

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وتدقيق

بغنوان :

دور حوكمة الشركات في تحسين أداء محافظي

الحسابات

دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

تحت إشراف الدكتور:

بالقاسم بن خليفة

من إعداد الطلبة:

كريم بوخشبة

كمال سليمان

هشام بوحامد

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
د. بن موسى بشير	أستاذ محاضر صنف أ	جامعة الوادي	رئيسا
د. بالقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر صنف أ	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
د. عيشوش محمد الحافظ	أستاذ محاضر صنف أ	جامعة الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وتدقيق

بمعنوان :

دور حوكمة الشركات في تحسين أداء محافظي الحسابات

دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

تحت إشراف الدكتور:

بالقاسم بن خليفة

من إعداد الطلبة :

كريم بوخشبة

كمال سليمان

هشام بوحامد

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
.....		جامعة الوادي	رئيسا
د. بالقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر صنف أ	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
.....		جامعة الوادي	مناقشا

السنة الجامعية : 2020/2019

الإهداء

إلى التي ربّنتي ورعتني وغمرتني بحبها وعطفها وحنانها.... أمي الغالية
حفظها الله ورعاها

إلى الذي ربّاني وأرشدني وتعب من أجلي حتى صرت رجلاً.... أبي الغالي
حفظه الله ورعاه

إلى الذي لم يبخل علي بنصحه وماله وتوجيهه والذي كان لي أبا قبل أن يكون
لي أخا أخي الأكبر حفاوي حفظه الله ورعاه.

إلى التي كانت وستظل شريكة حياتي وسندا لي في كل شؤوني أفراحي وأحزاني
أم أولادي زوجتي الغالية حفظها ورعاها.

إلى كل أولادي "صلاح الدين وفارس وعبد المهيمن وجويرية" حفظهم الله
والى روح ابني الغالي سليمان.

إلى كل الإخوة والأخوات الذين ترعرعت بينهم وتقاسمت معهم الأفراح والأحزان

إلى كل الزملاء الذين تقاسمنا معهم مشقة الدراسة وهمومها بحلوها ومرها

إلى كل الأصدقاء الذين لم نعهد منهم إلا الوفاء والمحبة والإخلاص

إلى المخلصين في هذا الوطن الغالي الذي تشبع بدماء الشهداء

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع

- كمال -

الإهداء

إلى منارة العلم والإمام المصطفىإلى سيد الخلق... إلى رسولنا الكريم سيدنا

محمد صلى الله عليه وسلم...

إلى التي ساندتني ووقفت بجانبني حتى وصلت إلى هذه المرحلة من التقدم

والنجاح..... أُمي الحبيبة.

إلى نبع العطاء الذي زرع الأخلاق بداخلي وعلمني طرق الارتقاء

والرقي.... أبي الطيب.

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي إخوتي وأخواتي

حفظهم الله ورعاهم

إلى من سرنا سويا ونحن نشق طريق العلم

إلى كل الأصدقاء والأحباب بدون استثناء

إلى كل هؤلاء اهدي هذا الجهد المتواضع

- كريم -

الإهداء

بعد التوفيق من المولى عز وجل، على هذا العمل المتواضع، فإنني أهدي ثمرة
جهدي هذا إلى رضاها برضي واحد أحد إلى قدوتي ونبراس العطاء المبذول
ومعلمي الأول والأخير إلى والدي الغالي أدامه الله لي وبارك في عمره.
إلى سيدة فاقت مكانتها أن أعبر عنها بكلماتي إلى من ملكت تأشيرة دخولي جنة
الرحمان أُمي العزيزة بارك الله في عمرها
إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكرهم فؤادي إخوتي وأخواتي
حفظهم الله ورعاهم
إلى من سرنا سويًا ونحن نشق طريق العلم
إلى كل الأصدقاء والأحباب بدون استثناء
إلى كل من ساعدني من قريب وبعيد
والى كل من نسيه قلبي ولبس تاج العرش في قلبي.
إلى كل هؤلاء أهدي هذا الجهد المتواضع

- هشام -

شكر وعرفان

الشكر الأول والأخير لله عز وجل العلي القدير، الذي علم الإنسان ما لم يعلم ونحمده سبحانه وتعالى على ما أنعم به علينا، بأن وفقنا في إنجاز هذا العمل، ثم لا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ الفاضل

” بن خليفة بالقاسم ”

على كل توجيهاته ونصائحه وإرشاداته وملاحظاته الدقيقة وحرصه على إتمام هذا العمل في أحسن الظروف.

كما نشكر أيضا أعضاء اللجنة المشرفة على مناقشة هذه المذكرة.

والى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل.

كما نتقدم بأخلص عبارات التقدير والإحترام إلى أساتذتنا الأفاضل

في كل الأطوار الذين لم يبخلوا علينا بعلمهم وغرسوا فينا روح العمل والإجتهد

والمثابرة وكل إطارات وعمال كلية العلوم الإقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير بجامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي.

ملخص الدراسة

تناولت هذه الدراسة تحليل ومناقشة دور حوكمة الشركات في تحسين أداء محافظي الحسابات، حيث تم التطرق إلى مفهوم حوكمة الشركات من خلال تعريفها وبيان أهميتها وأهدافها والتعرف على مبادئها ومختلف آلياتها، ثم التعرف على محافظ الحسابات من خلال توضيح كل ما يتعلق بحقوقه وواجباته ومسؤولياته، وكيفية تعيينه وإقالته على رأس هذه المهمة. ولتحقيق ذلك فقد تم إلقاء الضوء على التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة في الشركات، وتفاعل محافظ الحسابات مع باقي أطراف الحوكمة حيث تم توزيع 40 استبيان متضمن عدة أسئلة تتمحور حول هذا الموضوع على مكاتب خبراء المحاسبة ومحافظ الحسابات، وأساتذة أكاديميين.

حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية والتحليلية لاختبار فرضيات الدراسة، وبعد تحليل نتائج الاستبيان توصلت الدراسة إلى أن هناك دور هام لتطبيق الحوكمة في الشركات، لأنه يعمل على تحسين أداء محافظي الحسابات. الكلمات المفتاحية : حوكمة الشركات، محافظ الحسابات، المراجعة الخارجية.

Résumé :

Cette étude portait sur l'analyse et la discussion du rôle de la gouvernance d'entreprise dans l'amélioration de la performance des gouverneurs de comptes, où le concept de gouvernance d'entreprise était abordé en le définissant, en indiquant son importance et ses objectifs, en identifiant ses principes et ses différents mécanismes, puis en identifiant le commissaire de compte tout ce qui concerne les droits, devoirs et responsabilités des comptables, et comment Le nommer ou le démissionner de cette mission

Pour y parvenir, un éclairage a été porté sur l'application effective des principes de gouvernement d'entreprise et l'interaction des commissaire de comptes avec le reste des acteurs de la gouvernance, puisque 40 questionnaires contenant plusieurs questions centrées sur ce sujet ont été distribués aux bureaux de la comptabilité experts les commissaire de compte Experts commissaire de comptes et professeurs universitaires.

Des méthodes statistiques et analytiques ont été utilisées pour tester les hypothèses de l'étude, et après avoir analysé les résultats du questionnaire, l'étude a conclu qu'il Ya 'un rôle important pour l'application de la gouvernance dans les entreprises, c'est qu'il améliore la performance des commissaire de compte.

Mots clés : gouvernance d'entreprise - commissaire de compte- audit externe.

الفهارس

الصفحة	العنوان
III- V	الإهداء
VI	التشكرات
VII	الملخص
VIII-XI	فهرس المحتويات
XII	فهرس الجداول
XIII	فهرس الأشكال
XIV	قائمة الملاحق
أ - و	المقدمة
الفصل الأول : الإطار النظري لحوكمة الشركات	
09	تمهيد
10	المبحث الأول : ماهية حوكمة الشركات
10	المطلب الأول : نشأة حوكمة الشركات
12	المطلب الثاني : مفهوم حوكمة الشركات
13	المطلب الثالث : أبعاد حوكمة الشركات
14	المطلب الرابع : أهداف وأهمية حوكمة الشركات
17	المطلب الخامس : خصائص حوكمة الشركات
18	المبحث الثاني : أساسيات تطبيق حوكمة الشركات
18	المطلب الأول : مبادئ حوكمة الشركات
21	المطلب الثاني : ركائز حوكمة الشركات
23	المطلب الثالث : المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات
25	المطلب الرابع : الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات
26	المطلب الخامس : آليات تطبيق حوكمة الشركات
30	المبحث الثالث : النظريات المفسرة لحوكمة الشركات
30	المطلب الأول : نظرية الوكالة

32	المطلب الثاني : نظرية تكاليف الصفقات
35	لمطلب الثالث : نظرية تجذر المسيرين
38	خلاصة الفصل
الفصل الثاني : الإطار العام لمحافظ الحسابات	
40	تمهيد
41	المبحث الأول : ماهية محافظ الحسابات
41	المطلب الأول : تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر
46	المطلب الثاني : تعريف محافظ الحسابات
47	المبحث الثاني : حقوق وواجبات وشروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات
47	المطلب الأول : حقوق محافظ الحسابات
48	المطلب الثاني : واجبات محافظ الحسابات
49	المطلب الثالث : شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات
50	المبحث الثالث : مهام ومسؤوليات وأتعاب محافظ الحسابات
50	المطلب الأول : مهام محافظ الحسابات
51	المطلب الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات
54	المطلب الثالث : أتعاب محافظ الحسابات
55	المبحث الرابع : تعيين وموانع تعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات
55	المطلب الأول : تعيين محافظ الحسابات
56	المطلب الثاني : موانع تعيين محافظ الحسابات
58	المطلب الثالث : إنهاء مهام محافظ الحسابات
61	خلاصة الفصل
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	
63	تمهيد
64	المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
64	المطلب الأول : منهجية الدراسة

64	المطلب الثاني : مجتمع وعينة الدراسة
66	المبحث الثاني : إعداد الإستبيان وتفرغ بياناته
66	المطلب الأول : إعداد الإستبيان وهيكلته
68	المطلب الثاني : تفرغ بيانات الإستبيان
73	المبحث الثالث : تحليل نتائج الدراسة
73	المطلب الأول : صدق وثبات الاستبيان
74	المطلب الثاني : تحليل نتائج الإستبيان بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري
81	المطلب الثالث : اختبار علاقة الارتباط بين المحاور
85	الخاتمة
89	قائمة المراجع
93	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
65	توزيع عدد الإستمارات	(1-3)
66	مقياس ليكارت الخماسي	(2-3)
68	أفراد العينة من حيث الجنس	(3-3)
69	أفراد العينة من حيث العمر	(4-3)
69	أفراد العينة من حيث المؤهل العلمي.	(5-3)
70	أفراد العينة من حيث التخصص العلمي	(6-3)
71	أفراد العينة من حيث المنصب الوظيفي	(7-3)
71	أفراد العينة من حيث الخبرة العلمية	(8-3)
73	معامل الثبات ألفا كرو نباخ	(9-3)
74	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول للإستبيان	(10-3)
76	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني للإستبيان	(11-3)
79	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث للإستبيان	(12-3)
81	إختبار العلاقة الارتباط بين المحور الأول والمحور الثاني للإستبيان	(13-3)
82	إختبار العلاقة الارتباط بين المحور الثاني والمحور الثالث للإستبيان.	(14-3)

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	رقم الصفحة
(1-1)	جوانب الخلل لدى الشركات	11
(2-1)	أهمية حوكمة الشركات	16
(3-1)	مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية	20
(4-1)	الركائز الأساسية لحوكمة الشركات	22
(5-1)	المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	24

قائمة الملاحق

الصفحة	عناوين الملاحق	الرقم
93-97	الإستبيان	1
98	لجنة تحكيم الإستبيان	2
99-109	مخرجات SPSS	3

المقدمة

شهد عالم المال والأعمال في الآونة الأخيرة جملة من التحولات والتغيرات الناجمة في معظمها عن عديد الأزمات المالية والإقتصادية، والتي هزت العديد من الإقتصاديات، لتبرز حوكمة الشركات كأحد المواضيع الملحة على جدول أعمال الشركات والمنظمات الدولية، إذ أن هناك الكثير من الأحداث السلبية التي استحوذت على إهتمامات مجتمع الأعمال الدولي وكذا المؤسسات المالية الدولية.

ولا ريب إن قلنا أن أسباب هذه الاضطرابات تعود في معظمها إلى الفساد المالي والإداري، علما أن الفساد المالي يرجع في أحد جوانبه إلى دور مراجعي الحسابات وتأكيدهم على مدى صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية، هذه الأخيرة التي تشكل النواة الأولى التي تبنى عليها قرارات الشركة، حيث أنها تعبر عن القيمة الإقتصادية لثروتها في لحظة معينة.

ولما تزايد الإ اعتماد على المعلومات المحاسبية المستمدة من القوائم المالية، وذلك نتيجة التغيرات الحاصلة في البيئة الإقتصادية، فإن تحليل تلك المعلومات من شأنه أن يعطي رؤية أوضح لمتخذي القرار، إلا أن المرونة الممنوحة إلى إدارة الشركة للإختيار بين بدائل السياسات المحاسبية قد يشكل نوعا من التلاعب وإغتنام الفرص لتحقيق أرباح غير عادية، مما قد يؤثر على مصداقية المعلومات ومحتواها الإخباري.

من هنا تتجلى أهمية حوكمة الشركات في الحفاظ على عدالة ومصداقية المعلومات الواردة إلى السوق، مما يعزز الثقة في هذه المعلومات ويسهم في تنشيط السوق وتحقيق كفاءته، وبهذا تظهر العلاقة بين تطبيق مبادئ وإجراءات الحوكمة في الشركات وعمل وأداء محافظي الحسابات، وذلك من خلال حرصهم على إعداد تقارير مالية ذات جودة عالية تعبر بكل شفافية ومصداقية عن مدى صحة القوائم المالية، الذي من شأنه أن يعزز ويزيد من سمعة الشركة في الأسواق.

1 - إشكالية الدراسة :

على ضوء ما سبق ولتحقيق أهداف الدراسة تم صياغة السؤال الرئيسي لهذه الدراسة على النحو التالي :

" ما هو دور حوكمة الشركات في تحسين أداء محافظي الحسابات؟ "

2 - الأسئلة الفرعية :

لمعالجة إشكالية الدراسة والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور الدراسة تم طرح الأسئلة الفرعية

التالية :

- هل تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات يعمل على تحسين أدائها؟
- هل تفعيل آليات الحوكمة في الشركات يساعد محافظي الحسابات على تحسين أدائهم؟
- هل توفر محافظ الحسابات على الكفاءة المهنية والشهادات العلمية وتمتعه بالاستقلالية، دليل على حسن أدائه؟
- هل تعتبر جودة عمل محافظ الحسابات أساس في إختياره كمحافظ حسابات في الشركات؟
- هل التفاعل الجيد لمحافظي الحسابات مع باقي أطراف الحوكمة يؤدي إلى التحسين من أدائهم؟.

3 - فرضيات الدراسة :

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

- إن تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات، يعمل على تحسين أدائها.
- إن تفعيل آليات الحوكمة في الشركات يساعد محافظي الحسابات على تحسين أدائهم.
- إن توفر محافظ الحسابات على الكفاءة المهنية والشهادات العلمية وتمتعه بالاستقلالية دليل على حسن أدائه.
- تعتبر جودة عمل محافظ الحسابات أساس في إختياره كمحافظ حسابات في الشركات.
- يساهم تفاعل محافظي الحسابات مع باقي أطراف الحوكمة على تحسين أدائهم.

4 - أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة المتداخلة بين حوكمة الشركات والمراجعة الخارجية، وتفرع من هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية :

- إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات، والتعرف على أسباب إنتشار هذا المفهوم في الدول المتقدمة ؛
- الوقوف على أهم الأسباب التي أدت إلى زيادة الإهتمام بموضوع حوكمة الشركات ؛
- إبراز دور حوكمة الشركات في تفعيل أداء محافظي الحسابات ؛
- التعرف على آراء أهل الإختصاص من مهنيين وأكاديميين فيما يتعلق بدور حوكمة الشركات في تحسين أداء محافظي الحسابات ؛
- إبراز أهمية حوكمة الشركات ودورها في تحسين مستوى الإفصاح وتعزيز ثقة المساهمين ؛
- بيان مدى تأثير الممارسات غير الأخلاقية على أداء الشركات والمؤسسات ؛

– بيان مدى تأثير حوكمة الشركات في الحد من مظاهر الفساد المالي والإداري.

5 – أهمية الدراسة :

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع نفسه، بوصفه أحد الموضوعات الحديثة في الأدب المالي المعاصر، ومن أهمية الدور الذي تضطلع به حوكمة الشركات بإعتبارها تساهم في العديد من الجوانب الإقتصادية، فهي تعمل على توفير عناصر الإدارة السليمة للشركات وتفعيل تطبيق الأدوات الرقابية والإشرافية فيها، بهدف توفير الشفافية في المعلومات ورفع كفاءة الممارسات وإضافة المصداقية والثقة للمعاملات، بشكل يرفع أداء الشركات، ويساعد على زيادة ثقة المساهمين وحماية إستثماراتهم من التعرض للخسارة بسبب سوء إستخدام السلطة في مجلس الإدارة.

