدة زوايا من موضوعنا.

يمكن القول بأن حوكمة الشركات تعتبر من المفاهيم الأساسية الموجهة لحماية حقوق المساهمين والحفاظ عليها والذي يمكن من تحقيق الإفصاح والشفافية وكذلك تربط العلاقة بين الأطراف المعنية بها، كما ركزنا على أحد الأطراف الفاعلة فيها هو محافظ الحسابات والذي بإمكانه أن يؤدي دورا كبيرا في تفعيل آلياتها، فمسؤوليته تكمن في التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية للشركة وذلك من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وسلامة القوائم المالية.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعدما تطرقنا إلى الجانب النظري في الفصل السابق سنتناول في هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث تقف على تفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال التخصص المهني لمحافظ الحسابات وعرض النتائج المتوصل إليها، ونظرا لنقص الدراسات الميدانية حول العلاقة بين حوكمة الشركات ومحافظ الحسابات، ارتأينا إلى استخدام أسلوب العينة وذلك لاختبار فرضيات الدراسة، من خلال استبيان موجه للمهنيين والأكاديميين والأساتذة المختصين في هذا المجال.

وقد فضلنا أن نقسم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية،

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية:

تقوم الدراسة الميدانية أساسا على دراسة وتحليل تفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال التخصص المهني لمحافظ الحسابات وذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجين.

المطلب الأول: بيانات الدراسة:

بغية تحقيق أهداف الدراسة المنهج الوصفي التحليلي المتعلق بالجانب النظري إضافة إلى ذلك فإن لهذه الدراسة بعد تطبيقي ميداني ويتم ذلك باستخدام الاستبيان ولقد اعتمدنا على أساسين من البيانات.

الفرع الأول: البيانات الثانوية:

وهي تمثل بيانات الجانب النظري، تمت بمراجعة الكتب والدوريات والمنشورات والاطلاع على الدراسات السابقة في مجال حوكمة الشركات ومحافظ الحسابات وهذا من أجل إثراء الدراسة.

الفرع الثاني: البيانات الأولية:

وهي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لحصر وتجميع البيانات ومن تفريغها وتحليلها من خلال استخدام برنامج SPSS.

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان

تناول هذا المطلب كيفية إعداد الاستبيان، إضافة إلى هيكل الاستبيان

الفرع الأول: تصميم استمارة الاستبيان

يتم إعداد استمارة الاستبيان انطلاقا من الجانب النظري والدراسات السابقة وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مرورا إلى كيفية نشر وتوزيع الاستمارات، وقد اتخذت عدة اعتبارات أثناء إعداد قائمة الاستبيان أهمها:

-أن تكون أسئلة بسيطة وواضحة وبلغة سليمة؛

-أن تحتوي على أسئلة تمكن الفرد باختيار بديل من عدة بدائل؛

-ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية؛

-الاتصال المباشر بأفراد العينة؛

-إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب المراجعة.

أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان فقد تم إعدادها على أساس مقياس ليكارت الخماسي الذي يحتمل خمسة إجابات، هذا حتى نتمكن من تحديد أراء أفراد العينة بدقة أكثر كما هو مبين لنا في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-01): يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكارت

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

كما أنه لدراسة أهمية العبارات داخل كل محور تم تصنيف الإجابات حسب درجة أهميتها وترتيبها حسب هذه الأهمية لكل قسم على حدى. وذلك عن طريق قسمة الرقم 4 (المسافات بين 1-5) على الرقم 5 (عدد الاختيارات) كالتالي:

5/4= 0.8، وعلى هذا الأساس تم احتساب درجة مساهمة كل إجابة من الاختيارات الخمس السابقة، كما يوضحها الجدول رقم (02-03) لدرجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح.

الجدول رقم (02-02): درجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح

قيمة المتوسط المرجح	درجة المساهمة
من 1 إلى أقل من 1.8	موافق بشدة
1.8 إلى أقل من 2.6	موافق
من 2.6 إلى أقل من 3.4	محايد
من 3.4 إلى أقل من 4.2	غير موافق
من 4.2 إلى أقل من 5	غير موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبات

لتحليل نتائج الاستبيان تم الاعتماد على التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري الموافقة لجمل العبارات بالاستبيان، كما تم اعتماد تحليل الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة بالنسبة لكل جزء من أجزاء الاستبيان والتي تمثل محاور الدراسة، وهذا من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل جزء من أجزاء الاستبيان.

الفرع الثاني: هيكل الاستبيان ومجتمع وحدود الدراسة

1. **هيكل الاستبيان:** تتضمن استمارة الاستبيان 23 سؤالا موزعة على ثلاث محاور وهي كما يلي:

المحور الأول: يوضح المعلومات الديمغرافية للعينة المدروسة، واحتوت على خمس فقرات، (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية).

المحور الثاني: لمراقبي الحسابات لما يتصفون به من استقلالية ومؤهلات علمية وعملية وتحمل المسؤولية في إبداء الرأي انعكس على الافصاح المالي الصادق وتضمن 08 أسئلة.

المحور الثالث: هناك عوامل يتطلب أخذها بعين الاعتبار لغرض رفع كفاءة وفاعلية أداء محافظ الحسابات في ظل حوكمة الشركات وتضمن 07 أسئلة.

المحور الرابع: يوجد أثر لالتزام مراقبي الحسابات بالتخصص المهني وبالقواعد السلوك المهني على أهداف حوكمة الشركات وتطبيق مبادئها وتضمن 08 أسئلة.

2. مجتمع الدراسة: في اختيار مجتمع الدراسة تم الاسقاط على أن يكون أفرادها ممن يتمتعون بالخبرة المهنية والعملية ولهم القدرة في الحكم على فقرات الاستبيان وكان اختيار العينة عشوائيا ويتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين والأساتذة الجامعيين، وقصدنا من هذا التقسيم لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة وحصول على نتائج أكثر دقة.

3. 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 34 استمارة، حيث تم استبعاد 4 استمارة نظر للنقص المتواجد فيها، وذلك تكون عينة الدراسة مكونة من 30 استمارة وجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (02-03): الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	التكرارات	النسبة المئوية
عدد الاستمارات الموزعة	40	%100
عدد الاستمارات المفقودة	6	%15
عدد الاستمارات الملغاة	4	%10
عدد الاستمارات الصالحة	30	%75

المصدر: من اعداد الطالبات

4. حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

– **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة بالجزائر لدراسة تفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال تخصص المهني لمحافظ الحسابات من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ذوي الاختصاص.

– **الحدود الزمانية:** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجرية في شهر ماي 2018.

– **الحدود البشرية:** تستند هذه الدراسة على آراء وإجابات الأكاديميين المختص والمهنيين في مجال المراجعة.

– **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بالحوكمة الشركات والمراجعة الخارجية دون غيرها.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

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: خصائص العامة للعينة

الفرع الأول: خصائص العينة من حيث الجنس

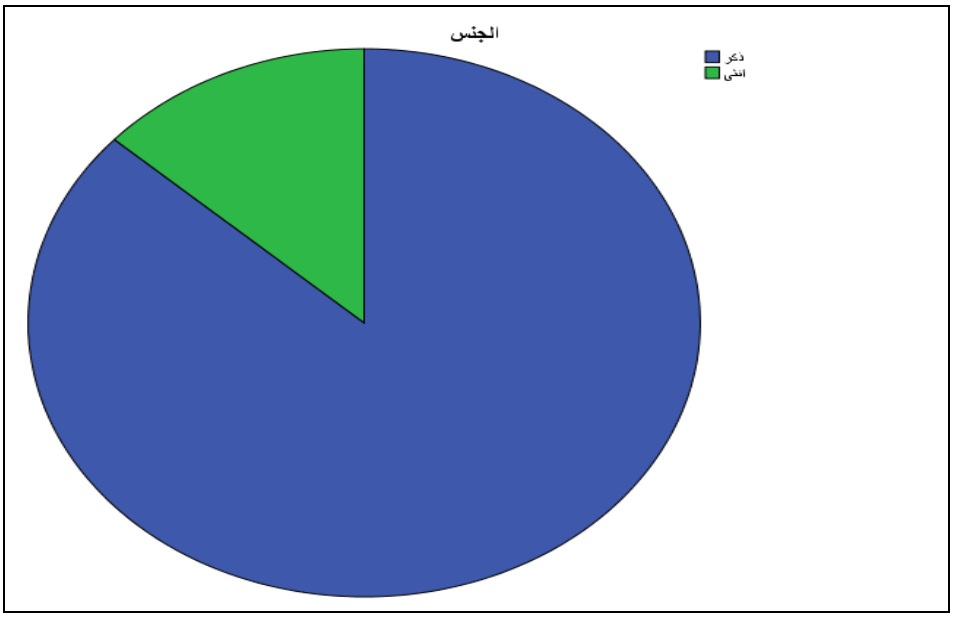
الجدول رقم (02-04): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	26	%86.7
انثى	04	%13.3
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن الفئة الغالبة من الذكور بنسبة 86.7% أما النسبة الباقية فتمثل الإناث بنسبة 13.3%، وهذا يدل على أن اقبال "الذكور" على مهنة المراجعة والمحاسبة هي أكبر من "الإناث".

الشكل رقم (02-01): توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج SPSS

الفرع الثاني: خصائص العينة من حيث الفئة العمرية

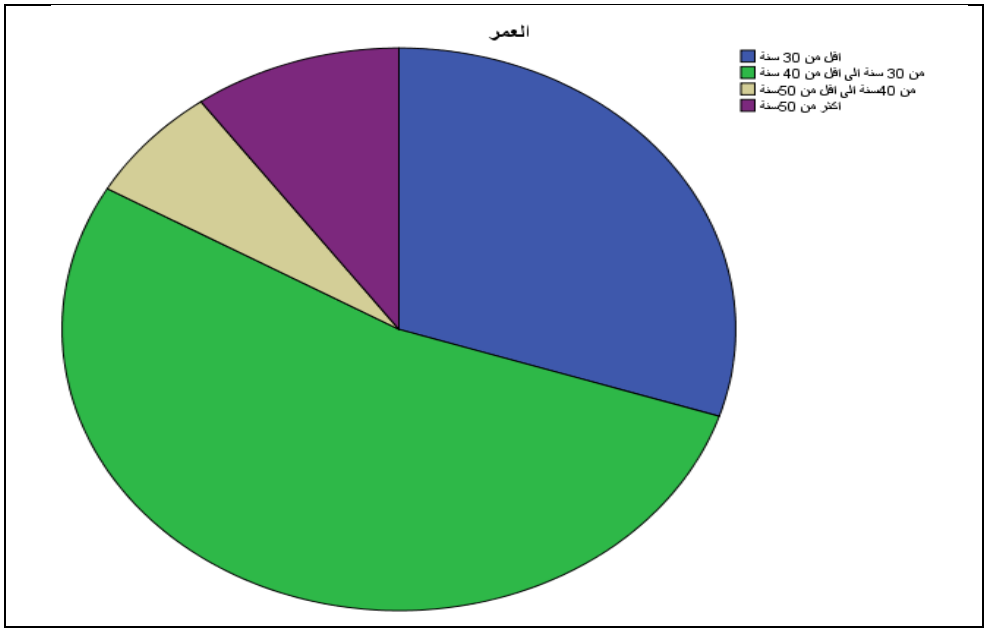
الجدول رقم (02-05): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

الفئة العمرية	العدد	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	09	%30
من 30 إلى أقل من 40 سنة	16	%53.3
من 40 إلى أقل من 50 سنة	02	%6.7
أكثر من 50 سنة	03	%10
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال النتائج المبنية في الجدول أعلاه الذي يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لأفراد عينة الدراسة حيث نجد أن ما نسبته 53.3% كانت للفئة من 30 إلى أقل من 40 سنة وتليها نسبة 30% للفئة الأقل من 30 سنة ثم تليها نسبة 10% للفئة الأخر أكثر من 50 سنة وبعدها بنسبة 6.7% قد حظيت بها الفئة من 40 إلى أقل من 50 سنة.

الشكل رقم (02-02): تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج SPSS

الفرع الثالث: خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي

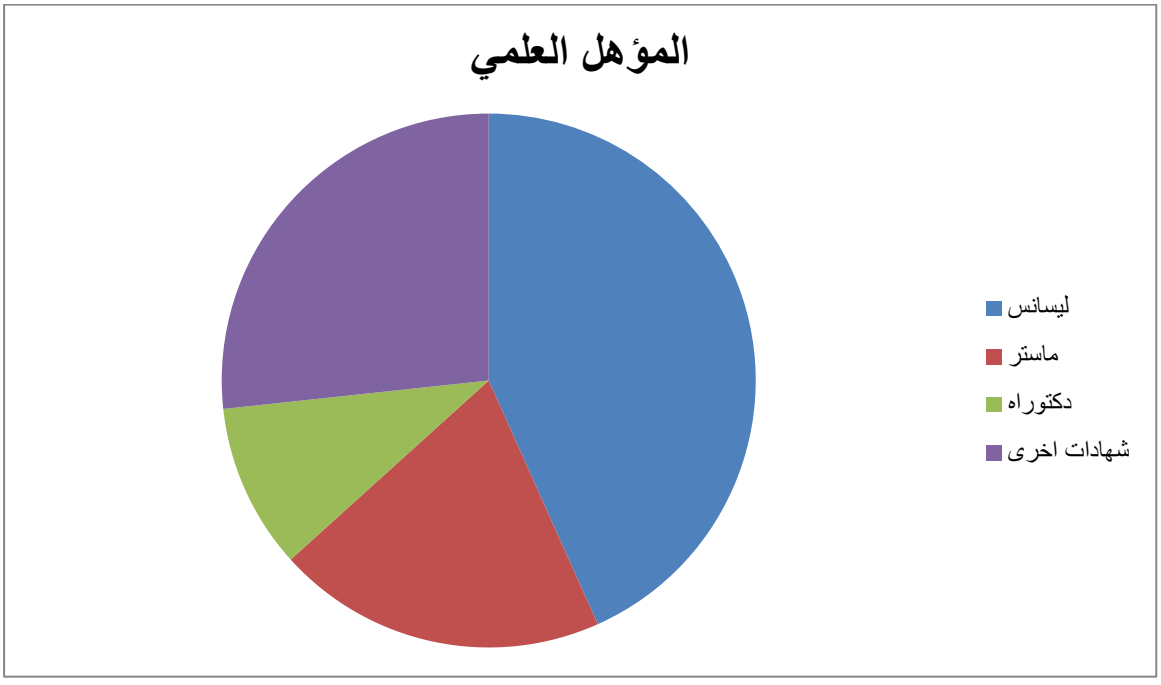
الجدول رقم (02-06): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل	العدد	النسبة
ليسانس	13	%43.3
ماستر	06	%20
دكتوراه	03	%10
شهادات أخرى	08	%26.7
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة المؤهل الأكاديمي هي ليسانس بنسبة 43.3%، ثم تليها نسبة 26.7% لشهادات أخرى وبعدها فئة الحاصلين على شهادة ماستر بنسبة 20% أما الباقي والذي نسبته 10% فيمثل الحاصلين على شهادة الدكتوراه.