6 – مبررات اختيار الموضوع :

إن اختيار مثل هذا الموضوع لم يأتي عن طرق الصدفة، إنما جاء بناء على عدة أسباب منها الذاتية ومنها الموضوعية والتي يمكن أن نبينها في النقاط التالية :

أ- الأسباب الموضوعية:

- الإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات خاصة في أعقاب الإنهيارات الإقتصادية والأزمات المالية ؛
- إنتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري، وما إنجر عنها من إنهيار شركات عملاقة ؛
- ندرة البحوث التطبيقية التي أجريت في مجال العلاقة بين حوكمة الشركات ومحافظي الحسابات ؛
- عدم إدراك الكثير ممن لهم علاقة ببيئة الأعمال، بالدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في تفعيل أداء محافظي الحسابات، في ظل التطورات الراهنة.

ب- الأسباب الذاتية :

- الميل الشخصي لدراسة كل ما يتعلق بعمليات المراجعة والتدقيق المحاسبي ؛
- الرغبة في إثراء المكتبة الجامعية، وهذا من أجل تقريب وجهات النظر بين الباحثين.

7 – حدود الدراسة :

تنحصر حدود هذه الدراسة، على تطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات من حيث مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية ولجان المراجعة، كمدخل لتحقيق جودة خدمات محافظة الحسابات.

أ- الحدود المكانية :

ترتبط هذه الدراسة بواقع حوكمة الشركات والممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، إضافة إلى توفير وتدعيم تطبيق الرقابة على جودة الممارسة المهنية لها، من خلال إستبيان موجه لمجموعة من محافظي الحسابات، ومجموعة من الأكاديميين على مستوى إقليم ولاية الوادي بالجزائر.

ب- الحدود الزمانية :

سوف نقوم بسمح تاريخي لتطور الممارسة المهنية لمحافظة الحسابات في الجزائر، وهذا بالتركيز على فترة تطور المراجعة الخارجية في الجزائر منذ اعتمادها سنة 1969 م إلى غاية صدور آخر القوانين والمراسيم المنظمة لهذه المهنة، مع تحليل آفاق تطبيق حوكمة الشركات من خلال مجمل آلياتها ودعمها لحسن وجودة أداء محافظي الحسابات في الجزائر.

8 - منهج وأدوات الدراسة :

تتطلب الدراسة وطبيعة البحث استخدام مناهج متعددة، تجاوبا مع طبيعة الموضوع، وبالتالي فسيتم اعتماد المنهج التاريخي في الجانب المتعلق بالتطور التاريخي لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وكذا نشأة وتطور حوكمة الشركات، والمنهج الوصفي التحليلي في الجانب المتعلق بالإطار النظري لحوكمة الشركات ومحافظة الحسابات، من خلال استخدام المراجع العلمية من كتب وأطروحات دكتوراه ورسائل ماجستير ومقالات وملتقيات وتشريعات قانونية.

وفي الجانب التطبيقي سيتم تجميع البيانات الأولية من خلال إستبيان موجه إلى محافظي الحسابات ومجموعة من الأكاديميين في الجزائر، ثم تحليلها باستخدام برنامج **EXCEL**، وبرنامج التحليل الإحصائي **SPSS**.

9- الدراسات السابقة :

- دراسة خليفة عابي (2016)، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016 :

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة دراسة وتحليل أثر اعتماد آليات حوكمة الشركات في دعم وتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، من خلال تحليل هذا الأثر من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وكذلك جميع الفئات المستفيدة من خدماتهم والمتفاعلة معهم في ظل آليات حوكمة الشركات.

حيث خلصت هذه الدراسة إلى وجود ارتباط قوي بين التطبيق السليم لحوكمة الشركات وبين جودة المراجعة الخارجية بتفاعل وتكامل بحيث يؤدي كل طرف المهام والآليات المتوقعة منه في ظل حوكمة الشركات، من أجل تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية.

– دراسة أكرم صابر السحار (2015)، العلاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، 2015 :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعين في قطاع غزة، حيث تم التطرق إلى تحليل المفاهيم المتعلقة بحوكمة الشركات وأهدافها ومبادئها ومدى ارتباطها بمفهوم جودة الأداء المهني ومقوماته المهنية السليمة، وإظهار العلاقة التكاملية والتبادلية بين الحوكمة وجودة الأداء المهني للمراجع.

حيث خلصت الدراسة إلى وجود إطار فعال للحوكمة، يؤثر على الأداء المهني للمراجع ويؤدي إلى تسهيل مراجعة ومتابعة الخطط المتعلقة بأنظمة الرقابة الداخلية، وتقدير المخاطر، كما أن قيام المراجع بأداء مهني ذو جودة عالية يحقق مجموعة من الأهداف ترتبط بوجود إطار فعال لحوكمة الشركات.

وكان من أهم التوصيات في هذه الدراسة، ضرورة نشر وغرس مفاهيم وثقافة حوكمة الشركات لدى المراجعين ومتابعة تطبيقها، إلى جانب العمل نحو تطبيق إطار متكامل لحوكمة الشركات يعزز الجوانب المتعلقة بالأداء المهني، مع توعية مراجعي الحسابات بضرورة إتساع النطاق التأكيدي في تقرير المراجع ليشمل الجوانب التي تطمئن الأطراف الخارجية وصغار المساهمين.

– دراسة حمادي نبيل (2012)، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والمالية، جامعة الجزائر 3، 2012 :

هدفت دراسة نبيل حمادي إلى دراسة أثر الحوكمة بإعتبارها أداة فعالة للرقابة حيث تقوم على مجموعة من الآليات الداخلية والخارجية، والتي يطالب بها أصحاب المصالح، نظرا لقدرتها على ضمان سلامة المعلومات المالية. حيث خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- توجد مجموعة من الظروف والعوامل التي تحتم وجود كل من الحوكمة والمراجعة المالية بشكل متلازم ؛
- يتم الحكم على مدى جودة المراجعة المالية من خلال قياس مدى قدرتها في إكتشاف الأخطاء والمخالفات ومدى الالتزام بالمعايير، وقدرتها على تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ؛
- تطبيق الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية سيزيد من جودة المراجعة المالية.

10 - صعوبات الدراسة :

- ككل دراسة أكاديمية واجه الباحثين مجموعة من الصعوبات نذكر منها :
- حداثة مفهوم حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية ؛
- عدم إهتمام بعض محافظي الحسابات بالتطورات العالمية للمهنة بسبب انحصار اهتمامهم بالسوق المحلية واهتمامهم بالمراجعة الخارجية دون المراجعة الخارجية ؛
- عدم الجدية في الرد على الاستبيان من طرف بعض عينة الدراسة ؛
- صعوبة الحصول على المراجع من المكتبة الجامعية في ضل جائحة كورونا ؛
- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت هذا الموضوع، خاصة أطروحات دكتوراه فيما يخص دراسة حالة في الجزائر في حدود علم الباحثين.

11 - هيكل الدراسة:

تبعاً للأهداف المرجوة من الدراسة، ولمعالجة الإشكالية المطروحة، وإختبار الفرضيات التي تم طرحها، فقد تم تقسيم الدراسة إلى مقدمة وخاتمة وثلاثة فصول حسب المنهجية التالية:

الفصل الأول : الإطار النظري لحوكمة الشركات من خلال تتبع تطورها التاريخي وأهدافها وأهميتها، والوقوف على نظرياتها المختلفة، إضافة إلى تحليل المحددات والمبادئ الخاصة بها وتطبيقاتها، من خلال عرض الأطراف المعنية بتطبيقها وآلياتها المختلفة.

الفصل الثاني : الإطار العام لمحافظ الحسابات، من خلال التطرق إلى التطور التاريخي لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر، بالإضافة إلى تحديد مفهوم محافظ الحسابات وجميع الحقوق والواجبات وكل المهام والمسؤوليات التي تقع على عاتقه، وكيفية حصوله على أتعابه أثناء ممارسته لهذه المهنة، مع التطرق إلى كيفية تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات في الجزائر وكيفية إنهاء مهامه.

الفصل الثالث : فتم تخصيصه للدراسة الميدانية، من حيث الوقوف في هذا الفصل على واقع مهنة محافظة الحسابات وواقع حوكمة الشركات في الجزائر، من خلال تتبع تطورهما التاريخي، ثم إستعراض وتحليل الإستبيان المرتبط بمحافظي الحسابات والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة، من مناقشة نتائج الإستبيان مع ما تم التطرق له في الفصول النظرية.

الفصل الأول

الإطار النظري لحوكمة

الشركات

تمهيد :

تعتبر المؤسسة من العناصر الأساسية في تنمية أي اقتصاد كان، فبنيتها الاجتماعية، والاقتصادية، والقانونية، وتفاعلها مع المحيط الداخلي والخارجي بالإضافة للأحداث التي شهدتها العالم من فضائح وأزمات مست كبريات المؤسسات في العالم، أدت إلى اهتمام الحكومات والمنظمات الدولية والباحثين سواء الاقتصاديين أو الاجتماعيين بهذه الخلية المؤثرة في حياة الإنسان عامة والاقتصاد بصفة خاصة.

ويعتبر استقرار الأسواق المالية مقدمة موضوعية لاستقرار الاقتصاد ونموه، ولما كانت حوكمة الشركات إحدى الصيغ التي لعبت الهزات المالية المتعاقبة دورا في ولادتها، بالإضافة إلى مشاكل الوكالة التي بدأت تتزايد مع نمو وتطور طبيعة المؤسسة، ولهذا فإن هناك مجموعة من الأسباب التي لعبت دورا مشتركا في إعادة وإحياء وتطوير حوكمة الشركات، والتي بدأت ملامحها تظهر مع تجربة الكساد الكبير والأزمة الاقتصادية العالمية في مطلع القرن العشرين، و للإلمام أكثر بالموضوع ارتأينا أن نقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول : ماهية حوكمة الشركات.

المبحث الثاني : أساسيات تطبيق حوكمة الشركات.

المبحث الثالث : النظريات المفسرة لحوكمة الشركات.

المبحث الأول : ماهية حوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات من الموضوعات المهمة لجميع الشركات المحلية والعالمية في عصرنا الحاضر، إذ أن الأزمات المالية التي عانى بسببها الاقتصاد العالمي وضعت مفهوم حوكمة الشركات ضمن الأولويات والإهتمامات، وسنحاول في هذا المبحث التعرف على نشأة وكذا مفهوم وأهمية وأهداف وخصائص حوكمة الشركات.

المطلب الأول : نشأة حوكمة الشركات

لقد أدت الأزمات المالية التي حدثت في السنوات الأخيرة إلى إفلاس العديد من الشركات والمؤسسات العالمية الكبرى، خاصة الفضائح المالية المتتالية التي لاحقت كبرى الشركات الأمريكية، مما أثار تساؤلات عديدة حول النظم الإدارية والمحاسبية التي تدار بها تلك الشركات، وعن مدى متانة العلاقة بين أصحاب المصالح في الشركة وانسجامها في تحقيق أهداف الشركة، ومن ثم تحقيق المنافع والمكاسب التي يسعى لتحقيقها كل طرف، نتيجة لذلك كان لابد من البحث عن وسيلة لتغيير هذا الوضع وإستعادة الثقة بين أصحاب المصالح من خلال تطبيق حوكمة الشركات.

"حيث تطرق علماء الاقتصاد قديما وذلك عام 1932 م مثل العالم ادولف بيرلي، وغاردنز مينز في كتابهما الشركة الحديثة والملكية الخاصة، الذي يعني بأداء الشركات الحديثة والاستخدام الفعال للموارد، فضلا عن القضايا المرتبطة بفصل الملكية عن الإدارة"¹.

"وفي عام 1976 م، قام كل من جونسون والكيلنغ، بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة "².

"وفي عام 1977 ظهر قانون مكافحة ممارسات الفساد في أمريكا، والذي تضمن قواعد خاصة لصياغة ومراجعة نظام الرقابة الداخلية في الشركات، وهذا بعد أن تعرض عدد كبير من الشركات إلى انهيارات مالية في مجال القروض والادخار "³.

"ومع نشأة وتزايد دور هيئات الاستثمار، ونمو الملكيات بشكل ملحوظ منذ عام 1980 م، وكنتيجة لذلك أصبحت ذات فعالية متزايدة للدفاع عن حقوق الأسهم، مما ساهم في تطور حوكمة الشركات، وبروزها بشكل أكبر في أعقاب تعرض شركة أنرون للإفلاس عام 2002 م، والتي صنفت من قبل باعتبارها واحدة من

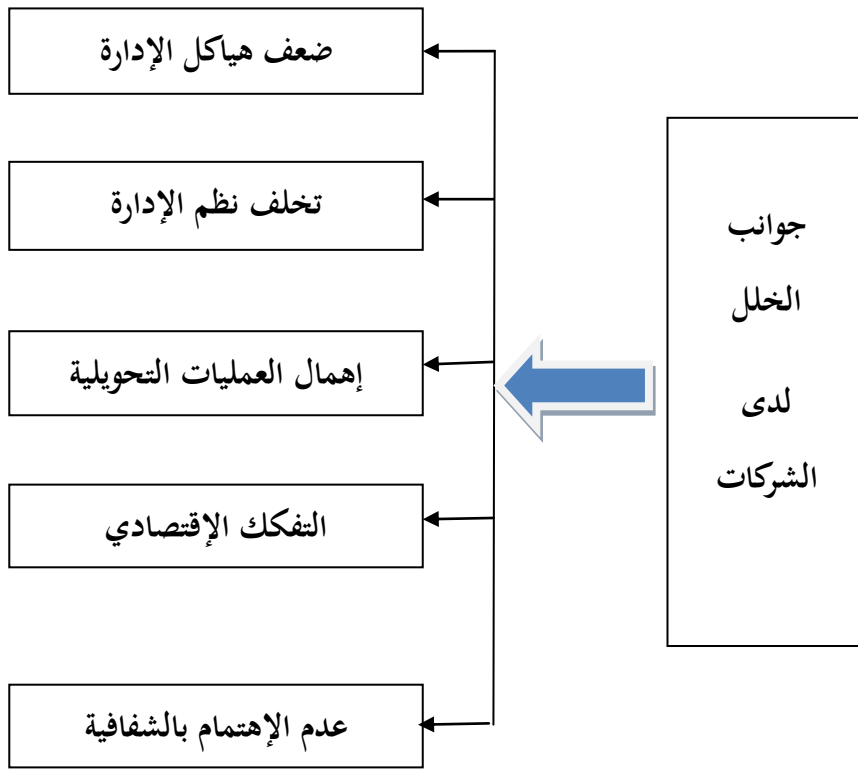
¹ علاء فرحان طالب، إيمان شبحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص27.

² محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص13.

³ علاء فرحان طالب، إيمان شبحان المشهداني، مرجع سابق، ص28.

أكبر 10 شركات في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي كانت ذات أثر كبير في انهيار مكتب أندرسون، الذي كان وقتها واحدا من الخمسة الكبار لشركات المحاسبة العالمية، مما جعل حكومة الولايات المتحدة الأمريكية تقوم بالإسراع في تطبيق أنماط حوكمة الشركات، بالتوازي مع تنقيح متطلبات التسجيل في بورصة الأوراق المالية في نيويورك وأستمر بعد ذلك التطوير والتعديل عليها إلى أن وصل إلى إقرار قانون منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والذي يكاد يجتمع عليه العديد من دول العالم وتستمد منه قوانين وأطر الحوكمة الخاصة بهذه الدول، هذا وقد ظهرت الحوكمة نظرا لوجود بعض جوانب الخلل لدى الشركات، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي ¹ :

الشكل رقم (1-1) : يوضح جوانب الخلل لدى الشركات



المصدر: ريم راسم محمود عودة، أثر الحوكمة وخصائص الإفصاح الاختياري، رسالة ماجستير، جامعة غزة، 2017، ص52.

¹ ريم راسم محمود عودة، أثر الحوكمة وخصائص الإفصاح الإختياري، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2017، ص52.

" أما عن أثر هذا المفهوم في الحضارة الإسلامية، فقد تجسد في شكل مؤسسات وهيئات ودواوين منذ العصور الأولى للحضارة الإسلامية، وهذا انطلاقاً من التنظيمات المتميزة التي كانت على عهد رسول الله صلى الله عليه وسلم وظهور نواة بيت مال المسلمين والتطبيق الفعال للزكاة في عهد عمر بن عبد العزيز رضي الله عنه حين تم إغناء الفقراء من بيت مال المسلمين ... إذن فمفهوم الحوكمة يعني الإدارة الراشدة التي نجدها تتجسد من حيث المفهوم والضوابط والتشريعات الإسلامية التي تحكم العلاقة بين أصحاب المصالح فلقد إعتنى الإسلام بأخلاق المهنة إعتناء كبيراً وهذا من أجل الحفاظ على حقوق الغير وذلك من خلال استحضار الرقابة الإلهية في ضمير العبد المؤمن وهي الدافع إلى تهذيب السلوك الإنساني في كل شؤون حياته ¹ .