الشكل رقم (02-03): تمثيل العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج SPSS

الفرع الرابع: خصائص العينة من حيث الوظيفة

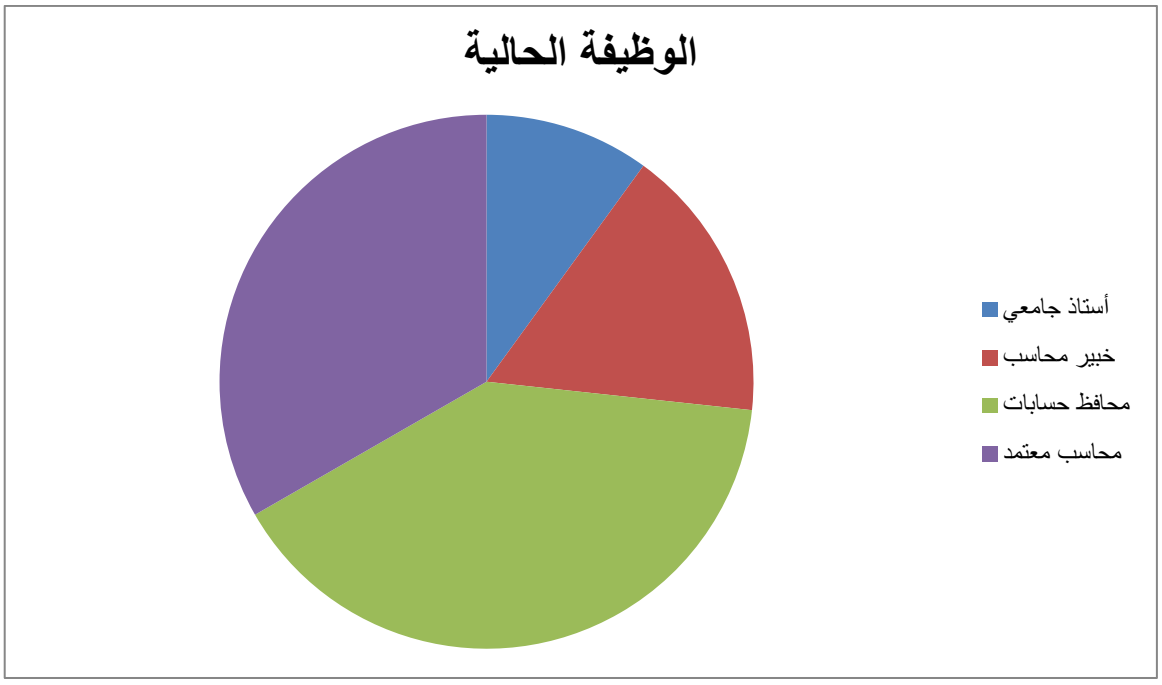
الجدول رقم (02-07): توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة
أستاذ جامعي	03	%10
خبير محاسب	05	%16.7
محافظ حسابات	12	%40
محاسب معتمد	10	%33.3
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الممارسة لعينة الدراسة، حيث نجد أن نسبة الأكبر كانت لمحافظ الحسابات بنسبة 40%، وتليها بنسبة 33.3% للمحاسب المعتمد، ونسبة 16.7% للخبير المحاسب، أما المتبقية فقد حظية بها أستاذ جامعي في التخصص بنسبة 10%.

الشكل رقم (02-04): تمثيل العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج SPSS

الفرع الخامس: خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية

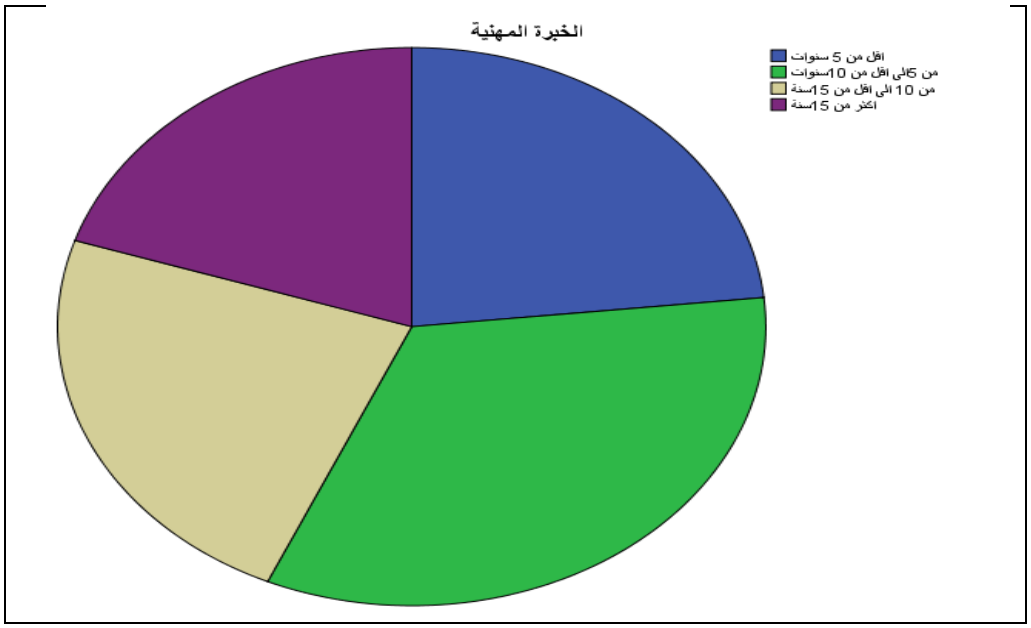
الجدول رقم (02-08): توزيع العينة الدراسية حسب الخبرة المهنية

الخبرة	العدد	النسبة
أقل من 5 سنوات	07	%23.3
من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	10	%33.3
من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	07	%23.3
أكثر من 15 سنة	06	%20.1
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول اعلاه يتضح لنا أن ما نسبته 33.3% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة العملية في المهنة من 5 إلى 10 سنوات وما نسبته 23.3 فقد تحصلت عليه كل من العينتين المدروسة التي تتراوح سنوات خبرتهم أقل من 05 سنوات والعينة الأخرى ما بين 10 و15 سنة وما نسبته 20.1% خبرتهم العملية أكثر من 15 سنة.

الشكل رقم (02-05): تمثيل عينة الدراسة الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج SPSS

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي الوصفي لنتائج الاستبيان

لقد تم تخصص هذا المطلب لتحليل إجابات أفراد العينة ومناقشتها وكذلك عرض النتائج، حيث أن الفقرات التي تم طرحها كانت تتعلق بالأسئلة الفرعية التي تم طرحها في مقدمة الدراسة وهي كالتالي:

-**السؤال الأول**: هل لمراقبي الحسابات لما يتصفون به من استقلالية ومؤهلات علمية وعملية وتحمل المسؤولية في إبداء الرأي انعكس على الافصاح المالي الصادق؟

-**السؤال الثاني**: هل هناك عوامل يتطلب أخذها بعين الاعتبار لغرض رفع كفاءة وفاعلية أداء محافظ الحسابات في ظل حوكمة الشركات؟

-**السؤال الثالث**: هل يوجد أثر لالتزام مراقبي الحسابات بالتخصص المهني وبالقواعد السلوك المهني على أهداف حوكمة الشركات وتطبيق مبادئها؟

في حين كان الهدف الأساسي من طرح تلك الأسئلة هو الإجابة عن الفرضيات التي تم طرحها في المقدمة الدراسة وهي كالتالي:

-**الفرضية الأول**: استقلالية محافظ الحسابات وانعكاسها على الافصاح المالي الصادق؛

-**الفرضية الثانية**: كفاءة وفعلية أداء محافظ الحسابات في ظل حوكمة الشركات؛

-**الفرضية الثالثة**: التزام مراقبي الحسابات بالتخصص المهني وعلاقتها بحوكمة الشركات.