المطلب الثاني : مفهوم حوكمة الشركات

لقد تعددت الآراء بين مختلف الكتاب والباحثين في التعبير عن مفهوم أو تعريف حوكمة الشركات، ولا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين لمفهومها، ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والإجتماعية للشركات، وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل، وفيما يلي يمكن ذكر مجموعة من التعاريف وهي :

فقد عرفها الدكتور أمين السيد أحمد لطفي على أنها² :

— هي أنظمه تستخدم للرقابة على الشركة و مجلس إدارتها وأعضائها؛

— هي إدارة المنشأة لتعظيم أدائها؛

— هي تنفيذ الأنظمة الكفيلة بتجنب أو تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرف غير المقبول ؛

كما عرفها الدكتور محمد مصطفى سليمان على أنها³:

— هي مجموعة من الطرق، والتي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لإستثماراتهم ؛

— هي مجموعة من القواعد والحوافز التي تهددي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين ؛

— هي 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 أمين طه حمد النيل النور، مطبوعة حوكمة الشركات، جامعة الباحة، المملكة العربية السعودية، ص 06.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة و حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2010، ص 132.

³ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 15.

كما عرف الدكتور منير إبراهيم هندي حوكمة الشركات بأنها: " الوسيلة التي تضمن للمجتمع أن إدارة الشركة تعنى بمصالح الأطراف التي يهمهم أمرها"¹.

كما يمكن تعريف حوكمة الشركات على أنها: " مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات والمساهمين وأصحاب المصالح، وذلك عن طريق مجموعة من الإجراءات والأساليب التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة، وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بها، وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة."².

كما عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) على أنها: " مجموعة العلاقات التي تنظم في إطار العمل بين إدارة الشركة التنفيذية ومجلس إدارتها والمساهمين فيها والأطراف ذوي العلاقة الآخرين"³.

مما سبق ذكره من التعاريف، يمكن القول أن الحوكمة الشركات أو كما تعرف بالإدارة الرشيدة، هي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية في المؤسسة (أعضاء مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، المساهمين،... إلخ)، بهدف تحقيق الشفافية والعدالة ومكافحة الفساد، ومساءلة إدارة المؤسسة لحماية المساهمين والتأكد من أن المؤسسة تعمل على تحقيق أهدافها وإستراتيجياتها الطويلة الأمد.

المطلب الثالث : أبعاد حوكمة الشركات.

إن الحوكمة مفهوم متعدد الأبعاد ويمكن التعبير عن هذه الأبعاد كما يلي:⁴

أولا : البعد الإشرافي

هو دعم وتفعيل الدور الإشرافي للمجلس على أداء الإدارة التنفيذية والأطراف ذات المصلحة، ومن بينهم أقلية المساهمين.

ثانيا : البعد الرقابي

هو دعم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي من جهة أو المستوى الخارجي للشركة من جهة أخرى، ويتعلق تدعيم و تفعيل الرقابة فيما يخص المستوى الداخلي بتناول نظم الرقابة الداخلية، ونظم إدارة المخاطر، أما فيما يتعلق بالمستوى الخارجي فتكون عملية الدعم بتناول القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة، وإتاحة

¹ منير إبراهيم هندي، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2009، ص 05.

² رابع بوقرة، غانم هاجرة، الحوكمة (المفهوم والأهمية)، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي: 06 و 07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر بسكرة.

³ عمار حبيب جهلول آل علي خان، النظام القانوني لحوكمة الشركات، دار الكتب القانونية، دار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، 2011، ص 26.

⁴ ريم راسم محمود عودة، مرجع سابق، ص 50.

الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة، فضلا عن توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي وتدعيم إستقلاله.

ثالثا : البعد الأخلاقي

هي عملية خلق وتحسين البيئة الرقابية، على أن تشمل القواعد الأخلاقية والنزاهة والأمانة، ونشر ثقافة الحوكمة على مستوى إدارات الشركات وبيئة الأعمال على وجه العموم.

رابعا : الاتصال وحفظ التوازن

هي عملية تصميم وتنظيم العلاقات بين مجلس إدارة الشركة والإدارة التنفيذية لها من جهة والأطراف الخارجية سواء كانت من ذوي المصلحة أو الجهات الإشرافية والرقابية والتنظيمية من جهة أخرى، هذا ولا بد أن يحكم الإخلاص العلاقة بين إدارة الشركة وحملة الأسهم وأن تحكم العدالة علاقة الشركة بالعمال، وأن يحكم التوافق الوطني علاقة الشركة بالمنظمات الأهلية، وأن يحكم الإلتزام علاقة الشركة بالهيئات والمنظمات الحكومية.

خامسا : البعد الاستراتيجي

هو التخطيط للمستقبل والتطلع عليه بالاعتماد على إجراء دراسات متأنية وأيضا الإلمام بمعلومات كافية عن الأداء سواء كان بالماضي أو الحاضر، كما يشمل البعد الإستراتيجي دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها المختلفة استنادا على معلومات كافية من عوامل البيئة الداخلية ومدى تبادل التأثير فيما بينها.

سادسا : المساءلة

هي الإفصاح عن جميع أنشطة الشركة وعرض كل ما يتعلق بأداء الشركة أمام المساهمين وأمام كل جهة إعتبارية يحق لها مساءلة الشركة قانونيا.

سابعا: الإفصاح والشفافية

هو الإفصاح عن المعلومات اللازمة لترشيد قرارات كافة الأطراف ذات المصلحة على مستوى الشركة.

المطلب الرابع : أهداف وأهمية حوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن عمل الشركات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، وكذلك للوفاء بالإلتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات لأهدافها.

أولا : أهداف حوكمة الشركات

- يساهم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحقق مجموعة من الأهداف، والتي أشار إليها عددا من الباحثين ويمكن تلخيص أهم تلك الأهداف فيما يلي¹:
- كبح مخالفات الإدارة المحتملة وضمان التناغم الفعال بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين ؛
 - تقليل المخاطر المالية والاستثمارية ؛
 - حماية حقوق المساهمين ومصالحهم من خلال وضع الاستراتيجية الاستثمارية السليمة ؛
 - تعميق دور أسواق المال في تنمية المدخرات وتعظيم الربحية ؛
 - زيادة الثقة بالاقتصاد الوطني ؛
 - إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة على كل المسؤوليات المترتبة ؛
 - تحسين الأداء المالي للشركة ؛
 - الحفاظ على السمعة الاقتصادية للشركة، من خلال التمسك بالقيم الأخلاقية (أخلاقيات المهنة) ؛
 - فتح السبيل لانفتاح الشركات على أسواق المال العالمية، والوصول إلى أعلى المراتب لدى مؤسسات التقييم الدولية ؛

ثانيا : أهمية حوكمة الشركات.

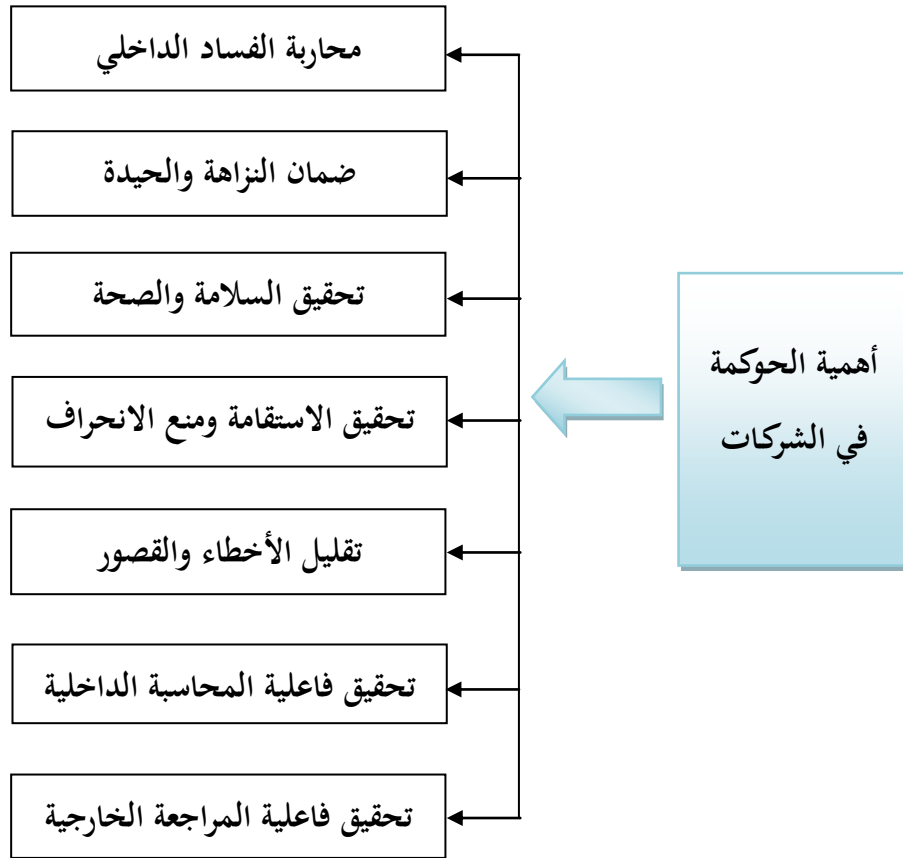
- أثارت حوكمة الشركات إهتمام الباحثين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، ويمكن توضيح أهمية حوكمة الشركات فيما يلي²:
- محاربة الفساد الداخلي في الشركات، وعدم السماح بوجوده أو استمراره، بل القضاء عليه وعدم السماح بعودته مرة أخرى ؛
 - تحقيق وضمان النزاهة والاستقامة لكافة العاملين في الشركات، بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل فيها ؛
 - تحقيق السلامة والصحة وعدم وجود أي أخطاء عمديه أو انحراف متعمد أو غير متعمد ؛
 - محاربة الانحرافات وعدم السماح بإستمرارها، خاصة تلك التي يشكل وجودها تهديدا للمصالح أو أن إستمرارها يؤثر على تحقيق نتائج جيدة للأعمال ؛

¹ علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، مرجع سابق، ص 43.

² محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، مصر، 2005، ص 58.

- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن ؛
 - تحقيق فاعلية المحاسبة الداخلية خاصة فيما يتعلق بعمليات الضبط الداخلي، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنجاز، خاصة وأن العاملين في مجال المحاسبة الداخلية أكثر معرفة وبيئة فيما يحدث داخل الشركة ؛
 - تحقيق فاعلية المراجعة الخارجية، خاصة وأنهم على درجة مناسبة من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأي ضغط من جانب مجلس إدارة الشركات أو من جانب المديرين التنفيذيين العاملين فيها؛
- ويمكن توضيح أهمية حوكمة الشركات في الشكل التالي:

الشكل (2-1) : يوضح أهمية حوكمة الشركات



المصدر: محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، مصر، 2005، ص 58.

المطلب الخامس : خصائص حوكمة الشركات.

من خلال مجموعة المفاهيم المختلفة التي أعطت لحوكمة الشركات، والتي شملت جوانب عديدة ومتنوعة بتنوع وجهات النظر حول هذا المصطلح، ونجد أنها تتميز بجملة من الخصائص، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي¹ :

أولا : الشفافية

أي تقدم صورة واضحة وحقيقة عن كل ما يحدث، بما يضمن تحقيق الثقة والنزاهة والموضوعية في إجراءات إدارة الشركة، كما تضمن الإفصاح السليم وفي الوقت المناسب عن الموضوعات المهمة.

ثانيا : المساءلة

وهي قاعدة تقضي بمحاسبة متخذي القرارات في الشركة أو الذين ينفذون الأعمال عن نتائج قراراتهم وأعمالهم اتجاه الشركة والمساهمين، وإيجاد آلية لتحقيقها.

ثالثا : المسؤولية

ويقصد بها توفير هيكل تنظيمي واضح يحدد نقاط السلطة والمسؤولية ومحاسبة المسؤولين ومتخذي القرارات عن مسؤوليتهم اتجاه الشركة والمساهمين.

رابعا : الوضوح

ويقصد به أن تتسم القوائم والتقارير بالوضوح والشفافية والعدالة عند إعدادها، ولتحقيق ذلك على الإدارة وعن طريق لجنة التدقيق أن تتحرى الفهم العام للقوائم المالية.

خامسا : الاستقلالية

وهي الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح، حيث تبدأ هذه الآلية من تشكيل المجالس وتعيين اللجان، إلى تعيين مراجع خارجي مستقل وكفاء ومؤهل يقوم بممارسة عمله بما تقتضيه العناية والأصول المهنية.

سادسا : العدالة

بمعنى ضمان معاملة متساوية للمساهمين كافة.

¹ صفيح صادق وآخرون، آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة مسيلة، العدد 03، مارس 2018، ص 52.

المبحث الثاني : أساسيات تطبيق حوكمة الشركات.

حظي مفهوم حوكمة الشركات بالاهتمام من طرف منظمات الأعمال عامة والمؤسسات المصرفية خاصة في الأونة الأخيرة في كثير من دول العالم، وهذا من أجل البحث عن الإدارة الناجحة والرشيدة وذلك من خلال وضع خطط وآليات عملية لتطبيق هذا المفهوم، وسنحاول في هذا المبحث التعرف على مبادئ حوكمة الشركات وكذا ركائزها ومحدداتها وآليات تطبيقها.

المطلب الأول : مبادئ حوكمة الشركات.

لقد كان لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) وبالمشاركة مع مؤسسات صندوق النقد والبنك الدوليين والإتحادات المهنية دور بارز في إرساء مجموعة من المبادئ الإرشادية لتكون مرجعيات للإستعانة بها في منظمات الأعمال.

" وتتميز مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المتعلقة بشأن حوكمة الشركات بعدد من الخصائص أهمها :

- إنها ليست ملزمة بل إنها بمثابة نقاط مرجعية ؛
 - إنها دائمة التطور بطبيعتها في ضوء التغيرات التي تطرأ على الظروف المحيطة ؛
 - إنها لا توصي بنموذج وحيد سليم لحوكمة الشركات ولكنها توصي ببعض الأساليب المشتركة التي يمكن أن يستوعبها أي نموذج في أي دولة ؛
 - إنها تترك للحكومات و أطراف السوق حرية تطبيق هذه المبادئ ؛
 - فالمبادئ لا تعني بالضرورة التنفيذ الجبري للمتطلبات و القواعد الموضوعية الهامة و الرئيسية والواردة بها حيث تترك المبادئ مجالا واسعا للاختلاف فيها بين الدول عند التطبيق"¹.
 - وتتكون تلك المبادئ من ستة مبادئ أساسية موضحة كما يلي²:
- أولا : ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات**

أي ينبغي أن يشجع هذا الإطار على الشفافية وكفاءة الأسواق وأن يكون متوافقا مع حكم القانون، وأن يحدد وبوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

¹ أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، مصر، 2012، ص 109.

² محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 45.

ثانيا : حقوق المساهمين و الوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يوفر الحماية للمساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية مثل انتخاب أعضاء مجلس الإدارة الموافقة على انتخاب المراجعين والتعيين المباشر لأعضاء مجلس الإدارة الموافقة على توزيع الأرباح.

ثالثا : المعاملة المتساوية لكل المساهمين

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والأجانب وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن إنتهاك حقوقهم.

رابعا : دور أصحاب المصالح

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب الملكية التي ينشئها القانون أو التي تنشأ نتيجة لإتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل وإستدامة الشركات السلمية ماليا.

خامسا : الإفصاح و الشفافية

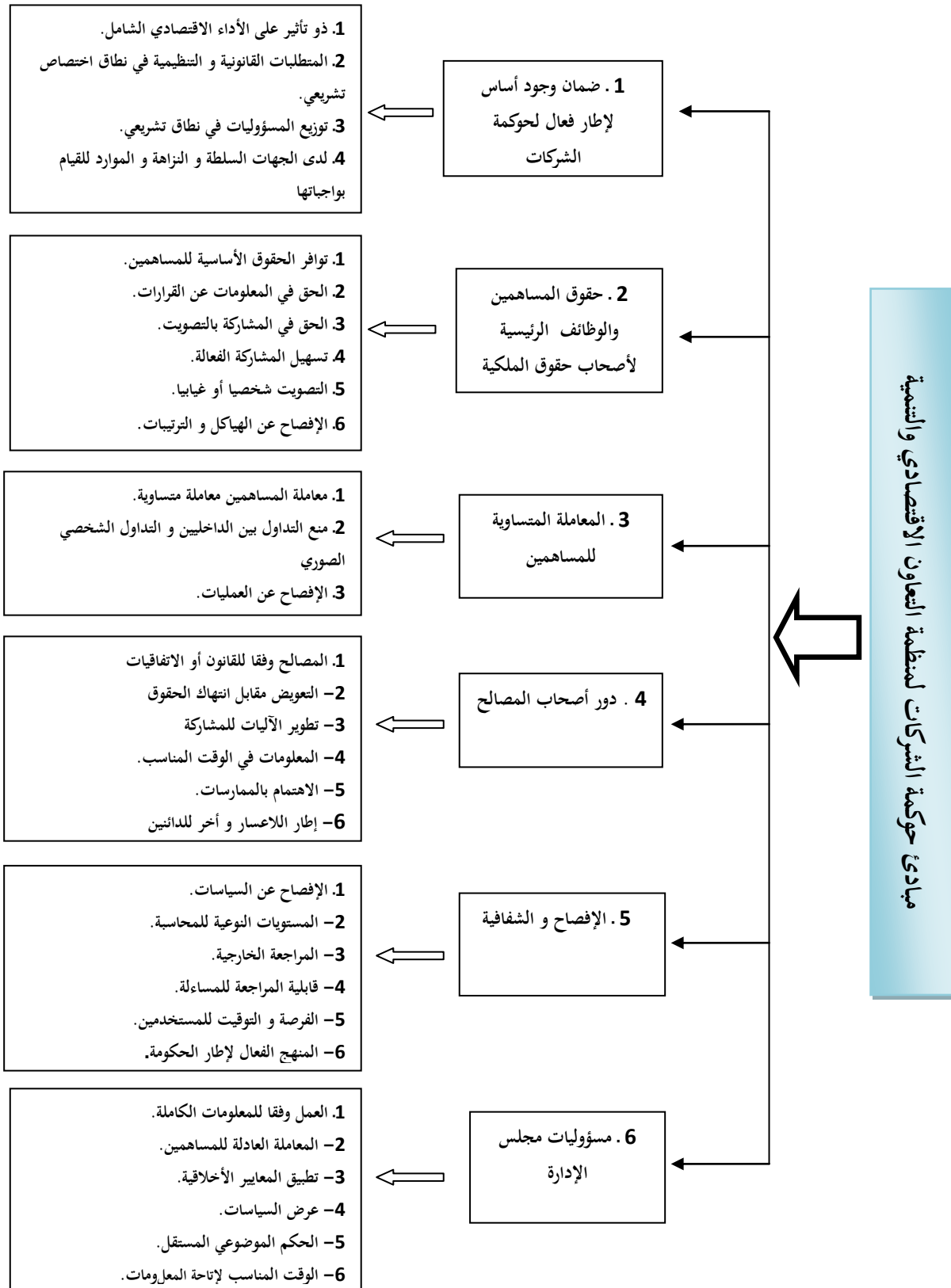
ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركة.