الفرع الأول: من خلال هذا الفرع سيتم الإجابة الإحصائية لأفراد العينة التي تتعلق بالمحاور الثلاث من أجل عرض وتحليل إجابات أفراد العينة حول تفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال التخصص المهني لمحافظ الحسابات.

- **المحور الأول**: إجابات أفراد العينة حول فقرات هذا المحور والتي كانت تتمحور حول استقلالية محافظ الحسابات وانعكاسها على الافصاح المالي الصادق والمبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-09): نتائج آراء عينة دراسة حول استقلالية محافظ الحسابات وانعكاسها على الافصاح المالي الصادق

المحور الأول	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
1. يقدم محافظ الحسابات تقاريره المالية بكل مصداقية وشفافية	14	14	1	1	0	1.6333	0.71840	موافق بشدة
	26.7	56.7	3.3	3.3	0			
2. تمكن المراجعة الخارجية من زيادة	8	17	5	0	0	1.9000	0.6617	موافق

مصداقية الافصاح الدوري للتقارير والقوائم المالية	26.7	56.7	16.7	0	0		6	
3. يجب الافصاح والشفافية في الوقت المناسب عن كل البيانات والمعطيات المالية المتعلقة بالشركة	7	17	3	3	0	2.0667	0.86834	موافق
	23.3	56.7	10	10	0			
4. المراجع الخارجي ملزم بالإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصالح	9	16	3	2	0	1.9333	0.82768	موافق
	30	53.3	10	6.7	0			
5. تؤثر استقلالية مراجع الحسابات على التأكد من مدى مهارة وخبرة أعضاء مجلس الإدارة في تحسين مستوى الافصاح المحاسبي وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية	6	18	3	3	0	2.1000	0.84486	موافق
	20	60	10	10	0			
6. تعمل استقلالية مراجع الحسابات على تدعيم قيام الشركة باستخدام طريقة حديثة في الافصاح وتوصيل المعلومات وزيادة مصداقيتها	6	19	3	2	0	2.0333	0.76489	موافق
	20	63.3	10	6.7	0			
7. إعلام محافظ الحسابات المساهمين وحماية حقوقهم من خلال تقاريره	9	20	1	0	0	1.7333	0.52083	موافق بشدة
	30	66.7	3.3	0	0			
8. يفصح محافظ الحسابات عن النتائج المالية والتشغيلية وأهداف الشركة	3	13	6	8	0	2.6333	0.99943	محايد
	10	43.3	20	26.7	0			
المتوسط العام						2.00415	0.77577	موافق

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج SPSS

تشير النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (02-10) إلى أن استقلالية محافظ الحسابات وانعكاسها على الافصاح المالي الصادق كانت بدرجة "موافق"، بحيث بلغ المتوسط الحسابي العام 2.00415 والانحراف المعياري 0.77577، الا أن يفصح محافظ الحسابات عن النتائج المالية والتشغيلية وأهداف الشركة كان متوسط الحسابي 2.6333 وبانحراف معياري 0.99943 كانت أعلى نسبة، وتليها في المرتبة الثانية تؤثر استقلالية مراجع الحسابات على التأكد من مدى مهارة وخبرة أعضاء مجلس الإدارة في تحسين مستوى الافصاح المحاسبي وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية، بمتوسط حسابي 2.1000 وبانحراف معياري 0.84486، أما فيما يتعلق يجب الافصاح والشفافية في الوقت المناسب عن كل البيانات والمعطيات المالية المتعلقة بالشركة جاءت بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي2.0667 وبانحراف معياري 0.8683، وتليها في المرتبة الرابعة تعمل استقلالية مراجع الحسابات على تدعيم قيام الشركة

باستخدام طريقة حديثة في الافصاح وتوصيل المعلومات وزيادة مصداقيتها، بمتوسط حسابي 2.0333 وبانحراف معياري 0.76489 وقد جاءت الفقرة الخامسة المراجع الخارجي ملزم بالإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصالح، بمتوسط حسابي 1.9333 وانحراف معياري 0.82768 أما بنسبة للفقرة السادسة تمكن المراجعة الخارجية من زيادة مصداقية الافصاح الدوري للتقارير والقوائم المالية بمتوسط حسابي 1.9000 وبانحراف معياري 0.66176، أما الفقرة السابعة اعلام محافظ الحسابات المساهمين وحماية حقوقهم من خلال تقاريره بمتوسط حسابي 1.7333 وانحراف معياري 0.52083 أما في الأخير للفقرة الثامنة يقدم محافظ الحسابات تقاريره المالية بكل مصداقية وشفافية بمتوسط حسابي 1.6333 وانحراف معياري 0.76489.

- **المحور الثاني:** إجابة أفراد العينة حول فقرات هذا المحور والتي كانت عبارته تتمحور حول كفاءة وفعلية محافظ الحسابات في ظل حوكمة الشركات والمبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-10): نتائج آراء عينة دراسة حول كفاءة وفعلية محافظ الحسابات في ظل حوكمة الشركات

المحور الثاني	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
1. كفاءة وخبرة محافظ الحسابات تمهد الوصول إلى تقارير مالية ذات شفافية وجودة عالية	10	13	7	0	0	1.8333	1.01992	موافق
	33.3	43.3	23.3	0	0			
2. التطور المهني للمراجع الخارجي من خلال التدريب المكثف والاطلاع على المعايير التي تخص المهنة	10	13	7	0	0	1.9000	0.75886	موافق
	33.3	43.3	23.3	0	0			
3. عدم وجود قرابة تربط محافظ الحسابات بالشركة التي يراجع حساباتها	9	16	2	1	2	2.0333	1.06620	موافق
	30	53.3	6.7	3.3	6.7			
4. يمنع محافظ الحسابات من تدقيق نفس الشركة إذا تجاوزت مدة ثلاث سنوات من العقد	6	12	3	7	2	2.5667	1.25075	موافق
	20	40	10	23.3	6.7			
5. يلتزم محافظ الحسابات بأخلاق الحميدة والسلوك المهني أثناء تأدية مهامه	16	10	3	1	0	1.6667	0.92227	موافق بشدة
	53.3	33.3	10	3.3	0			
6. الشهادات المهنية التي يحصل عليها المراجع لها دور مؤثر في التقارير	4	13	11	2	0	2.3667	0.80872	موافق
	13.3	43.3	36.7	6.7	0			
7. يحرص محافظ الحسابات على الاحتفاظ بالأسرار والمعلومات التي يطلع عليها خلال	14	14	2	0	0	1.6000	0.62146	موافق بشدة

عمله، ولا يصرح بها لأي طرف عدا الجهات التي يتوجب القانون تقديمها لها	46.7	46.7	6.7	0	0			
المتوسط العام						1.99524	0.92116	موافق

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج SPSS

تشير النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (02-11) كفاءة وفعلية محافظ الحسابات في ظل حوكمة الشركات كانت موافقة بحيث بلغ المتوسط الحسابي العام 1.99524 والانحراف المعياري 0.92116، إلا أن يمنع محافظ الحسابات من تدقيق نفس الشركة إذا تجاوزت مدة ثلاث سنوات من العقد كان المتوسط الحسابي 2.5667 وبانحراف معياري 1.25075 كانت أعلى نسبة، وتليها في المرتبة الثانية الشهادات المهنية التي يحصل عليها المراجع لها دور مؤثر في التقارير بمتوسط حسابي 2.3667 وبانحراف معياري 0.80872، أما في المرتبة الثالثة عدم وجود قرابة تربط محافظ الحسابات بالشركة التي يراجع حساباتها بمتوسط حسابي 2.0333 وبانحراف معياري 1.06620، أما بنسبة للمرتبة الرابعة التطور المهني للمراجع الخارجي من خلال التدريب المكثف والاطلاع على المعايير التي تخص المهنة بمتوسط حسابي 1.9000 وبانحراف معياري 0.75886 وتليها كذلك في المرتبة الخامسة كفاءة وخبرة محافظ الحسابات تمهد الوصول إلى تقارير مالية ذات شفافية وجودة عالية بمتوسط حسابي 1.8333 وبانحراف معياري 1.01992، تليها كذلك في المرتبة السادسة يلتزم محافظ الحسابات بأخلاق الحميدة والسلوك المهني أثناء تأدية مهامه بمتوسط حسابي1.6667 وانحراف معياري 0.92227 أما في المرتبة السابعة والأخيرة يحرص محافظ الحسابات على الاحتفاظ بالأسرار والمعلومات التي يطلع عليها خلال عمله، ولا يصرح بها لأي طرف عدا الجهات التي يتوجب القانون تقديمها لها، بمتوسط حسابي 1.6000 وانحراف معياري 0.62146.

- **المحور الثالث:** إجابة أفراد العينة حول فقرات هذا المحور والتي كانت عباراته تتمحور حول التزام مراقبي الحسابات بالتخصص المهني وعلاقتها بحوكمة الشركات والمبينة كالتالي:

الجدول رقم (02-11): نتائج آراء عينة دراسة حول التزام مراقبي الحسابات بالتخصص المهني وعلاقتها بحوكمة الشركات

المحور الثالث	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
1. يسعى المراجع الخارجي على وضع نظام لإدارة المخاطر خاص بالشركة	3	16	8	3	0	2.3667	0.80872	موافق
	10	53.3	26.7	10	0			
2. المراجع الخارجي يعمل على تفعيل أدوار	4	20	2	4	0	2.2000	0.84690	موافق

أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة	13.3	66.7	6.7	13.3	0			
3. الرأي الذي يصدره محافظ الحسابات يعكس مدى الالتزام الشركة بتطبيق مبادئ الحوكمة	1	21	5	3	0	2.3333	0.71116	موافق
	3.3	70	16.7	10	0			
4. إبداء رأي نظيف حول القوائم المالية يعزز مصداقية المساهمين والمتعاملين مع الشركة	13	16	1	0	0	1.6667	0.80230	موافق
	43.3	53.3	3.3	0	0			بشدة
5. يكشف محافظ الحسابات حالات الغش والتصرفات الغير قانونية للشركة	9	15	2	1	3	2.1333	1.19578	موافق
	30	50	6.7	3.3	10			
6. يقدم محافظ الحسابات نصائح تساعد مجلس الإدارة من أداء مهامها، دون التدخل في شؤون التسيير	7	15	3	4	1	2.2333	1.07265	موافق
	23.3	50	10	13.3	3.3			
7. يعتبر تطبيق الحوكمة من أساسيات حماية المدقق الخارجي وتدعيم مصداقية المدقق الداخلي	4	19	7	0	0	2.1000	0.60743	موافق
	13.3	63.3	23.3	0	0			
8. لدي محافظ الحسابات دراية كافية حول ضوابط وقواعد حوكمة الشركات	6	17	4	3	0	2.1333	0.86037	موافق
	20	56.7	13.3	10	0			
المتوسط العام						2.145825	0.86316	موافق

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج SPSS

تشير النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (02-12) إلى أن التزام مراقبي الحسابات بالتخصص المهني وعلاقتها بحوكمة الشركات كانت بدرجة موافق بحيث بلغ المتوسط الحسابي العام 2.145825 والانحراف المعياري 0.86316 إلا أن يسعى المراجع الخارجي على وضع نظام لإدارة المخاطر خاص بالشركة بمتوسط حسابي 2.3667 وانحراف معياري 0.80872 كانت أعلى نسبة، وتليها في المرتبة الثانية الرأي الذي يصدره محافظ الحسابات يعكس مدى الالتزام الشركة بتطبيق مبادئ الحوكمة بمتوسط حسابي 2.3333 وانحراف معياري 0.71116 أما في المرتبة الثالثة يقدم محافظ الحسابات نصائح تساعد مجلس الإدارة من أداء مهامها، دون التدخل في شؤون التسيير بمتوسط حسابي قدره 2.2333 وانحراف معياري 1.07265 أما في ما يخص المرتبة الرابعة المراجع الخارجي يعمل على تفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة بمتوسط حسابي 2.2000 وانحراف معياري 0.84690، أما في المرتبة الخامسة فاحتلتها كل من العبارة يكشف محافظ الحسابات حالات الغش والتصرفات الغير قانونية للشركة بمتوسط حسابي 2.1333 وانحراف معياري 1.19578 والعبارة لدي محافظ الحسابات دراية كافية حول ضوابط وقواعد حوكمة الشركات بمتوسط حسابي قدره 2.1333 وانحراف معياري 0.86037، أما المرتبة السادسة فكانت ليعتبر تطبيق الحوكمة من أساسيات حماية المدقق الخارجي وتدعيم مصداقية المدقق الداخلي بمتوسط حسابي 2.1000 وانحراف

معياري 0.60743 أما في المرتبة السابعة والأخيرة إبداء رأي نظيف حول القوائم المالية يعزز مصداقية المساهمين والمتعاملين مع الشركة بمتوسط حسابي قدره 1.6667 وانحراف معياري 0.80230.

الفرع الثاني: الاختبارات الإحصائية

سيتم في هذا الجزء عرض وتحليل إجابات أفراد العينة حول إجمالي المحاور الثلاث من الدراسة.

1. حساب معاملات الارتباط حسب spss: ومن هنا سوف نحدد معاملات الارتباط بين جميع المحاور الثلاث وأي المحورين أقوى ارتباطا وأيهما أقل ارتباطا من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02-12): معامل الارتباط بين المحاور الثلاث

X1.2	X1.1	Y	
0.458**	0.688**	1	Y pearson correlation
0.011	0.000		Sig (2-tailed)
30	30	30	N
0.358	1	0.608**	X1.1 pearson correlation
0.052		0.000	Sig (2-tailed)
30	30	30	N
1	0.358	0.458*	X1.2 pearson correlation
	0.052	0.011	Sig (2-tailed)
30	30	30	N

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج SPSS

بعد دراسة الجدول السابق نلاحظ أن العلاقة بين المحاور طردية وذات دلالة احصائية عالية جدا أقل من أو تساوي 0.011 ونلاحظ المحاور الثلاث استقلالية محافظ الحسابات وانعكاسها على الافصاح المالي الصادق وكفاءة وفعلية محافظ الحسابات في ظل حوكمة الشركات والتزام مراقبي الحسابات بالتخصص المهني وعلاقتها بحوكمة الشركات هم الأقوى ارتباطا أما المحورين الأول (استقلالية محافظ الحسابات وانعكاسها على الافصاح المالي الصادق) والثاني (كفاءة وفعلية محافظ الحسابات في ظل حوكمة الشركات) فهما الأقل ارتباطا.

2. دراسة علاقة الارتباطية بين محاور الدراسة

اختبار الفرضية الثالثة الخاصة بالعلاقة الارتباطية: ويمكن ذلك من خلال تحليل الانحدار الخطي باستخدام طريقة المربعات الصغرى Entry عند مستوى دلالة 0.05 لمتغيرات المحاور الثلاث وهي استقلالية محافظ الحسابات وانعكاسها على الافصاح المالي الصادق وكفاءة وفعلية محافظ الحسابات في ظل حوكمة الشركات والتزام مراقبي الحسابات بالتخصص المهني وعلاقتها بحوكمة الشركات، وهذا من اجل ايجاد تفسير لتفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال التخصص المهني لمحافظ الحسابات والجدول الموالي يوضح الارتباط الخطي بين المحاور الثلاث:

الجدول رقم (02-13): يوضح الارتباط الخطي بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

a: تنبؤ (ثبات) بين المحاور.