سادسا : مسؤوليات مجلس الإدارة

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين.

ويمكن توضيح مبادئ حوكمة الشركات في الشكل التالي :

الشكل رقم : (1-3) يوضح مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية



المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 44.

المطلب الثاني : ركائز حوكمة الشركات

ترتكز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز أساسية تتمثل فيما يلي¹ :

أولاً : السلوك الأخلاقي

أي ضمان الالتزام بالسلوك الإيجابي وذلك من خلال الالتزام بالأخلاقيات الطيبة وقواعد السلوك المهني الرشيد بما يحقق التوازن في تحقيق المصالح و المنافع لكافة الأطراف أصحاب العلاقة بالشركة، وبما يحقق كذلك مبدأ المصادقية و الشفافية عند عرض المعلومات المالية الواردة بالقوائم والتقارير المالية للشركة.

ثانياً : تفعيل أدوار أصحاب المصلحة.

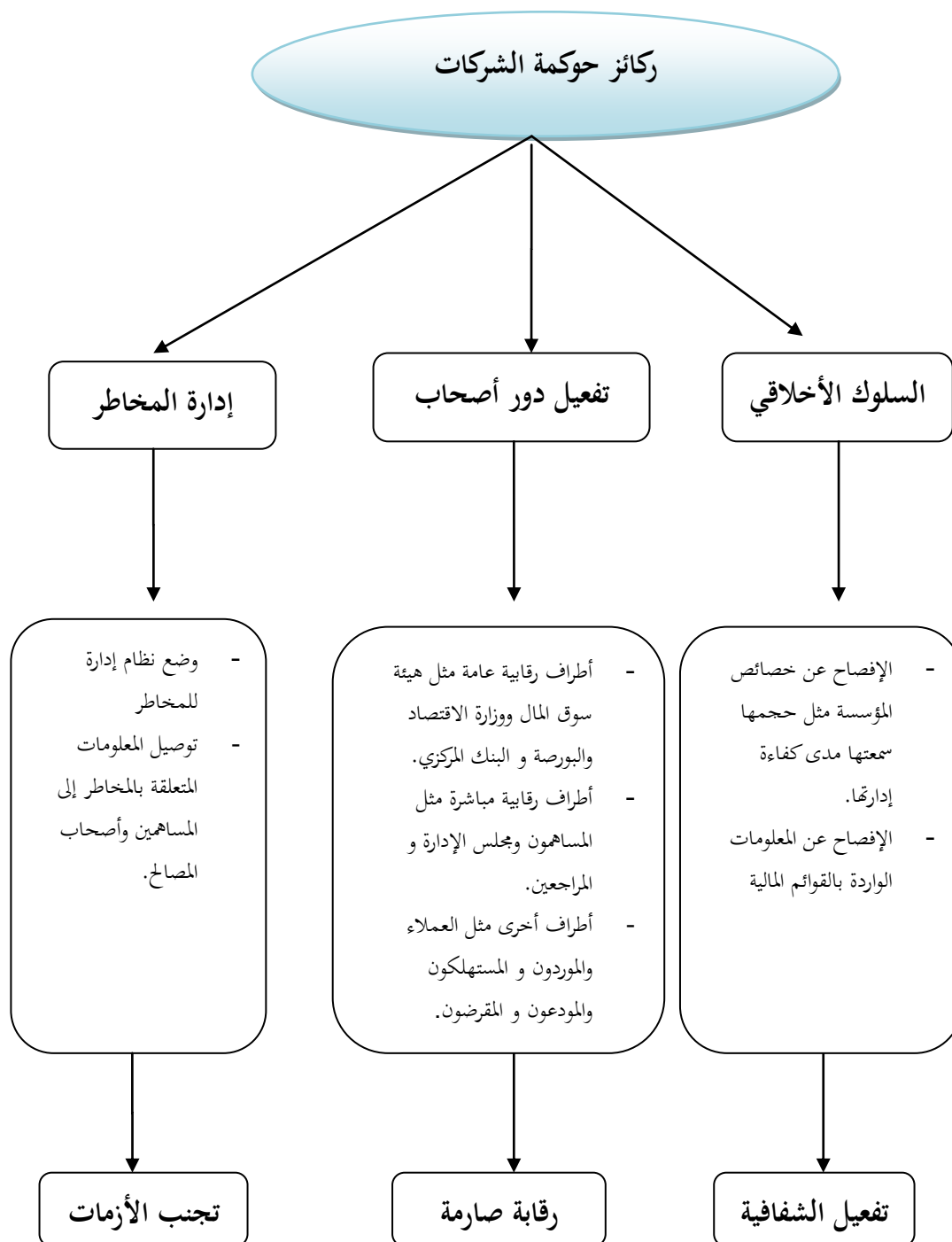
يمثل تفعيل دور أصحاب المصلحة من أهم الأهداف التي تسعى برامج الحوكمة لتحقيقها، ويتحقق هذا الدور بما تقوم به الهيئات الإشرافية العامة (هيئة سوق المال - وزارة الاقتصاد - سوق الأوراق المالية - البنك المركزي) والأطراف المباشرة للإشراف والرقابة (المساهمون - مجلس الإدارة - لجنة المراجعة -المراجعين الداخليين - المراجعين الخارجيين) والأطراف الأخرى المرتبطة بالشركة (الموردون - العملاء - المستهلكون - المودعون - المقرضون)

ثالثاً : إدارة المخاطر

تتحقق إدارة المخاطر من خلال وضع نظام فعال لإدارة المخاطر، والإفصاح عنها وتوصيل المعلومات والتقارير المتعلقة بالمخاطر وتمليكها إلى المستخدمين وأصحاب المصلحة، وهذا بدوره يحقق نوع من الشفافية ومعالجة القضايا التي تفسد ود العلاقة بين أصحاب المصلحة.

¹ راهم لخديري، تأثير مبادئ الحوكمة على أخلاقيات العمل في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة باجي مختار عنابة، العدد 18، ص 130.

الشكل (1-4) : يوضح الركائز الأساسية لحوكمة الشركات



المصدر : من إعداد الطلبة

المطلب الثالث : المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات.

لكي تتمكن الشركات بل والدول من الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات ،يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات حيث تشمل هذه المحددات ما يلي ¹ :

أولا : المحددات الخارجية.

وهي تتمثل في البيئة والمناخ الذي تعمل من خلاله الشركات والتي تختلف من دولة إلى أخرى وهي عبارة عن :

01- القوانين واللوائح : وهي التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات وقوانين سوق المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس وأيضا القوانين التي تنظم المنافسة والتي تعمل على منع الاحتكار.

02- وجود نظام مالي جيد : بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب، الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية.

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

04- دور المؤسسات غير الحكومية : وهذا 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.

ثانيا : المحددات الداخلية

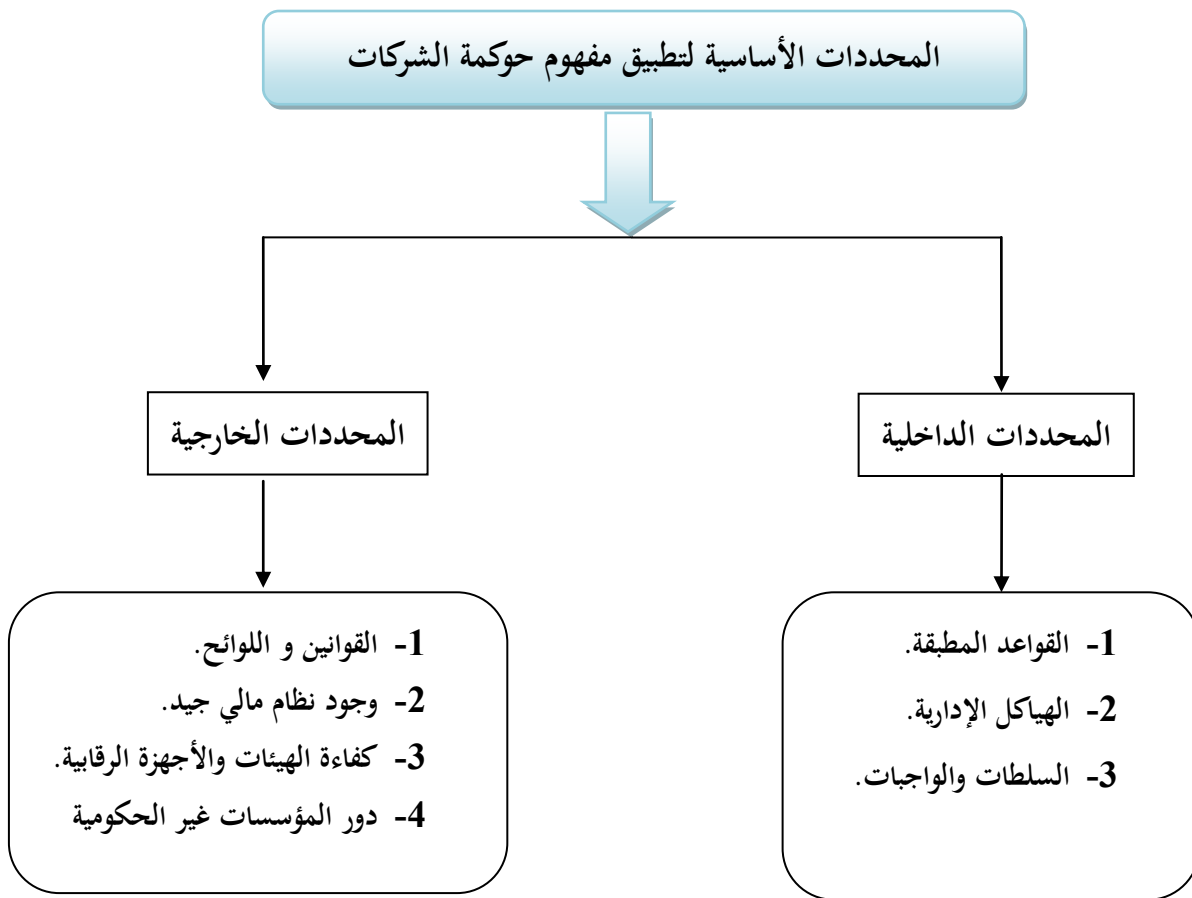
وهي تشمل القواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركات، والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية إتخاذ القرارات داخل الشركات، وتوزيع مناسب للسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات، مثل مجلس الإدارة والإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، وذلك بالشكل الذي لا يؤدي إلى وجود تعارض في المصالح بين هؤلاء الأطراف، بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل. كما يوجد أيضا نموذجان أساسيان لتطبيق حوكمة الشركات ² :

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 20.

² أحمد علي خضر، مرجع سابق ، ص 224.

- **النموذج الأول :** وفيه يشكل حملة الأسهم المجموعة الرئيسية، الذي يأخذ أعضاء مجلس الإدارة بعين الاعتبار خلال عملية صنع القرارات، ولذلك فإن قواعد الحوكمة في هذه الحال تمارس من تلقاء نفسها تنفيذا لإرادة المساهمين، وعليه فإن قواعد الحوكمة تكون إرشادية.
- **النموذج الثاني :** يقوم على فكرة التركيز في حماية مصالح أصحاب المصلحة، بما في ذلك الموظفين الدائنين والعملاء والموردين والمجتمع الذي تعمل الشركات ضمنه، وهنا تكون قواعد الحوكمة إلزامية التطبيق وليست إرشادية.

الشكل رقم (1-5) : يوضح المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات



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

المطلب الرابع : الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وتحدد بشكل كبير مدى النجاح أو الفشل في التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات وهي كما يلي¹:

أولاً : المساهمون

هم من يملكون رأسمال الشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم، ويتمثل الهدف الرئيسي لهؤلاء المساهمين هو تحقيق الربحية، وهذا يجعلهم أكثر حرصاً على تعظيم قيمة الشركة ونجاحها على المدى القريب أو البعيد وضمان استمراريته، فهم حسب القوانين المنظمة لعمل الشركات يملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم

ثانياً : مجلس الإدارة

هم من يمثلون المساهمين وأيضاً الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح ومجلس الإدارة هم من يقومون باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

ثالثاً : الإدارة التنفيذية

وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة، وتقدم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

رابعاً : أصحاب المصالح الأخرى

هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.

ويتأثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف، كما أن هذه الأطراف مهمة جداً في معادلة العلاقات في الشركة فهم يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم المواد الخام والمستلزمات التي تتطلبها عملية إنتاج السلع والخدمات، وبدونهم لا تستطيع الإدارة وحتى مجلس الإدارة والمساهمون

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق ص 17.

تحقيق الإستراتيجيات والخطط الموضوعة للشركة، فعلى سبيل المثال نجد أن العملاء هم الطرف الذي يقوم بشراء المنتج أو الخدمة، والمورد هو من يبيع المواد الخام والسلع والخدمات الأخرى، أما الممولين وجميع الأطراف الممولة هي التي تمنح تسهيلات ائتمانية للشركة، فينبغي أن يكون التعامل مع هذه الأطراف بمنتهى الحرص والدقة فالمعلومات المضللة للممولين قد تقطع خطط التمويل مما يؤثر سلباً على التخطيط المستقبلي للشركة.

المطلب الخامس : آليات تطبيق حوكمة الشركات

تؤدي حوكمة الشركات دوراً هاماً في معالجة المشكلات التي تعاني منها أغلب الشركات، حيث أن التطبيق الأمثل لمبادئ الحوكمة يتوقف على مجموعة من الآليات و الضوابط وهي¹ :

أولاً : الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهدافها، ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يأتي:

01- مجلس الإدارة : يعد مجلس الإدارة 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 مجلس الإدارة القوي يشارك بفعالية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أداؤها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة، ولكي يتمكن مجلس إدارة الشركة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه غير التنفيذيين أبرزها ما يأتي :

أ- لجنة المراجعة : لقد عرفت لجنة المراجعة من قبل الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين بأنها لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، ويتلخص نشاطها في ترشيح المراجع الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج المراجعة معه، وكذلك مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة، والتأكد من فاعليته وكذلك التأكد من تطبيق قواعد حوكمة الشركات.

ب- لجنة المكافآت : توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات، والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها بأنه يجب تشكيل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تأكيداً على ضرورة أن

¹ عباس التميمي، آليات حوكمة الشركات نقلاً عن الموقع : www.nazaha.iq/search_web/muhasbe/2.doc ، بتاريخ :

2020/07/26، ص 11.

تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية.

ت- لجنة التعيينات : يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة للشركة، ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين، فقد وضعت هذه اللجنة مجموعة من الواجبات، فهي تقوم بوضع المهارات والخبرات المطلوب توافرها لدى عضو مجلس الإدارة والموظفين المطلوبين، وتضع آليات شفافية التعيين بما يضمن الحصول على أفضل المرشحين المؤهلين كما تقوم مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة للشركة باستمرار.

02- المراجعة الداخلية : "المراجعة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل الشركة لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية و المالية"¹

تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دوراً مهماً في عملية الحوكمة، وذلك عن طريق زيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المرجعون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها، بزيادة المصداقية والعدالة وتحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة، وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي، وفي هذا السياق فإن المراجعة الداخلية والخارجية تعد آلية مهمة من آليات الرقابة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية وإكتشاف حالات الغش والتضليل، لذلك يجب أن تكون مستقلة ومنظمة بشكل جيد، وفي هذا الاتجاه يجب أن تتم تقوية إستقلالية هذه الوظيفة عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة المراجعة بشكل مباشر وليس إلى الإدارة.

ثانياً : الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية، بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة والضغط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بالموضوع ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يلي :

01- منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري : تعد منافسة سوق المنتجات أو الخدمات أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، ويؤكد على هذه الأهمية كل من "هيس Hess و إمبافيدو Impavido"، وذلك من خلال انه إذا لم تقم الإدارة بواجبها بشكل صحيح (أو أنها غير مؤهلة)، فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة وبالتالي تتعرض للإفلاس، إذ أن منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) تَهْدِب سلوك الإدارة، وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا، وهذا يعني إن

¹ زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009، ص 87.

إدارة الشركة إلى الإفلاس سوف يكون له تأثير سيء على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين، لأنه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق وأن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.

02- الاندماجات والإكتسابات

مما لا شك فيه إن الاندماجات والإكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم، ويشير كل من " جون John و كيديا Kedia" إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال)، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل على الاكتساب أو الاندماج.

03- المراجعة الخارجية

" وهي المراجعة التي يتم إسنادها إلى مراجع مستقل عن إدارة الشركة يعرف بالمراجع الخارجي"¹ يؤدي المراجع الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة المراجعة في نوعية تلك الكشوفات ليس مقبوليتها فقط، ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة وعلى وجه الخصوص لجنة المراجعة في اختيار المراجع الخارجي والإستمرار في تكليفه، وبالتالي فإن لجان المراجعة المستقلة والنشطة سوف تطلب مراجعة ذات نوعية عالية، وبالتالي إختيار المراجعين الأكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه الشركة.

04- التشريع والقوانين

لقد أثرت بعض التشريعات والقوانين على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يخص بوظائفهم ودورهم في العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم البعض، فعلى سبيل المثال فقد فرض قانون Sarbanes-OxlyAct متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل في زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة المراجعة على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين

¹ أ حمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة بجامعة القاهرة، مصر، 2008، ص 13.

المراجع الخارجي ولجنة المراجعة، وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة¹.

05- آليات حوكمة خارجية أخرى

هناك آليات حوكمة خارجية أخرى فضلاً عن ما تقدم ذكره، تؤثر على فاعلية الحوكمة بطرق هامة ومكملة للآليات الأخرى في حماية أصحاب المصالح في الشركة وتتضمن المنظمين، والمحللين الماليين، وبعض المنظمات الدولية، فعلى سبيل المثال تمارس منظمة الشفافية العالمية ضغوط هائلة على الحكومات والدول من أجل محاربة الفساد المالي والإداري، وتضغط منظمة التجارة العالمية من أجل تحسين النظم المالية والمحاسبية، وفي قطاع البنوك تمارس لجنة بازل ضغطاً من أجل ممارسة الحوكمة فيها.

¹عباس التميمي، مرجع سابق، ص16.

المبحث الثالث : النظريات المفسرة لحوكمة الشركات

حوكمة الشركات كمفهوم لم تظهر كما هو عليه الآن، وإنما نشأت من خلال عدة نظريات فسرت ضرورة وجودها بالشركات وهذا لتلافي النقائص والتصرفات التي كانت تحكم عمل المديرين وطبيعة العلاقة بين مالك الشركة و مديريها وأهم هذه النظريات التي أدت إلى وجود وأهمية الحوكمة بالشركات هي نظرية الوكالة، نظرية تكاليف الصفقات، ونظرية تجذر المسيرين.

المطلب الأول : نظرية الوكالة

أدى انفصال الملكية عن الإدارة في شركات المساهمة إلى تفتت الملكية وتوزيعها على عدد كبير من حملة الأسهم، بعضهم أو الغالبية العظمى منهم يملكون عددا قليلا من الأسهم وقلة قليلة منهم تملك عددا كبيرا من أسهم الشركة الأمر الذي يترتب عنه ضعف قدرة الملاك على التحكم في تصرفات الإدارة، بالإضافة إلى وجود قلة من حملة الأسهم لهم اليد العليا في توجيه سير هذه الشركات العملاقة ومن هنا ظهرت فكرة الوكالة.

والوكالة هي بمثابة عقد يقوم فيه المالك بتفويض شخص أو مجموعة من الأشخاص للقيام بتسيير المؤسسة نيابة عنهم، وأهم شرط في عقد الوكالة هو قيام الوكيل بكل الأعمال الموكلة إليه مقابل الحصول على الأجر المناسب.

وتعرف نظرية الوكالة على أنها " توضيح لكيفية تنظيم العلاقات بين أطراف الوكالة بشكل أفضل و التي يكون فيها أحد الأطراف (الأصيل) يحدد العمل الذي يقوم به الطرف الآخر الوكيل " ¹.

وتعرف أيضا على أنها " إطار فكري لتفسير ظاهرة العلاقات التعاقدية ، وتنشأ علاقة الوكالة عندما يفوض (يوكل) شخص معين (أو مجموعة من الأشخاص) يسمى الأصيل شخصا آخر (أو مجموعة من الأشخاص) يسمى الوكيل للقيام بأداء خدمة أو مهمة محددة بالنيابة عن الأصيل " ².

أولا : فرضيات نظرية الوكالة

تقوم نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات وهي ³ :

01- الفصل بين الأصيل والوكيل : أي الفصل بين حقوق الملكية وحقوق إتخاذ القرار.

¹ بكريتي نصيرة، أثر الحوكمة على فعالية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه في مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2018، ص 28.

² نوي فطيمة الزهرة، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على تحسين أداء البنوك الجزائرية، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017، ص 37.

³ نفس المرجع السابق ص 37.

02- تعارض المصالح : حيث أن الوكيل والأصيل يسعى إلى تعظيم منفعته الشخصية.

03- الرشادة : أي يفترض أن يتصرف الوكيل والأصيل التصرف الرشيد، وأن يتسما بالعقلانية في تحقيق مصالحهم الذاتية.

04- عدم تماثل المعلومات : لأن الوكيل لديه القدرة على الحصول على معلومات أفضل على نشاط والتوقعات المستقبلية وهي بذلك تفوق المعلومات المتوفرة للأصيل.

05- الأخطار الغير متوقعة : وذلك بوجود عوامل أخرى مثل الحظ السيئ وهذه العوامل الغير متوقعة تؤدي إلى الفصل بين نشاط الوكيل والنتائج المتحققة.

06- الابتعاد عن المخاطرة : عادة أداء الوكيل يحتوي على مجموعة من المخاطر ومن أجل الابتعاد عن هذه المخاطر يطلب تعويض أو مكافآت.

ثانيا : مشاكل نظرية الوكالة

يملك الرئيس أهدافا تختلف عن أهداف الوكيل مما يحدث تضاربا في المصالح يؤدي إلى مشاكل الوكالة وهذه الأخيرة تؤدي إلى نقص الكفاءة و انخفاض قيمة المؤسسة ومن بين هذه المشاكل:¹

01- مشكلة تضارب المصالح : تنشأ هذه المشكلة إثر اختلاف مصالح ورغبات الأطراف المشكلة للوكالة، فأصل هذه المشكلة يعود إلى السلوك الأناني والانتهازي لهذه الأطراف.

02- مشكلة الاختيار المعاكس : وتتمثل في الانتقاء المعاكس للموكل أو المسير للخيارات المرغوبة من طرف حملة الأسهم أو المالكين.

03- مشكلة عدم تماثل المعلومات : ويعود سببها إلى قدرة الوكيل أو المسير أو الإدارة على إخفاء بعض المعلومات، حيث يستعمل الوكيل هذه المعلومات لتحقيق مصلحته الشخصية حتى ولو تعارضت مع مصلحة الموكل.

04- مشكلة تحمل المخاطر: أي أن كل طرف من أطراف الوكالة يسعى إلى تحميل المخاطرة إلى الطرف المعاكس ويكون هذا بعدم ممارسة الطرف الموكل للمهام الإدارية، أما الطرف الوكيل فيسعى بدوره إلى اجتناب والابتعاد عن المخاطرة مستغلا بذلك طبيعة عقد الوكالة.

¹ بكريتي نصيرة، مرجع سابق، ص 31.

ثالثا : تكاليف نظرية الوكالة

إذا تصرف أطراف علاقة الوكالة حسب مصالحهم الذاتية فإن عملية الانفصال تلك سوف تتسبب في وجود خلافات، مما يؤدي إلى تحمل تكاليف الوكالة، وتعمل هذه التكاليف على مراقبة المديرين وضبط تصرفاتهم اللامعقولة والانتهازية وتمثل تكاليف الوكالة فيما يلي¹:

01- تكاليف الإشراف (المراقبة) : وهي التكاليف التي يقوم المساهمين للتأكد من أن الوكيل لا يتصرف من منطلق مصلحته الشخصية على حساب مصالح الأصيل، مثل تكاليف إنشاء مجلس الإدارة، تكاليف الفصل بين وظائف الرئيس والمدير العام، تكاليف إنشاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة.

02- تكاليف الالتزام : وهي التكاليف التي يتحملها الأصيل من خلال تنفيذ التزاماته، مثل شراء الأسهم العادية للشركة من طرف المديرين بهدف وضع مصالحهم الشخصية في صف واحد مع مصالح المساهمين.

03- تكاليف الفرصة البديلة : وهي ناتجة عن التعارض المستمر للمصالح بين المتعاقدين في علاقة الوكالة كالتخصيص السيئ للموارد والإختيار الإستراتيجي غير الأمثل، وتكون في حالة إتخاذ الوكيل بقرار من شأنه عدم تعظيم رفاهية الأصيل في ضل وجود بدائل أخرى.

ونتيجة لكل هذه المشاكل والتكاليف التي تنشأ من جراء الممارسات السلبية بين المسيرين والمالكين جاءت الحوكمة لسد هذه الفجوة وحل مشاكل الصراع بين مختلف الأطراف.

المطلب الثاني : نظرية تكاليف الصفقات.

" تعود جذور نظرية تكاليف الصفقات إلى الحائز على جائزة نوبل عام 1991 م الأمريكي **Ronald**

coase رونالد كوز سنة 1937 وذلك في مقاله " طبيعة المنشأة " حيث قام بتطبيق مفهوم تكاليف الصفقات

لتوضيح طبيعة المنشأة التي تعد من وجهة نظره نظام أكثر فعالية من السوق لتخصيص الموارد.

وأفكار كوز تنطلق من نقطتين رئيسيتين هما :

— أن حدود المؤسسة مرتبطة بالتكنولوجيا ولكنها وحدها لا تكفي، لذا يجب التركيز على مفهوم تكاليف الصفقات والتي تعرف بالتكاليف التي تنشأ من مختلف النشاطات في المؤسسة ؛

¹ صديقي خضرة، مدى مساهمة البنوك في تحقيق حوكمة الشركات، رسالة ماجستير في تسيير الموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2010، ص 05.

– تكاليف الصفقات تختلف إذا كانت الصفقات تحدث داخل المؤسسة أو خارج المؤسسة وهذه المقارنة تعدد حدود المؤسسات فالملاك وقوى السوق تدفع المنشأة لتخفيض تكاليف الصفقات " ¹.

وتعرف تكاليف الصفقات على أنها : " هي التكاليف التي تسمح بتحقيق الصفقة وهي تكاليف سير السوق وهو المكان الذي تتم فيه العلاقات بين الأفراد أين يكونون مضطرين للبحث عن المعلومات لتحقيق الصفقة وهذا ما ينجر عنه تكاليف تسمى بتكاليف الصفقة " ².

وتكاليف الصفقات بدقة أكثر هي التكاليف المتداولة ويمكن تفسيرها بدقة حسب كوز إلى ثلاثة أصناف ³ :

• **تكاليف البحث عن المعلومات** : وهي أي شيء يدفع للبحث والاستفسار عن بعض المعلومات التي يتم الحصول عليها بتكلفة نفقات تسمى بتكاليف الاستفسار والبحث.

• **تكاليف التفاوض واتخاذ القرار** : تكون هذه التكاليف عندما تكون العقود بين الطالبين والعارضين معقدة يؤدي هذا التعقيد إلى مفاوضات تستغرق مدة من الزمن وبالتالي تسبب تكاليف إضافية للمؤسسة.

• **تكاليف الرقابة** : إذا تم إبرام العقد فلا بد أن تكون هناك مراقبة من كلا الطرفين على الآخر لمدى إحترامه لبنود العقد وتطبيقها بالشكل اللازم.

أولا : فرضيات نظرية تكاليف الصفقات

وهي في مجملها تقوم على الفرضيات السلوكية لنظرية تكاليف الصفقات وتتمثل فيما يلي ⁴ :

01- العقلانية المحدودة : والمقصود به الرشادة ،ليست مطلقة وإنما محدودة حيث أن الكفاءة البشرية محدودة بالمعرفة والتعلم والقدرة على التنبؤ والمهارة والوقت ،كما أن إخفاء المعلومات والتضليل قد لا يساهم في اتخاذ القرار العقلاني في الوقت المناسب.

02- الانتهازية : حيث يرى النيوكلاسيكيين أن الأطراف تطمح إلى تحقيق مصلحتهم الشخصية من هذا المنطلق يرى ويليامسون أن طرف يتعرض لانتهازية الطرف الآخر، مما يشكل حالة تضارب في المصالح بين الأطراف المتعاقدة، وهذه الفرضية تتعلق بالجانب التحفيزي للسلوك البشري وتعتبر هذه الفرضية جوهر نظرية تكاليف الصفقات ،وذلك انه وفي حالة غياب السلوك الإنتهازي ستنفذ العقود بأقل التكاليف.

¹ نوي فطيمة الزهرة، مرجع سابق، ص 45

² بكريتي نصيرة، مرجع سابق ص 37.

³ بكريتي نصيرة، نفس المرجع السابق، ص 37

⁴ نوي فطيمة الزهرة، مرجع سابق، ص 46 .

ثانيا : خصائص نظرية تكاليف الصفقات

يعتبر تحديد خصائص نظرية تكاليف الصفقات المرحلة الأولى في هذه النظرية، وحسب ويليامسون تتمثل هذه السمات في¹:

01- خصوصية الأصول : بمعنى أن الأصل له خصوصية، وذلك عندما يستثمره العون الاقتصادي بشكل يخدم فقط صفقة وحيدة بحيث لا يسمح باستخدامه في صفقات أخرى دون تحمل تكاليف عالية، أي لا يمكن أن يعاد استخدامه في إبرام عقود أخرى بتكلفة أقل من الاستثمار في أصول جديدة مثل كابلات الألياف المدفونة أو دراسة لتركيبة نظام المعلومات الداخلي لشركة معينة أو وحدة إمداديه متخصصة قريبة جغرافيا من مصنع الإنتاج.

ويكون الأصل ذو مستوى منخفض نسبيا من النوعية أو الخصوصية عندما يمكن لنا إعادة توزيعه على تكلفة منخفضة لصفقات أخرى مثل رفوف المتاجر الكبرى وحاوليات القوارب التي يمكن أن تحمل الأثاث و المركبات و الأغذية المعلبة.

02- عدم التأكد : بمعنى عدم التأكد من القدرة على التحكم في إنتاج السلع والخدمات كالحصول على متطلبات الجودة لنقل التكنولوجيا، وتنقسم حالة عدم التأكد إلى :

أ- عدم التأكد الداخلي : وهي التي تشمل الطبيعة الضمنية التي تقوم بها المؤسسة داخليا.

ب- عدم التأكد الخارجي : وهي حالات عدم التأكد الموجودة في البيئة الخارجية للمؤسسة مثل حالة عدم التأكد التكنولوجي، عدم التأكد القانوني والتنظيمي، حالة عدم التأكد الجبائي، حالة عدم التأكد التنافسي.

03- درجة التكرار (تعدد الصفقة) : ويقصد بها عدد الصفقات التي تحدث بين عونين إقتصاديين أو أكثر حيث أنه في حالة عدم تكرار الصفقات فإنه لن يكون هناك مبررا لتكاليف هياكل الحوكمة المختلفة عند الاختيار، ومنه الحجم والعدد والبعد الزمني للصفقات مهمة لتحديد هياكل الحوكمة.

ونظرية تكاليف الصفقات عموما ساهمت في التوصل لبعض الحلول للمشكلات الإقتصادية من خلال حوكمة الشركات وذلك باختيار الهيكل المناسب الذي يسمح بتخفيض التكاليف إلى أقصى حد ممكن.

¹ عميروش بوبكر، مدى تأثير حوكمة الشركات على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2019، ص 23.

المطلب الثالث : نظرية تجذر المسيرين

"إن مسألة الفصل بين ملكية رأس المال التي تعود إلى المساهمين، ومهمة اتخاذ القرار الموكلة للمسيرين التي تقوم عليها نظرية الوكالة من خلال عقود بين المسيرين والمالكين، والتي تفرض عليهم العمل لخدمة المساهمين بزيادة ثروتهم وخلق القيمة، مقابل أجور يتقاضونها، إلا أنه في الواقع نجد صراع منفعة أو تعارض مصالح نتيجة الاختلاف بين أهداف المسيرين والمساهمين.