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the estimate
1	0.660a	0.436	0.394	0.33120

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج SPSS

من الجدول السابق معامل الارتباط الخطي بين المتغيرات المستقلة والتي تتضمن استقلالية محافظ الحسابات وانعكاسها على الافصاح المالي الصادق وكفاءة وفعلية محافظ الحسابات في ظل حوكمة الشركات والمتغير التابع التزام مراقبي الحسابات بالتخصص المهني وعلاقتها بحوكمة الشركات هو 66% أي هناك ارتباط طردي قوي، وأما معامل التحديد الذي يوضح مدى الدقة في تقدير المحاور هو 43.6%، بمعنى أن 43.6% من المتغير في التزام مراقبي الحسابات بالتخصص المهني وعلاقتها بحوكمة الشركات يعود لاستقلالية محافظ الحسابات وانعكاسها على الافصاح المالي الصادق وكفاءة وفعلية محافظ الحسابات في ظل حوكمة الشركات والتزام، وبنسبة المتبقي 39.4 ترجع لعوامل أخرى أو عوامل عشوائية أو خطأ.

3. تباين خط الانحدار

يوضح الجدول الموالي تحليل تباين خط الانحدار حيث يدرس مدى ملائمة خط انحدار المعطيات وفرضية التي تنص على أن "خط الانحدار لا يلائم المعطيات المقدمة":

الجدول رقم (02-14): يوضح تحليل تباين خط الانحدار

ANOVAa

عينة		مجموع المربعات	درجة حرية الانحدار	معدل مربعات الانحدار	تباين لخط الانحدار	مستوى دلالة الاختبار
1	مجموع مربعات الانحدار	2.291	2	1.145	10.443	0.000b
	مجموع مربعات البواقي	2.962	27	0.110	-	-
	مجموع المربعات الكلي	5.253	29	-	-	-

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج SPSS

من الجدول السابق نجد ما يلي:

- مجموع مربعات الانحدار يساوي 2.291 ومجموع مربعات البواقي هو 2.962 ومجموع المربعات الكلي يساوي 5.253؛
- درجة حرية الانحدار هي 2 ودرجة حرية البواقي هي 27؛
- معدل مربعات الانحدار هو 1.145 ومعدل مربعات البواقي هو 0.110؛
- قيمة إختبار تحليل التباين لخط الانحدار هو 10.443؛

– مستوى دلالة الاختبار 0.000 أقل من مستوى دلالة الفرضية الصفرية 0.05 فنرفضها، وبالتالي خط الانحدار يلائم المعطيات.

4. **جدول المعاملات:** يعبر جدول المعاملات عن عدة نتائج أولها قيم الميل ومقطع خط الانحدار، بالإضافة أنه يجيب على الفرضيات المتعلقة بميل ومقطع خط الانحدار.

الجدول رقم (02-15): جدول المعاملات

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized48 Coefficients	t	Sig
	B	Std. Error	Beta		Std. Error
(Constant) x1.1	0.681	0.340		2.000	0.016
x1.2	0.453	0.138	0.509	3.289	0.003
	0.280	0.157	0.276	1.783	0.006

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على برنامج SPSS

ومن خلال الجدول نوضح أن مقطع خط الانحدار 0.681 الذي يمثل حرف x من معادلة المستقيم Y= x1.1+ x1.2 التي شرحت سابقا في الانحدار الخطي البسيط، أم ميل خط الانحدار x1.2 في الجدول هو 0.453 بالنسبة للمتغير المستقل الأول استقلالية محافظ الحسابات وانعكاسها على الافصاح المالي الصادق، وميل خط الانحدار بالنسبة للمتغير المستقل الثاني كفاءة وفعلية محافظ الحسابات في ظل حوكمة الشركات هو 0.280، وبذلك تصبح معادلة الانحدار للمتغير المحور الأول Y= 0.681+0.45x1.2 بينما Y=0.68+0.280x1.1 للمتغير المستقل الثاني حيث Y هي متغير التابع و x هي متغير المستقل الأول والثاني.

نتيجة اختبار t على فرضيات ميل خط الانحدار للمتغير المستقل الأول استقلالية محافظ الحسابات وانعكاسها على الافصاح المالي الصادق 3.289 بينما على فرضيات ميله للمتغير المستقل الثاني كفاءة وفعلية محافظ الحسابات في ظل حوكمة الشركات 1.783 ومقطع خط الانحدار 2.000.

وعند دراسة قيم Sig نجد أن القيم 0.016، 0.003، 0.006 هي فرضيات مقبولة لأنها تحقق الفرضية البديلة فتصبح معادلة الانحدار: Y= 0.681+0.45x1.1 وY=0.68+0.280x1.2

خلاصة الفصل:

تناولت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة وتحليل تفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال التخصص المهني لمحافظ الحسابات لذلك من وجهة نظر مجموعة من الاكاديميين والمهنيين المتخصصين في هذا المجال، وتوزيع استمارات استبيان لهم والحصول على اجابات من طرفهم وبعد ذلك يتم تصنيف وتبويب هذه النتائج باستخدام برنامج spss، ومن خلال الدراسة توصلنا إلى النتائج كما يلي:

-تشير نتائج الاستبيان وهذا باتفاق كبير إلى أن استقلالية محافظ الحسابات وانعكاسها على الإفصاح المالي الصدق تساهم في تفعيل حوكمة الشركات.

-تشير نتائج الاستبيان بأن عوامل كفاءة وفعالية أداء محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات.

الخاتمة العامة

تعتبر حوكمة الشركات مفهوم جديد متعدد الجوانب يختلف من دولة إلى أخر، ويعود ظهورها إلى الأزمات المالية التي شهدتها العديد من الشركات ومنظمات الأعمال، وللحوكمة أهمية كبيرة في تطبيق الجيد لمبادئها ما يساهم في تحقيق الشفافية والإفصاح عن النتائج المالية للشركات، وبالتالي توفير الحماية لكل من الإدارة والمساهمين والمودعين والمتعاملين الاقتصادين، على اعتبار أن حوكمة الشركات تعد من أهم العمليات الضرورية والأزمة لحسن سير عمل الشركات.

يعتبر محافظ الحسابات من الآليات الخارجية لحوكمة الشركات، فهو يلعب دور كبير في تفعيل آليات حوكمة الشركات وكذلك الالتزام بصحة ومصداقية القوائم المالية.

ولقد حاولنا من خلال هذا الموضوع المعنون ب "تفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال التخصص المهني لمحافظ الحسابات"، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول ما مدى تفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال التخصص المهني لمحافظ الحسابات؟

وكمحاولة منا لدراسة هذا الموضوع جمعنا بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الإحصائية من جهة أخرى وهذا ما تناولناه من خلال فصلين تم في الفصل الأول التعرف على حوكمة الشركات ومحافظ الحسابات كما تطرقنا أيضا إلى أهم الدراسات السابقة، أما الفصل الثاني فمحاولة منا الإجابة على فرضيات البحث قمنا بدراسة إحصائية تتمثل في توزيع استمارة استبيان للأكاديميين ومحافظي الحسابات وذوي الاختصاص.

1. اختبار الفرضيات

-الفرضية الأول: نعم تساهم استقلالية محافظ الحسابات وانعكاسها على الافصاح المالي الصادق في جودة التقارير المالية.