من هنا جاءت نظرية التجذر والتي يقوم وفقها المسير بوضع استراتيجيات تحميه وتحفظ له حقوقه، أو ما يعرف بالتجذر عن طريق استغلال نفوذه وشبكة علاقاته وكذلك حجم المعلومات التي يستقبلها المسير بحكم منصبه وبذلك فهو يفضل تحقيق مصالحه وأهدافه الشخصية أولاً قبل مصلحة المساهمين، وبالتالي فالحوكمة جاءت كرد فعل واستجابة لتطلعات المساهمين الذين يطمحون للحد من التصرفات السلبية للمسيرين ولغرض رقابة تحمي المصالح المشتركة للجميع، وتحافظ على استمرارية الشركة أيضاً".¹

وتعرف التجذرية بأنها " نسق أو سياق متكون من شبكة علائقية رسمية أو غير رسمية و التي يتمكن من خلالها المسير التخلص ولو بصفة جزئية من مراقبة مجلس إدارته، وبالتالي مساهميه، فحالة التجذر حسبه لا تشكل حالة جامدة"²

والتجذرية هي التحكم والإمساك بزمام الأمور وهي تشير إلى أن المدير يبعث جذوره في المؤسسة لتثبيت منصبه، كلما كانت الجذور عميقة كان من الصعب إقتلاعها، وفي الحقيقة هناك تشابه كبير بين المسير والنبته وذلك باعتبار أن النبتة تمدد وتطيل جذورها لضمان تغذيتها ونموها وبقاءها، حالها حال المسيرين.

أولاً : دورة حياة المسير داخل المؤسسة.

توجد دورة للمسيرين في المؤسسة ولأثر الأنشطة التي ينفذونها فكل مسير له طموحاته الخاصة، وبتراكم السلطة يتخلص المسير تدريجياً من القيود المفروضة عليه في الأصل، وعندما يصل إلى وظائفه الجديدة يتحمل ضغط سياسي وإجتماعي مهم حتى ولو تحرر من القيود المرتبطة بآليات المراقبة وعموما تتضمن دورة حياة المسير ثلاث مراحل وهي³:

01- مرحلة التقويم : يتصرف المسير المعينون حديثا بقليل من المعارف التطبيقية الخاصة بالمؤسسة، وعليه يمكن للمساهمين وضع ثقة في هؤلاء المسيرين الذين قد يحدثون تغيرات جذرية تختلف عن إجراءات التسيير السابقة.

¹ نوي فطيمة الزهرة، مرجع سابق ص 40.

² بكريتي نصيرة ، مرجع سابق ص 40.

³ نوي فطيمة الزهرة، مرجع سابق، ص 42.

02- مرحلة تقليل وسائل المراقبة : يتعلق الأمر في هذا المستوى بالاستثمارات المنجزة أو بالقرارات المتخذة التي قد تعطي للمديرين سلطة تقديرية مهمة، خلال هذه المرحلة المسير الذي يبحث عن التجذر يبرم عقود سرية حيث هذا لإجراء قد يخلق هيكل تنظيمي معقد، وقد يعمل على توسيع حجم المؤسسة، كما يمكن للمديرين تجنب بعض الإجراءات مثل إعادة الهيكلة التنظيمية، التي قد تضعهم في مواقف صعبة في مواجهة العاملين.

03- مرحلة زيادة الاستهلاك : في هذه المرحلة بإمكان المديرين إدارة المؤسسة كما يرغبون، بشرط أن يوفر للمساهمين والشركاء في المؤسسة مردودية كافية، حيث غالبا ما يقوم المديرين في هذه المرحلة باتخاذ القرارات والقيام باستثمارات تخدم مصالحهم الشخصية، دون أن تكون بالضرورة مربحة لباقي الشركاء. حيث إن المديرين قد يقومون ببعض النفقات التي لا تحسن بالضرورة الإنتاجية، وعلى المديرين في هذه المرحلة التركيز على محفزتين أساسيتين هما:

- ضمان بقاء المؤسسة مما يسمح باستمرار تحقق المداخل ؛
- ضمان مستوى استقلالية مرتفع (فمثلا عدم اللجوء إلى التمويل الخارجي لكي لا تمارس البنوك ضغوط على المديرين).

ثانيا : تصنيف استراتيجيات تجذر المديرين

إن نظرية التجذر تقوم على فكرة أن المديرين يقومون بتطوير استراتيجيات الاحتفاظ بمكانتهم داخل تنظيم الشركة ولإبعاد المنافسين المحتملين، وذلك بجعل عملية استبدالهم مكلفة للشركة التي ينتمون إليها، فالمديرون يستخدمون موارد الشركة لترسيخ وزيادة قوتهم والرفع من مزاياهم. وهناك ثلاث معايير لتصنيف استراتيجيات تجذر المديرين وهي¹:

01- التجذر والفعالية : صنف جيرارد شارو إستراتيجية تجذر المديرين وفق هذا المعيار إلى:

أ- التجذر المقابل للفعالية : ويقوم على التلاعب بالمعلومات والرقابة على الموارد، حيث تقوم إستراتيجية المدير على عدم التبعية لأصحاب رأس المال الخارجيين.

ب- التجذر المطابق للفعالية : والذي يكون عن طريق الاستثمارات النوعية للمديرين والتي تمثل مصدر المداخل التي تفيد المؤسسة.

02- التجذر التنظيمي والسوقي : هذا التصنيف مقترح من طرف قومار الذي يربط طبيعة الأعمال الخاصة بالتجذر الداخلي أو الخارجي للمديرين حيث أشار إلى وجود شكلين :

¹ صديقي خضرة، مرجع سابق، ص 09.

أ- التجذر التنظيمي : ويشمل على الحالات التي يقوم فيها المسير بتوجيه الاستثمارات نحو الميادين التي يعرفونها جيدا ويمكنه أيضا استعمال مساعدته مع الذين يملكون تقارير مميزة (التحكم في الرقابة الداخلية) ويمكنه أيضا ذلك من وضع سياسة أجور مقبولة ومحفزة للمستخدمين بهدف ضمهم لمقاومة مصالح المساهمين.

ب- التجذر السوقي : يعتبر أسلوب آخر لإنتهازية المسيرين من خلال وضع شبكة علاقات تفضيلية خارجية و التي تضم كل الشركاء الخارجيين للمؤسسة.

03- إستراتيجية التلاعب والتحييد : ويضم هذا التصنيف ما يلي

أ- الاستثمارات النوعية للمسيرين : درس كل من مورك و شليفير وفيشني التجذر عن طريق الاستثمارات النوعية، ووجدوا أنها تسمح للمسيرين بالإفلات من رقابة المساهمين بمتابعة وربط المردودية بوجودهم الأمر الذي يؤدي إلى تدني خطر تنحيتهم وينمون أيضا مكافآتهم غير المادية و محيطهم التسييري.

ب- التحكم بالمعلومة : يكون للتسيير وصول مميز ومسبق للمعلومة بحيث يمكنه الاستفادة من هذه الميزة الإعلامية لزيادة ارتباطه بالمساهمين، ومجموع الأطراف الأخرى للشركة، وتفترض هذه الإستراتيجية بأن المسير له ميل لاعتماد سلوك الاحتفاظ بالمعلومة، والآخر يشمل زيادة مهاراته لجعلها صعبة الفهم بالنسبة للمساهمين، الأمر الذي يؤدي إلى عدم تناظر المعلومات بين المسير ومختلف الشركاء في المؤسسة.

ثالثا : خصائص تجذر المسيرين

يتميز المسير الذي يتجذر في الشركة بالخصائص التالية¹ :

01- التحكم في الشركة: ويكون هذا خاصة إذا كان تجدره عميقا بشكل يتم تثبيته يصعب اقتلاعه، وأطلق مصطلح التجذر على مسير الشركة بسبب عمق علاقاته مع الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة ويمكن أن يكون المتجذر من كبار المساهمين بالمؤسسة.

02- الأخذ بعين الاعتبار أهمية المصلحة الشخصية: ويكون ذلك في الفكر التسييري ويكون ذلك من خلال تعظيم المنفعة التي امتدت إلى الخيارات الفردية المتخذة من طرف الأشخاص المكلفين بتسيير الشركة.

03- إمكانية دمج بعض الاستراتيجيات: حيث يكون هذا بدمج الاستراتيجية المعتمدة من طرف المسيرين في الاستراتيجيات الكبرى للتجذر التي تؤدي إلى خلق وضعية مهيمنة وصعبة التحكم بسبب النظام الأساسي و القرارات المعتمدين في المؤسسة.

¹ عميروش بوبكر، مرجع نفسه، ص 17.

خلاصة الفصل

نخلص من خلال هذا الفصل، بأن موضوع حوكمة الشركات ازدادت أهميته في السنوات الأخيرة، وكون أسسها ومبادئها وآلياتها تعد من المفاهيم الحديثة على المستوى العالمي والمحلي، وأن الوعي بهذه المفاهيم وتطبيقها يؤدي إلى تحقيق قدر كبير من العدالة والشفافية، وكذلك منح حق مساءلة إدارة الشركة وبالتالي حماية حقوق المساهمين وجميع أصحاب المصالح، والحد من كل أوجه الفساد المالي والإداري، الذي يتمثل بشكل كبير في استغلال السلطة والوظيفة في غير مصلحة الشركة، وتحريف القوائم المالية والتأثير على القرارات الاقتصادية لمستخدميها، بالإضافة إلى وجود تنظيم و إطار تشريعي يتسم بالعدل والمساواة بين أصحاب المصالح التي لا بد أن تتفاعل مع مجموعة من المحددات الداخلية والخارجية.

وقد عكفت مختلف الهيئات الاقتصادية العالمية على تقديم جملة من التوجيهات، التي تساعد على تطبيق مبادئ الحوكمة في الإقتصاديات، ولعل أهمها ما جاءت به منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، من ضرورة وجود إطار فعال للحوكمة وكذا لعب دور أصحاب المصالح الدور المنوط بهم لتعزيز تطبيقها سيما ما تعلق بضرورة الإفصاح التام عن كل المعلومات بشفافية حتى تضمن حقوق المساهمين وتضمن المعاملة المتساوية لهم. ويعتبر كل من المساهمين والإدارة وأصحاب المصالح ومجلس الإدارة، هم أهم الأطراف المعنية بتطبيق قواعد ومبادئ حوكمة الشركات لكن يبقى المسؤول الأول عن تطبيقها داخل الشركة هو مجلس الإدارة لما له من سلطة قرار داخل الشركة، ويكون هذا التطبيق من خلال مجموعة من الآليات الداخلية والخارجية.

الفصل الثاني

الإطار العام لحافظ

الحسابات

تمهيد :

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات في مجال العلاقات الإقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، جعلها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة تجمعها بها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، ومن هنا ظهرت فكرة الإستعانة بجهاز رقابي محكم، يقوم به طرف ثالث مستقل عن الشركة ليتحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة التي تصدرها هذه الأخيرة، وكذا معرفة مدى تطبيق الإدارة للإجراءات الموضوعة لتفادي مختلف الأخطاء ومنع حالات الغش والتلاعب بأموال الشركة، وعليه يمكن القول بأن بروز مهنة محاسبة الحسابات بصفة عامة كانت من هذا المنطلق، حيث سعت جميع الدول إلى تبني هذه المهنة والتي تطورت بمرور الوقت وفقا لاحتياجات كل عصر، والجزائر بدورها رأت في مهنة محاسبة الحسابات السبيل الذي سيجنبها أي تلاعبات أو مخالفات في شركاتها، وقد أفضت عليها العديد من التغييرات منذ الإستقلال إلى غاية اليوم، وهذا من أجل إعطاء الصورة الصادقة والمعبرة عن حالة القوائم المالية دون أي تحيز، ولالإلمام أكثر بالموضوع إرتأينا أن نقسم هذا الفصل إلى أربعة مباحث كما يلي :

المبحث الأول : ماهية محافظ الحسابات.

المبحث الثاني : حقوق وواجبات وشروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

المبحث الثالث : مهام ومسؤوليات وأتعاب محافظ الحسابات.

المبحث الرابع : تعيين وموانع تعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات.

المبحث الأول : ماهية محافظ الحسابات

ينظر إلى وظيفة محافظ الحسابات في الحياة الاقتصادية بأنها الوظيفة التي تلعب دورا كبيرا في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المؤسسة، لما يقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف من خلال رأي فني محايد ومستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة.

المطلب الأول: تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

لقد عرفت الجزائر منذ الاستقلال عدة تحولات اقتصادية وخلال هذه المراحل التي مرت بها قامت بسن مجموعة من القوانين والتشريعات تتماشى مع سياساتها الاقتصادية التي تميزت بها كل مرحلة، حيث ركزت هذه التشريعات بشكل كبير على تنظيم عمل الشركات وكيفية التحكم والسيطرة وممارسة الرقابة عليها ومن بين تلك القوانين، القوانين الخاصة بتنظيم مهنة مراجعة الحسابات.

ومنذ 1969 إلى يومنا هذا عرفت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تطورا كبيرا حيث شهدت تطورا معمقا لمهنتها، ومع تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي SCF زاد الاهتمام بالمهنة أكثر وأصدرت عدة قوانين و مراسيم تنظمها وفيما يلي نتناول مختلف التطورات التي عرفتتها المهنة:

أولا : مرحلة ما قبل 1980

أهم ما ميز هذه المرحلة هو صدور الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 والذي حدد مهام وواجبات محافظي الحسابات في التأكد من سلامة ومصداقية حسابات وأصول الشركات و المؤسسات العمومية.

كما تناول المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب واعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية ودخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين¹:

— المراقبين العامين للمالية ؛

— مراقبة المالية ؛

— مفتشو المالية ؛

وأوكلت للمراجعين المهام التالية :

¹ عزة الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير العدد 05، جامعة الوادي، 2012، ص 20.

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

وفي هذه المرحلة أيضا تم إصدار الأمر الرئاسي رقم 71-82 بتاريخ 1971/12/29 والمتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة حيث تعرض إلى تحديد اختصاص كل منهما في المواد من (المادة 4 إلى غاية المادة 9) وشرط الدخول في المهنة في المواد من (المادة 10 إلى المادة 12) ، وكيفية ممارسة المهنة في المواد من (المادة 13 إلى غاية المادة 21) وتطرق إلى كيفية تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وتسييره من (المادة 22 إلى المادة 66).¹

ثانيا : مرحلة من 1980 إلى غاية 1988

"في هذه المرحلة بدأ التفكير في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا و مضمونا وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تخضع للقانون التجاري و تأخذ في الغالب شركة ذات أسهم، وعليه يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم الرقابة وإعادة الاعتبار لمهنة المراجعة وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم: 80-05 المؤرخ في 1980/10/30 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة".²

"حيث أعطى هذا القانون مجلس المحاسبة كافة الصلاحيات المتعلقة بممارسة الرقابة الداخلية والخارجية على المنظمات ذات رأس مال عمومي، الأمر الذي أدخل مهنة المراجعة في فراغ قانوني من حيث شروط التعيين والمهام والواجبات والمسؤوليات، والذي أستمر حتى سنة 1984 تاريخ إصدار قانون المالية لسنة 1985، الذي جاء ليعيد تكييف المهنة، إلا أن هذا القانون بقي حبرا على ورق ولم يتم تطبيقه على أرض الواقع لعدة أسباب، منها عدم توفر الأرضية المناسبة ونقص عدد المراجعين المؤهلين لممارسة المهنة والظروف الاقتصادية السائدة في تلك

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 107، لسنة 1971، ص 1852، بتصرف.

² لمايسي سارة، تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية و الإبلاغ الدولي، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2016، ص 96.

المرحلة، وإستمر هذا الأمر على حاله حتى سنة 1988 تاريخ صدور القانون المتعلق باستقلال المؤسسات العمومية¹.

ثالثا : مرحلة ما بعد 1988

في سنة 1988 صدر القانون رقم 88-01 المؤرخ في : 12/01/1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، وتعديل القانون التجاري بواسطة القانون 88-04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث أصبحت هذه المؤسسات بموجب هذين القانونين شركات تجارية لها الشخصية المعنوية ويتم تنظيمها بمقتضى قواعد القانون التجاري، وبذلك تم تحرير المؤسسات العمومية من القيود الإدارية التي كانت تتعرض لها وإعادة تنظيم وظيفة الرقابة التي تم ترجمتها قانونيا بإعادة تأهيل محافظ الحسابات و تعيين المراجع الداخلي في المؤسسة.

وفي سنة 1991 صدر القانون رقم 91-08 المؤرخ في : 27/04/1991 الذي حدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وفي سنة 1994 صدر قرار مؤرخ في : 07/11/1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات وقد حدد هذا القرار نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار المهام العادية الموكلة إليهم.