-الفرضية الثانية: نعم تؤثر كفاءة وفاعلية محافظ الحسابات في ظل حوكمة الشركات.

-الفرضية الثالثة: نعم تساهم التزام مراقبي الحسابات بالتخصص المهني وعلاقتها بحوكمة الشركات.

2. نتائج الدراسة:

بعد دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بكل من حوكمة الشركات ومحافظ الحسابات، كذلك تفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال التخصص المهني لمحافظ الحسابات وبعد الدراسة الميدانية تم الوصول إلى النتائج التالية:

– تعد حوكمة الشركات نظام يرتكز على مجموعة من القواعد والمقومات الأساسية المتمثلة بالهيكل التنظيمي ونظام الإدارة بجميع وظائفها.

– أن محافظ الحسابات يعتبر من أهم الآليات الخارجية لحوكمة الشركات وهو الذي يقوم بتفعيل آلياتها.

– هناك دور هام وفعال للمراجع الخارجي يتعلق باكتشاف الأخطاء وذلك من خلال قيامه بعملية المراقبة والفحص تلك الأخطاء.

– تأكد محافظ الحسابات من مدى التزام الشركة بقواعد الشفافية والإفصاح يساعد على الحوكمة الجيدة للشركة.

3. التوصيات:

وفي الختام يمكن تقديم التوصيات التالية:

– العمل على نشر مفهوم وثقافة الحوكمة لدي كافة الأطراف ذات العلاقة.

– العمل على منح صلاحيات ودور أوسع لأصحاب المصالح في ممارسة الدور الرقابي على الإدارة مما يساهم في دعم وتشجيع المساهمين.

– ضرورة تطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة في المؤسسات الجزائرية.

– التزام محافظ الحسابات بمبدئ الاستقلالية عند أداء عمله وأن يكون مطلعا على كافة القوانين.

4. أفاق الدراسة:

بعد دراستنا لهذا الموضوع يمكن اقتراح المواضيع التالية لتكون عناوين بحث مستقبلية:

– أثر استقلالية محافظ الحسابات وانعكاسها على الإفصاح المالي الصادق في ظل حوكمة الشركات.

– التزام مراقبي الحسابات بالتخصص المهني وعلاقتها بحوكمة الشركات.

– تفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال مساهمة معايير المراجعة الدولية.

قائمة المصادر والمراجع

I. المراجع بالعربية

أولا: الكتب

1. أقسام عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016.

2. أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي الاسكندرية، مصر، 2014.

3. بدر الدين محمد خليل، محمد بن عدنان الدبيان، حوكمة المشروعات الصغيرة والمتوسطة بالمملكة العربية السعودية، غرفة الرياض، السعودية، 2016.

4. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم – المبادئ – التجارب – المتطلبات)، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2007 – 2008.

5. علاء فرحات طالب، إيمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصرف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

6. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، ط 1، دار المسيرة، عمان، 2006.

7. حمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2014.

8. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية . الاسكندرية، مصر، 2008.

9. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الطبعة 1، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2006.

10. مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة فن إدارة المؤسسات عالية الجودة، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2015.

11. مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، ط1، مكتبة المجمع العربي، عمان . الأردن، 2014.

12. مولود ديدان، الوثائق المهنية: مدونة النصوص التشريعية والتنظيمية لمهن الخبير المحاسب . محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، دار بلقيس، الجزائر، 2014.

ثانيا: الرسائل الجامعية

1. سفاحلو رشيد، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 2016- 2017.

2. عائشة شباب، المراجعة الخارجية من منظور معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبة، جامعة الوادي، 2013.

3. عبد الله بن صالح، أهمية تطوير التعليم المحاسبي في ضوء مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولي ودورها في تحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2016- 2017.

ثالثا: الملتقيات

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

2. جودي محمد رمزي، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06 – 07 ماي، 2012.

3. كارم فروق الشويخ، الدمج بين الجودة والحوكمة مدخل جديد لتحسين أداء المؤسسات، بحوث وأوراق مؤتمر: حالة الحوكمة والإدارة العامة في الدول العربية "خيارات أم تحديات ومتطلبات جديدة"، عمان، 2013.

4. بروش زين الدين ودهيمي جابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد والمالي والإداري، يومي 06 -07 ماي، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

5. جميل أحمد، سفير محمد، تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06-07 ماي، 2012.

6. حساني رقية وأخرون، مداخلة بعنوان: آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06 -07 ماي 2012.

7. دادن عبد الغني، سعيدة تلي، فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

رابعا: المجلات

1. مجدى محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 2، المجلد رقم 46، 2009.

خامسا: القوانين والمراسيم

1. الأمر رقم 75– 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 الذي يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 101.

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10 . 01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42 المادة 08-22-23-24-25.

II. بالغة الأجنبية:

1. www. IFAC. Org/store/category. Tmpl? Category= Education/ ,October, 2013.
2. Alamgir, M. (2007).Corporate Governance: A Risk Perspective, paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

استمارة استبيان

في إطار تحضير شهادة الماستر بعنوان "**تفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال التخصص المهني لمحافظ الحسابات**" لذا نأمل التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة بوضع إشارة X في الخانة التي تتفق مع رأيك كمساعدة منكم على إنجاح الدراسة، مع العلم بأن هذا الاستبيان مخصص لأغراض البحث العلمي فقط، وسيكون موضع السرية التامة، وعلما بأن نتائج البحث سوف تكون تحت طلبكم في أي وقت إذا رغبتم في ذلك. ونشكر سيادتكم لتعاونكم الصادق معنا واستجابتكم الكريمة على خدمة البحث العلمي.

الطالبات:

- سليمة بن علي
- زينب عطية
- هاجر محبوب

المشرف:

لعبيدي مهاوات

المحور الأول: المعلومات الديمغرافية للعينة المدروسة

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب للإجابة:

1. **الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐
2. **العمر:** أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى أقل من 40 سنة ☐
   من 40 إلى أقل من 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐
3. **المؤهل العلمي:** ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادات أخرى ☐
4. **الوظيفة الحالية:** أستاذ جامعي ☐ خبير محاسب ☐
   محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐
5. **الخبرة المهنية:** أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات ☐
   من 10 إلى أُل من 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

المحور الثاني: استقلالية محافظ الحسابات وانعكس على الافصاح المالي الصادق

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يقدم محافظ الحسابات تقاريره المالية بكل مصداقية وشفافية					
02	تمكن المراجعة الخارجية من زيادة مصداقية الافصاح الدوري للتقارير والقوائم المالية.					
03	يجب الافصاح والشفافية في الوقت المناسب عن كل البيانات والمعطيات المالية المتعلقة بالشركة					
04	المراجع الخارجي ملزم بالإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصالح					
05	تؤثر استقلالية مراجع الحسابات على التأكد من مدى مهارة وخبرة أعضاء مجلس الإدارة في تحسين مستوى الافصاح المحاسبي وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية					
06	تعمل استقلالية مراجع الحسابات على تدعيم قيام الشركة باستخدام طريقة حديثة في الافصاح وتوصيل المعلومات وزيادة مصداقيتها					
07	إعلام محافظ الحسابات المساهمين وحماية حقوقهم من خلال تقاريره					
08	يفصح محافظ الحسابات عن النتائج المالية والتشغيلية وأهداف الشركة					