وفي سنة 1995 صدر القانون رقم 95-20 المؤرخ في : 17/07/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية وذلك من خلال المواد من 07 إلى 12، وانحصر مجال اختصاصه برقابة ما يلي²:

- مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية (مضمون المادة: 07)؛
- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا؛ والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية (مضمون المادة: 08) ؛
- تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأسمالها الاجتماعي (مضمون المادة: 09) ؛

¹ عاشوري عبد الناصر، دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2016 ص 101.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 39 لسنة 1995، ص 04، بتصرف

- الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين و حماية الاجتماعيين (مضمون المادة: 10)،
- استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة (مضمون المادة : 11)،
- استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية أو الاجتماعية أو العلمية أو التربوية أو الثقافية (مضمون المادة: 12)؛

"وفي سنة 1996 صدور المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في: 15/04/1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير محاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث بموجب المادة الأولى التي تبين طبيعة المرسوم، على أنه يحدد الأخلاق المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ليتم بعد ذلك إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة كهيئة استشارية لدى وزارة المالية يهتم بشؤون البحث والتطوير ووضع المعايير المتعلقة بمهنة المحاسبة، وهذا من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25".¹

وفي سنة 2010 قامت الجزائر بعدة تعديلات على مهنة المراجعة من اجل تكييفها مع النظام المحاسبي المالي الجديد SCF وضمان حسن تطبيقه وذلك من خلال القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي يمنح صلاحيات أوسع للسلطات العمومية من خلال استعادة وزارة المالية صلاحيات تنظيم المهنة وممارسة الوصاية عليها.

حيث أن هذا القانون ألغى العمل بالقانون 91-08 وجاء بعدد من التغييرات نذكر منها:

- إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية وهذا حسب المرسوم التنفيذي رقم: 11/24 المؤرخ في: 27/01/2011 حيث يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية وإنشاء اللجان التالية :

- 1- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية ؛
- 2- الواجبات المهنية ؛
- 3- لجنة الاعتماد ؛
- 4- لجنة التكوين ؛
- 5- لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية لدى نفس المجلس وتكون متساوية الأعضاء.

¹ عاشوري عبد الناصر، مرجع سابق، ص 102

- كما تم إنشاء الغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة المهنة و تعمل بالتنسيق مع وزير المالية؛
- كما نص هذا القانون على أنه يتعين على مراجع الحسابات إعلام وكيل الجمهورية في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة خلال سنتين مائتين متتاليتين؛
- كما تم الفصل بين مهام الثلاثة بإنشاء ثلاثة منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي :
 - 1- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.
 - 2- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
 - 3- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ومن أجل توضيح و تفسير محتوى هذا القانون أصدر المشرع الجزائري مجموعة من المراسيم التنفيذية أهمها:
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/01/2011 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27/01/2011 والذي يحدد شروط و كفاءات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27/01/2011 والمتعلق بتعيين محافظ الحسابات.
 - المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13/01/2013 والذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
 - القرار المؤرخ في: 12/01/2014 المتعلق بكيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات.
- حيث حدد هذا القرار مدة تسليم محافظ الحسابات لتقريره والمحددة بـ(15) يوما قبل انعقاد الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، كما أشار القرار إلى وجوب تسليم التقرير بمقر الكيان موضوع المراجعة مقابل وصل استلام ، وأن توضع الوثائق الضرورية لإعداد التقرير تحت تصرف محافظ الحسابات قبل(45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة.¹

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 24 لسنة 2014 ، ص 22.

المطلب الثاني : تعريف محافظ الحسابات

لقد وردت مجموعة من التعاريف لمحافظ الحسابات ولعل أهمها ما يلي:

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه " ...الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها ، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها..."¹

وأما القانون 10-01 فقد عرفه وتحديدًا في المادة 22 منه " يعد محافظ حسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص أو تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"²

1 وزارة العدل القانون التجاري طبعة 2007 المادة 715 مكرر 4 ص 188.
2 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد رقم 42 لسنة 2010 ، ص 7.

المبحث الثاني : حقوق وواجبات وشروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

في هذا المبحث سنبين حقوق وواجبات محافظ الحسابات للقيام بعمله على أكمل وجه بالإضافة إلى الشروط اللازمة لممارسة مهنته.

المطلب الأول : حقوق محافظ الحسابات

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهامه على أكمل وجه، أعطاه المشرع الجزائري مجموعة من الحقوق والتي نصت عليها المواد من 31 إلى 38 من القانون 01/10 السالف ذكره وهي كالآتي:¹

— يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة (مضمون المادة رقم:31)؛

— يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها (مضمون المادة:32)؛

— يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون (مضمون المادة:33)؛

— يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري (مضمون المادة:34)؛

— مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات سيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه (مضمون المادة:35)؛

— يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته (مضمون المادة:36)؛

— تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته (مضمون المادة:37)؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 08 بتصرف.

— يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلّص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقرير عن المراقبات والإثباتات الحاصلة (مضمون المادة: 38)؛

المطلب الثاني : واجبات محافظ الحسابات

حدد المشرع الجزائري في القانون 01/10 السالف ذكره لمحافظ الحسابات مجموعة من الواجبات وألزمه بالوفاء بهاء ومن بين هذه الواجبات نذكر ما يلي¹:

- يجب على محافظ الحسابات أن لا يتدخل في تسيير شؤون الشركة (مضمون المادة: 23 آخر فقرة)؛
- يجب على محافظ الحسابات في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة خلال سنتين متتاليتين إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا (مضمون المادة: 27) ؛
- يجب على محافظ الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشرة (15) يوما، (مضمون المادة: 30) ؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يحدد مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيروريتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه (مضمون المادة: 35) ؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يحتفظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهد (مضمون المادة: 40) ؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بسر المهنة في أداء مهنته إلا في بعض الحالات المنصوص عليها في القوانين و التنظيمات المعمول بها (مضمون المادة: 71) ؛
- يجب على محافظ الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارستهم لمهنتهم (مضمون المادة: 75) ؛
- يجب على محافظ الحسابات استقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني وهذا حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، كما يجب منح أجرة للمتربصين الذين يتكفلون بهم (مضمون المادة: 78) ؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010 مرجع سابق، ص 07 ، 08 ، 11 ، 12، بتصرف.

المطلب الثالث : شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر لابد أن تتوفر مجموعة من الشروط، والتي في المادة 08 من القانون 01/10 المؤرخ في : 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والتي تنص على ما يلي :

" لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد يجب ان تتوفر الشروط الآتية:

1- أن يكون جزائري الجنسية.

2- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي :

أ- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسبي أن يكون حائزا شهادة جزائية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.

ب- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

ج- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 01/10 المؤرخ في: 2010/07/29 أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لحل تواجد مكاتبهم."

اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من القانون 01/10 هو " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف ، والله على ما أقول شهيد"

المبحث الثالث : مهام ومسؤوليات وأتعاب محافظ الحسابات

سنبين في هذا المبحث مهام محافظ الحسابات والمسؤوليات التي يتحملها وكذا الأتعاب التي سيتحصل عليها عند قيامه بعمله.

المطلب الأول : مهام محافظ الحسابات.

ونميز هنا بين نوعين المهام وهي المهام الدائمة و المهام المؤقتة.

أولا : المهام الدائمة

تتمثل المهام الدائمة لمحافظ الحسابات دون أي تدخل في التسيير أثناء قيامه بفحص الحسابات على المهام التالية التي نصت عليها المواد من 23 إلى 25 القانون 01/10 و هي:¹

— يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وإنتظام الحسابات المدعمة والمدججة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافضي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد ما يلي :

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 لسنة 2010 مرجع سابق ص 07 بتصرف

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة 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 السهم أو حسب الحصة الإجتماعية ؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية ؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الإستغلال.

ثانيا : المهام المؤقتة

- كلف المشرع الجزائري محافظو الحسابات بمهام مؤقتة ذات طابع ظرفي يمكن ذكرها فيما يلي¹ :
- إخطار الجمعية العامة للمؤسسة بكل المخالفات التي اكتشفها (المادة 715 مكرر 10 جديدة من القانون التجاري) ؛
 - التدخل في حالة التغيير في رأس المال سواء بالزيادة أو النقصان (المادة 712 معدلة من القانون التجاري) ؛
 - إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها (المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري) ؛
 - المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح (المادة 723 من القانون التجاري) ؛
 - تقييم اقتراحات تعديل الأشكال والطرق الخاصة لحسابات النتائج والميزانية (المادة 715 من القانون التجاري) ؛
 - فحص متطلبات التنازل والدمج والانفصال وتصفية الشركات (المادة 750 من القانون التجاري) ؛
 - استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة (المادة 621 من القانون التجاري).

المطلب الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات.

يمارس محافظ الحسابات مهنته تحت مسؤوليته الخاصة وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه وخبراء يختارهم، ولهذا يقع على عاتقه ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي كما يلي :

¹ وزارة العدل للجمهورية الجزائرية، القانون التجاري، آخر تعديل لسنة 2019.

أولا : المسؤولية المدنية

تقوم المسؤولية المدنية على أساس أن هناك ضرا أصاب المدعي نتيجة خطأ أو إهمال يصدر من محافظ الحسابات.

كما حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات المسؤولية المدنية وهذا في نص المادة 61 من القانون 01/10 السالف الذكر حيث " يعد محافظ الحسابات مسئولا 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 معاناة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة"¹.

وتشمل هذه المسؤولية بالنسبة لمحافظ الحسابات في بعض نواحي التقصير التي تتعلق بعمله ومن أهمها:

- حالة إهمال محافظ الحسابات في قيامه بأداء عمله و عدم بذل العناية المهنية اللازمة.
- حالة وقوع محافظ الحسابات في بعض الأخطاء أثناء مرجعته.
- عدم قيامه نهائيا بأداء لعمله.

لذلك قد يتعرض محافظ الحسابات نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية المدنية حيث يسأل عن أي أخطاء يسيرة أو كبيرة وقد يكون عرضة للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطر للخرج أمام المسؤولين في الشركة. "يمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع المسؤولية المدنية عن نفسه بإثباته عدم وجود خطأ أو إثباته أن الضرر كان نتيجة أسباب خارجة عن نطاق إرادته أو كان نتيجة خطأ الضحية نفسه، أما عن الجهة القضائية المختصة بدعوى المسؤولية المدنية فلا نجد حكم خاص في القانون المنظم للمهنة وأمام ذلك ترفع الدعوى ضد محافظ الحسابات أمام الجهة القضائية التي يقع محل إقامته في دائرة اختصاصها"².

ثانيا : المسؤولية الجزائية

لا تقتصر مهمة محافظ الحسابات على الجانب المالي للمؤسسة فقط، والخدمات التي يقدمها بل يساهم أيضا في أخلاق الحياة الاقتصادية، ضمانا بذلك الامتثال لقانون أخلاقيات المهنة وتشجيع شفافية المعلومة المالية،

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 لسنة 2010 مرجع سابق ، ص 10.

² طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 09، جامعة طاهر مولاي سعيدة، ص 45.

وبذلك فإن محافظ الحسابات الذي يتغافل عن أداء هذا الدور أو الذي يخالف القوانين، فإنه يقع على عاتقه مسؤولية جزائية.

كما يمكن تعريف المسؤولية الجزائية على أنها "المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات بحكم القانون إذا توافر القصد الجنائي أي علمه بالجريمة ومشاركته فيها كأن يعتمد مثلاً إعداد تقرير كاذب بنتائج المراقبة أو يعتمد إغفال وقائع في تقريره الموجه إلى الجمعية العامة بهدف الإضرار بمصالح أعضائها"¹.

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية في حالة ارتكابه لجرائم يعاقب عليها القانون حيث جاء في نص المادة 62 من القانون 01/10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 السالف ذكره " يتحمل ومحافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بكل تقصير قانوني".

ثالثا : المسؤولية التأديبية

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية في حالة ما إذا أحل باعتباره كعضو بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها، حيث جاء في نص المادة 63 من القانون 01/10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

— الإنذار ؛

— التوبيخ ؛

— التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر ؛

— الشطب من الجدول ؛

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها"².

¹ بن جيلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، رسالة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011، ص 134.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 10 .

ولقد حدد المشرع الجزائري الجهاز المخول له سلطة البت في المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات إلى لجنة الانضباط والتحكيم التي أنشئها المجلس الوطني للمحاسبة، والذي لديه سلطة البت في كل إخلال بالواجبات المهنية أو عدم احترام النظام الداخلي للنقابة، وهذا حسب المادة 05 من القانون 01/10 السالف ذكره¹. كما نصت المادة 78 من القانون 01/10 السالف ذكره على تعرض محافظ الحسابات إلى المسؤولية التأديبية في حالة رفضه تأطير المترشحين دون تبرير، تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم المذكورة في المادة 05 من نفس².

المطلب الثالث : أتعاب محافظ الحسابات

إن القاعدة العامة هنا أن الذي يقوم بتحديد الأتعاب هي الجهة التي قامت بالتعيين، على أنه في الشركات المساهمة يكون مرتبط أصلا بالهيئة العامة للمساهمين، إذ تحدد الأتعاب من قبل هذه الهيئة قبل صدور قرار بتعيين محافظ وهذا هو العرف السائد.

وتحدد إتعاب محافظ الحسابات في الجزائر وفقا للنقاط التالية وهذا حسب المادة 37 من القانون 01/10 السالف ذكره حيث ينص على ما يلي³ :

- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ؛
- لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته ؛
- لا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 04 بتصرف.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 12 بتصرف.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 08 بتصرف.

المبحث الرابع : تعيين وموانع تعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات

نظرا للدور الهام والفعال الذي يلعبه محافظ الحسابات في الشركة، سنحاول في هذا المبحث التعرف على شروط تعيين محافظ الحسابات، وكذا الموانع التي تمنعه من القيام بهذه المهمة، بالإضافة إلى كيفية إنهاء مهامه عند الإقتضاء.

المطلب الأول : تعيين محافظ الحسابات

يتم تعيين محافظ الحسابات في الشركات والهيئات حسب نوع المراجعة المراد القيام بها، إذا كانت المراجعة قانونية فإن تعيينه يتم طبقا لأحكام القانون المنظم للمهنة، أما إذا كانت المراجعة تعاقدية فإن القانون لم يحدد أية شروط لأن ذلك يعود حسب العقد المبرم بين محافظ الحسابات والشركة المعنية.

ولقد نصت المواد من 26 إلى 30 من القانون 01/10 السالف ذكره على شروط وكيفيات تعيين محافظ الحسابات سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا لدى الهيئات والشركات المنصوص عليها قانونيا كما يلي¹:

— تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوالات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط لمحافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية(مضمون المادة: 26) ؛

— تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات (مضمون المادة: 27) ؛

— عندما تعين شركة أو هيئة شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها(مضمون المادة: 28) ؛

— عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون (مضمون المادة: 29) ؛

— يجب على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما (مضمون المادة: 30).

أما عن كيفية تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة على أساس دفتر الشروط فقد حددها المرسوم التنفيذي رقم 11-32 الذي أوجب أن يعد مجلس الإدارة أو مكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 07 بتصرف.

خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهددة محافظ الحسابات بإعداد دفتر الشروط من أجل تعيين محافظ للحسابات من طرف الجمعية العامة حيث يتضمن دفتر الشروط ما يلي¹:

- عرض عن الهيئة أو الشركة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج ؛
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورة السابقة التي أيدها مراجع الحسابات المنتهية صلاحيته ؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع المهمة والتقارير الواجب إعدادها ؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها ؛
- نموذج رسالة الترشح ؛
- نموذج التصريح الشرقي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية ؛
- نموذج التصريح الشرقي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة ؛
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية .

المطلب الثاني : موانع تعيين محافظ الحسابات

أوجبت ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم ،ولهذا فقد جاء في أحكام المادة 715 مكرر(6)معدلة)من القانون التجاري عدم إمكانية تعيين محافظ للحسابات في شركة المساهمة بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات الآتية:²

- الأقرباء الأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر(10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر(10/1) رأس مال هذه الشركات؛
- أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجرا أو مرتبا إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 07 لسنة 2011، ص 23 بتصرف.

² وزارة العدل للجمهورية الجزائرية، القانون التجاري آخر تعديل 2019 ص 186.

— الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

كما حدد المشرع الجزائري حالات التنافي والموانع في نص المواد من 64 إلى 70 القانون 01/10 المؤرخ في: 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كالتالي¹ :

— لتحقيق ممارسة مهنة محافظ الحسابات استقلالية فكرية وأخلاقية يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون (مضمون المادة: 64) :

- كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية؛
 - كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
 - كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من هذا القانون؛
 - الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
 - كل عهدة برلمانية؛
 - كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهده، ويتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته طبقا لإحكام المادة 76 من هذا القانون.
- يمنع محافظ الحسابات من (مضمون المادة: 65) :

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

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010 مرجع سابق، ص 10 بتصرف.

— لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة، توسع نفس حالات التنافي والموانع وتلك المذكورة في المادتين 64 و 65 من هذا القانون إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات (مضمون المادة: 66)؛

— يمنع محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة (مضمون المادة: 67)؛

— إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس سلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتقلين إلى نفس شركة محافظة الحسابات (مضمون المادة: 68)؛

— إذا أراد محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في بعض مواد هذا القانون، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة (مضمون المادة: 69)؛

— يمنع محافظ الحسابات من السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور، تطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة (مضمون المادة: 70).