المحور الثالث: كفاءة وفاعلية أداء محافظ الحسابات في ظل حوكمة الشركات

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	كفاءة وخبرة محافظ الحسابات تمهد الوصول إلى تقارير مالية ذات شفافية وجودة عالية					
02	التطور المهني للمراجع الخارجي من خلال التدريب المكثف والاطلاع على المعايير التي تخص المهنة					
	عدم وجود قرابة تربط محافظ الحسابات بالشركة التي يراجع حساباتها					
04	يمنع محافظ الحسابات من تدقيق نفس الشركة إذا تجاوزت مدة ثلاث سنوات من العقد					
05	يلتزم محافظ الحسابات بأخلاق الحميدة والسلوك المهني أثناء تأدية مهامه					
06	الشهادات المهنية التي يحصل عليها المراجع لها دور مؤثر في التقارير					
07	يحرص محافظ الحسابات على الاحتفاظ بالأسرار والمعلومات التي يطلع عليها خلال عمله، ولا يصرح بها لأي طرف عدا الجهات التي يتوجب القانون تقديمها لها					

المحور الرابع: التزام مراقبي الحسابات بالتخصص المهني وعلاقتها بحوكمة الشركات

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يسعى المراجع الخارجي على وضع نظام لإدارة المخاطر خاص بالشركة					
02	المراجع الخارجي يعمل على تفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة					
03	الرأي الذي يصدره محافظ الحسابات يعكس مدى الالتزام الشركة بتطبيق مبادئ الحوكمة					
04	إبداء رأي نظيف حول القوائم المالية يعزز مصداقية المساهمين والمتعاملين مع الشركة					
05	يكشف محافظ الحسابات حالات الغش والتصرفات الغير قانونية للشركة					
06	يقدم محافظ الحسابات نصائح تساعد مجلس الإدارة من أداء مهامها، دون التدخل في شؤون التسيير					
07	يعتبر تطبيق الحوكمة من أساسيات حماية المدقق الخارجي وتدعيم مصداقية المدقق الداخلي					
08	لدي محافظ الحسابات دراية كافية حول ضوابط وقواعد حوكمة الشركات					

Statistics

		الجنس	العمر	المؤهل العلمي	الوظيفة الحالية	الخبرة المهنية
N	Valid	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0

الجنس

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

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 30 سنة	9	30.0	30.0	30.0
	من 30 سنة الى اقل من 40 سنة	16	53.3	53.3	83.3
	من40 سنة الى اقل من50 سنة	2	6.7	6.7	90.0
	اكثر من50 سنة	3	10.0	10.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

الوضفة الحالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	استاذ جامعي	3	10.0	10.0	10.0
	خبير محاسب	5	16.7	16.7	26.7
	محافظ حسابات	12	40.0	40.0	66.7
	محاسب معتمد	10	33.3	33.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 5 سنوات	7	23.3	23.3	23.3
	من5 الى اقل من 10سنوات	10	33.3	33.3	56.7
	من 10 الى اقل من15 سنة	7	23.3	23.3	80.0
	اكثر من15 سنة	6	20.0	20.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يقدم محافظ الحسابات تقاريره المالية بكل مصداقية وشفافية	30	1.00	4.00	1.6333	.71840
تمكن المراجعة الخارجية من زيادة مصداقية الافصاح الدوري للتقارير والقوائم المالية	30	1.00	3.00	1.9000	.66176
يجب الافصاح والشفافية في الوقت المناسب عن كل البيانات والمعطيات المالية المتعلقة بالشركة	30	1.00	4.00	2.0667	.86834
المراجع الخارجي ملزم بالافصاح وتوصيل المخاطر الى المستخدمين وأصحاب المصالح	30	1.00	4.00	1.9333	.82768
تؤثر استقلالية مراجع الحسابات على التاكد من مدى مهارة وخبرة اعضاء مجلس الادارة	30	1.00	4.00	2.1000	.84486
تعمل استقلالية مراجع الحسابات على تدعيم قيام الشركة باستخدام طريقة حديثة في الافصاح وتوصيل المعلومات وزيادة مصداقيتها	30	1.00	4.00	2.0333	.76489
اعلام محافظ الحسابات المساهمين وحماية حقوقهم من خلال تقاريرهم	30	1.00	3.00	1.7333	.52083
يفصح محافظ الحسابات عن النتائج المالية والتشغيلية وأهداف الشركة	30	1.00	4.00	2.6333	.99943
Valid N (listwise)	30				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
كفاءة وخبرة محافظ الحسابات تمهد الوصول الى تقارير مالية ذات شفافية وجودة عالية	30	1.00	5.00	1.8333	1.01992
التطور المهني للمراجع الخارجي من خلال التدريب المكثف والاطلاع على المعايير التي تخص المهنة	30	1.00	3.00	1.9000	.75886
عدم وجود قرابة تربط محافظ الحسابات بالشركة التي يراجع حساباتها	30	1.00	5.00	2.0333	1.06620
يمنع محافظ الحسابات من تدقيق هذه الشركة اذا تجاوزت مدة ثلاث سنوات من العقد	30	1.00	5.00	2.5667	1.25075
يلتزم محافظ الحسابات بأخلاق الحميدة والسلوك المهني أثناء تأدية مهامه	30	1.00	5.00	1.6667	.92227
الشهادات المهنية التي يحصل عليها المراجع لها دور مؤثر في التقارير	30	1.00	4.00	2.3667	.80872
يحرص محافظ الحسابات على الاحتفاظ بالأسرار والمعلومات التي يطلع عليها خلال عمله	30	1.00	3.00	1.6000	.62146
Valid N (listwise)	30				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يسعى المراجع الخارجي على وضع نظام لادارة المخاطر خاص بالشركة	30	1.00	4.00	2.3667	.80872
المراجع الخارجي يعمل على تفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة	30	1.00	4.00	2.2000	.84690
الراي الذي يصدره محافظ الحسابات يعكس مدى الالتزام الشركة بتطبيق مبادئ الحوكمة	30	1.00	4.00	2.3333	.71116
ابداء راي نظيف حول القوائم المالية يعزز مصداقية المساهمين والمتعاملين مع الشركة	30	1.00	5.00	1.6667	.80230
يكشف محافظ الحسابات حالات الغش والتصرفات الغير قانونية للشركة	30	1.00	5.00	2.1333	1.19578
يقدم محافظ الحسابات نصائح تساعد مجلس الادارة من أداء مهامها دون التدخل في شؤون التسيير	30	1.00	5.00	2.2333	1.07265
يعتبر تطبيق الحوكمة من اساسيات حماية المدقق الخارجي وتدعيم مصداقية المدقق الداخلي	30	1.00	3.00	2.1000	.60743
لدى محافظ الحسابات دراية كافية حول ضوابط وقواعد حوكمة الشركات	30	1.00	4.00	2.1333	.86037
Valid N (listwise)	30				

Correlations

		y	x1.1	x1.2
y	Pearson Correlation	1	.608**	.458*
	Sig. (2-tailed)		.000	.011
	N	30	30	30
x1.1	Pearson Correlation	.608**	1	.358
	Sig. (2-tailed)	.000		.052
	N	30	30	30
x1.2	Pearson Correlation	.458*	.358	1
	Sig. (2-tailed)	.011	.052	
	N	30	30	30

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.291	2	1.145	10.443	.000[b]
	Residual	2.962	27	.110		
	Total	5.253	29			

a. Dependent Variable: y

b. Predictors: (Constant), x1.2, x1.1

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.660[a]	.436	.394	.33120

a. Predictors: (Constant), x1.2, x1.1

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.291	2	1.145	10.443	.000[b]
	Residual	2.962	27	.110		
	Total	5.253	29			

a. Dependent Variable: y

b. Predictors: (Constant), x1.2, x1.1

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.681	.340		2.000	.016
	x1.1	.453	.138	.509	3.289	.003
	x1.2	.280	.157	.276	1.783	.006

a. Dependent Variable: y