المطلب الثالث : إنهاء مهام محافظ الحسابات

لا يستطيع محافظ الحسابات تأدية مهامه بفعالية ما لم يتمتع بنوع من الاستقلالية الكافية، وهذا لضمان الاستمرارية والاستقرار في العمل، وحتى يكون في مأمن من الإجراءات التي قد يتخذها المديرون سواء بإقالته أو بعرقلة نشاطه، وفيما يلي سنوضح كافة الطرق الممكنة لإنهاء مهام محافظ الحسابات في الشركة :

أولا : إنهاء المدة المحددة قانونا

تنتهي مهام محافظ الحسابات بانتهاء العهدة التي عين لها وهذا طبقا لنص المادة 27 من القانون 01/10 "تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، كما لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات"¹.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 لسنة 2010 مرجع سابق، ص 07.

كما نصت على ذلك المادة 715 مكرر 7 (جديدة) من القانون التجاري " يعين محافظو الحسابات لثلاث سنوات مالية، وتنتهي مهامهم بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة"¹.
ثانيا : إستقالة محافظ الحسابات.

نصت المادة 38 من القانون 01/10 السالف ذكره على أنه " يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة"².

ثالثا : عزل محافظ الحسابات

نصت المادة 715 مكرر 9 (جديدة) من القانون التجاري على أنه "في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام محافظي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة"³.

إذن إذا توفر شرط الخطأ أو المانع يتم عزل محافظ الحسابات بموجب قرار قضائي بناء على طلب يقدم من طرف :

- مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ؛
- مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركة؛
- الجمعية العامة.

رابعا : وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه

إن الوفاة تضع نهاية للعلاقات المبنية على الاعتبار الشخصي، كما هو الحال علاقة محافظ الحسابات بالشركة الخاضعة لرقابته، لأن إختيار المحافظ من طرف الجمعية العامة يتم على أساس الثقة في شخص المحافظ وأمانته وكفاءته، والأمر كذلك إذا تم شطب محافظ الحسابات أو تم إيقافه، لأن هذا يضر بمصلحة الشركة ولا يسعها الانتظار، وبالتالي عليها إيجاد البديل في أقرب وقت ممكن.

وحسب المادة 76 من القانون 01/10 السالف ذكره فإنه " في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف محافظ الحسابات أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركة أو شهر إفلاسها، وفي هذه الحالة يعين الوزير المكلف

¹ وزارة العدل القانون التجاري حسب آخر تعديل لسنة 2019، ص 189.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 08.

³ وزارة العدل القانون التجاري حسب آخر تعديل لسنة 2019، ص 190.

بالمالية بناء على اقتراح من رئيس الغرفة الوطنية مهنيًا مؤهلاً لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع، ويخضع المهني المعين لحالات التناهي و الموانع المنصوص عليها في هذا القانون¹

خامسا : اختتام عملية التصفية بعد حل الشركة أو شهر إفلاسها

لا يمكن حل الشركة دون الجؤ إلى تصفيتها، ولهذا فإن مهام محافظ الحسابات لا تنتهي بمجرد الحل أو شهر الإفلاس خلال مرحلة التصفية، وإنما تنتهي بانتهاء عملية التصفية وإقفالها نهائيا وهذا حسب المادة 76 السالف ذكرها من القانون 01/10.

سادسا : رفض محافظ الحسابات من طرف الأقلية

نص المشرع الجزائري في المادة 715 مكرر 8 (جديدة) من القانون التجاري على أنه "يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا، من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض محافظ أو محافظي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة"².

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 12.

² وزارة العدل القانون التجاري حسب آخر تعديل لسنة 2019 ص 190.

خلاصة الفصل

إن مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر عرفت تطورا كبيرا منذ تشريعها أول مرة، إلى غاية صدور القانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي أعطى صورة جديدة لممارسي مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر، حيث قام المشرع الجزائري بتحديد الشروط الواجب توافرها في شخص محافظ الحسابات لممارسة هذه المهنة، كما بين المهام التي تندرج تحت هذه المهنة متطرقا إلى كيفية تحديد أتعابه، بالإضافة إلى ذكر مجموعة من الحقوق والواجبات التي يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم ويقوم بها، كما حدد المسؤوليات المترتبة عليه في حالة إرتكاب أخطاء، سواء كانت عمدا أو بغير عمد، وتكون هذه المسؤوليات إما مدنية أو جزائية أو تأديبية، كما حدد المشرع الجزائري كفايات تعيين محافظ الحسابات وكيفية إنهاء مهامه، إما بالاستقالة أو العزل أو وفاة محافظ الحسابات أو توقيفه أو شطبه، وإما أن تكون عند اختتام عملية تصفية الشركة أو رفضه من طرف الأقلية من المساهمين.

كما صاحب هذا القانون مجموعة من المراسيم والقرارات منها ما أسس لإنشاء المنظمات المتعلقة بالمهنة ومنها ما حدد سلوكيات المهنة وما يجب أن يتحلى بهال مراجعون كما أورد هذا القانون مجموعة من النقاط المتعلقة بالجانب العملي لمحافظ الحسابات.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد :

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث نقف من خلاله على دور حوكمة الشركات في تحسين أداء محافظي الحسابات، وعرض النتائج المتوصل إليها، ونظرا لنقص الدراسات الميدانية حول العلاقة بين حوكمة الشركات ومحافظي الحسابات في الجزائر، ارتأينا استخدام أسلوب التحري المباشر لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع، وهذا عن طريق التقرب المباشر من المهنيين الممارسين لمهنة محافظة الحسابات والأكاديميين، وذلك باستخدام الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة، الذي إختيرت عينته بناء على اختيار مدروس، وهذا من أجل بيان دور حوكمة الشركات في تحسين أداء محافظي الحسابات والعوامل المتحكمة في ذلك.

ولإمام أكثر بالدراسة الميدانية إرتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتфриغ بياناته.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

تقوم الدراسة الميدانية أساساً على دراسة وتحليل دور حوكمة الشركات في تحسين أداء محافظي الحسابات ومدى تأثير التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة على جودة ونوعية تقارير محافظي الحسابات، وذلك من خلال وجهة نظر المهنيين وأساتذة جامعيين متخصصين.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج التحليلي الإحصائي، إضافة إلى ذلك فإن لهذه الدراسة بعد تطبيق ميداني يتعلق بمساهمة حوكمة الشركات في تحسين أداء محافظي الحسابات وذلك من خلال استخدام قائمة الاستبيان، واعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات:

الفرع الأول: 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 ثم تفريغها وتحليلها، باستخدام برنامج

Excel2007 و SPSS19.

الفرع الثاني: البيانات الثانوية

وهي تمثل بيانات الجانب النظري، واعتمدت على مراجعة الكتب والمنشورات والمقالات، والاطلاع على الدراسات السابقة في مجال حوكمة الشركات ومحافظي الحسابات، وأية مراجع أخرى تساهم في إثراء هذه الدراسة.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

إن اختيار مجتمع الدراسة يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على الحكم فيما يتعلق بالعوامل المحددة لعمل محافظ الحسابات. وتتكون هذه العينة المختارة عشوائياً من مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين في الاختصاص في ولاية الوادي، وهذا من أجل الحصول على نتائج أكثر دقة.

الفرع الثاني: عينة الدراسة

على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان فإنه لم تحدد حجم عينة الدراسة مسبقاً، فقد تم توزيع 40 إستمارة وبعد الفرز تم إسترداد 38 استمارة، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (3-1): يوضح توزيع عدد الاستمارات.

الاستبيان		البيان
النسبة	العدد	
100%	40	عدد الاستمارات الموزعة
95%	38	عدد الاستمارات المسترجعة
78.94%	30	عدد الاستمارات الصالحة
26.66%	08	عدد الاستمارات الملغاة

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على استمارات الاستبيان.

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفرغ بياناته

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم العناصر التي تمت مراعاته لدى إعداد قائمة الاستبيان، بالإضافة إلى مكوناته، طريقة تبويب الأسئلة، طرق التفرغ والمعالجة المتبعة، فضلاً عن الوسائل المستعملة للتحليل لدى تحصيل الاستمارات من أفراد العينة.

المطلب الأول: إعداد الاستبيان وهيكلته

لقد تم إعداد قائمة الاستبيان بناء على كتب ومراجع ودراسات سابقة ذات علاقة بموضوع الدراسة وقد اتخذت عدة اعتبارات أثناء إعداد قائمة الاستبيان أهمها:

إعداد استبيان أولي من أجل استخدامه في جمع البيانات والمعلومات.

يحتوي الاستبيان على أسئلة تمكن الفرد من اختيار بديل من عدة بدائل.

عرض الاستبيان على المشرف من اختيار مدى ملائمتها لجمع البيانات.

تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.

توزيع الاستبيان على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة.

أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان، فقد تم إعدادها على أساس مقياس ليكارت الخماسي الذي يشمل خمس إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول المواضيع التي تناولها الاستبيان بشكل فعال وأكثر دقة، وهذا كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول (3-2): يوضح مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: محمد عبيدات وآخرون، منهجية البحث العلمي، دار وائل للنشر، الأردن، 1999، ص 113.

ولتحديد قيمة المتوسط الحسابي كونها في أي فئة يتم ذلك من خلال إيجاد ما يلي:

- حساب طول المدى = أكبر قيمة - أصغر قيمة = 0.8.

- طول الخلية = $2/5 = 0.4$.

- الحد الأعلى للخلية = طول الخلية + أقل قيمة في مقياس.

وبالتالي يوضح طول الخلية كما هو موضح فيما يلي:

من 1 إلى 1.80 تمثل غير موافق بشدة.

من 1.81 إلى 2.60 تمثل غير موافق.

من 2.61 إلى 3.40 تمثل محايد.

من 3.41 إلى 4.20 تمثل موافق.

من 4.21 إلى 5.00 تمثل موافق بشدة.

كما تضمنت قاعدة الاستبيان 36 سؤالاً توزعت على قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول: يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة ويتكون من 06 أسئلة.

القسم الثاني: يضم ثلاثة محاور تتعلق بموضوع الحوكمة ومحافظ الحسابات.

المحور الأول: يساعد التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة في الشركات على تحسين أدائها وتحقيق أهدافها ،

ويتضمن 10 أسئلة.

المحور الثاني: مدى مساهمة الحوكمة في تفعيل أداء محافظي الحسابات، ويتضمن 12 سؤالاً.

المحور الثالث: تفاعل محافظ الحسابات مع باقي أطراف الحوكمة، ويتضمن 08 أسئلة.

المطلب الثاني: تفريغ بيانات الاستبيان

الفرع الأول: معالجة نتائج الاستبيان

من أجل تسهيل عملية التحليل، وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان، قمنا بتجميع البيانات المحصلة وتفرغها في برنامج SPSS19 .
فيما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة، تم إعداد مجموعة من الجداول تم استخلاصها بالاعتماد على برنامج SPSS19 .

بالنسبة لمحاو الاستبيان، تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج SPSS19 الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان، ومن بين هذه الأساليب نجد: التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية... الخ.

الفرع الثاني: عرض خصائص العينة

أولاً: من حيث الجنس

الجدول (3-3) يوضح أفراد العينة ن = 30 من حيث الجنس.

الرقم	المتغير	الفئة	التكرارات	النسبة %
1	الجنس	ذكور	23	76,7
		إناث	7	23,3
المجموع			30	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على SPSS19.

من خلال الجدول (03) يتضح لنا توزيع النسب حسب الجنس لإفراد العينة، حيث نجد أن نسبة مشاركة الذكور تمثل 76.7% ، في حين كانت نسبة مشاركة الإناث 23.3% وهذا يدل على أن إقبال الذكور على مهنة المراجعة والمحاسبة أكبر من الإناث.

ثانياً: من حيث العمر

الجدول (3-4) يوضح أفراد العينة ن = 30 من حيث العمر.

الرقم	المتغير	الفئة	التكرارات	النسبة %
2	العمر	أقل من 30 سنة	4	13,3
		من 30 إلى 40 سنة	8	26,7
		من 41 إلى 50 سنة	13	43,3
		أكثر من 50 سنة	5	16,7
		المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على SPSS19.

من خلال الجدول (04) يتضح أن ما نسبته 13.3% من عينة الدراسة أعمارهم أقل من 30 سنة، 26.7% تتراوح أعمارهم من 30 إلى 40 سنة، 43.3% تتراوح أعمارهم من 41 إلى 50 سنة، بينما 16.7% أعمارهم أكثر من 50 سنة، حيث أن هذا الاختلاف في الفئات العمرية يدل على استطلاع جميع آراء عينة الدراسة.

ثالثاً: من حيث المؤهل العلمي

الجدول (3-5) يوضح أفراد العينة ن = 30 من حيث المؤهل العلمي

الرقم	المتغير	الفئة	التكرارات	النسبة %
3	المؤهل العلمي	ليسانس	11	36,7
		ماستر	7	23,3
		ماجستير	1	3,3
		دكتوراه	11	36,7
المجموع			30	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على SPSS19.

من خلال الجدول (05) يتضح أن ما نسبته **36.7%** من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي ليسانس، **23.3%** مؤهلهم العلمي ماجستير، بينما **3.3%** مؤهلهم العلمي دكتوراه، **36.7%** مؤهلهم العلمي دكتوراه، والملاحظ أن نسبة حملة شهادة لليسانس ونسبة حملة درجة دكتوراه هي نسبة متساوية، وهذا يدل على أغلب عينة الدراسة من أكاديميين متحصلين على درجة دكتوراه أو مهنيين متحصلين على شهادة لليسانس، حيث أن هذا الاختلاف في المؤهلات العلمية يدل على استطلاع جميع آراء عينة الدراسة.

رابعاً: من حيث التخصص العلمي

الجدول (3-6) يوضح أفراد العينة ن = 30 من حيث التخصص العلمي

الرقم	المتغير	الفئة	التكرارات	النسبة %
4	التخصص العلمي	محاسبة	15	50,0
		تدقيق محاسبي	3	10,0
		مالية	11	36,7
		غير ذلك	1	3,3
المجموع				
			30	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على SPSS19.

من خلال الجدول (06) يتضح أن ما نسبته **50%** من عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة، **10%** تخصصهم العلمي تدقيق محاسبي، بينما **36.7%** تخصصهم العلمي مالية، **3.3%** مؤهلهم العلمي غير ذلك، والملاحظ أن نسبة تخصص محاسبة هي الأكبر ثم نسبة تخصص مالية وهذا لأن الغالب أن أصحاب هذه التخصصات هم من يهتمون بمهام ووظيفة المراجعة، كما أن هذا الاختلاف في التخصصات العلمية يدل على استطلاع جميع آراء عينة الدراسة.

خامسا: من حيث المنصب الوظيفي

الجدول (3-7) يوضح أفراد العينة ن = 30 من حيث المنصب الوظيفي

الرقم	المتغير	الفئة	التكرارات	النسبة %
5	المنصب الوظيفي	خبير محاسبي	1	3,3
		محافظ حسابات	18	60,0
		أستاذ جامعي	11	36,7
المجموع				
			30	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على SPSS19.

من خلال الجدول (07) يتضح أن ما نسبته 3.3% من عينة الدراسة منصبهم الوظيفي خبير محاسبي، 60.0% منصبهم الوظيفي محافظ حسابات، بينما 36.7% منصبهم الوظيفي أستاذ جامعي، والملاحظ أن نسبة الذين منصبهم الوظيفي محافظ حسابات هي الأكبر ولهذا يمكن القول أن أغلب عينة الدراسة من المراجعين أصحاب المكاتب، حيث أن هذا الاختلاف في المنصب الوظيفي يدل على استطلاع جميع آراء عينة الدراسة. سادسا: من حيث الخبرة العملية

الجدول (3-8) يوضح أفراد العينة ن = 30 من حيث الخبرة العلمية

الرقم	المتغير	الفئة	التكرارات	النسبة %
6	الخبرة العملية	أقل من 5 سنوات	9	30,0
		من 5 إلى 10 سنوات	11	36,7
		من 11 على 15 سنة	5	16,7
		أكثر من 15 سنة	5	16,7
المجموع			30	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على SPSS19.

من خلال الجدول (08) يتضح أن ما نسبته **30.3%** من عينة الدراسة خبرتهم العملية اقل من **5** سنوات، **36.7%** خبرتهم العملية من **5** إلى **10** سنوات، بينما **16.7%** خبرتهم العملية من **11** إلى **15** سنة ، **16.7%** خبرتهم العملية أكثر من **15** سنة، والملاحظ أن نسبة الذين خبرتهم العملية من **5** إلى **10** سنوات هي الأكبر ولهذا يمكن القول أن اغلب عينة الدراسة من المراجعين أصحاب المكاتب (المهنيين) أو الأكاديميين خبرتهم المهنية تتراوح من **5** إلى **10** سنوات، حيث أن هذا الاختلاف في الخبرة العملية يدل على استطلاع جميع آراء عينة الدراسة.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة

سنقوم في هذا المبحث بتحليل نتائج الاستبيان التي تحصلنا عليها من عينة الدراسة.

المطلب الأول: صدق وثبات الاستبيان

تم وضع فقرات الاستبيان وذلك للتأكد من صدق وثبات فقراتها حيث تم عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف وكذلك على مجموعة من الأستاذة من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير من أجل تحكيمه. أما في يخص ثبات الاستبيان يعني انه يعطي نفس النتائج في حالة تم إعادة توزيع أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وهذا يعني أن تكون النتائج التي يعطيها الاستبيان متقاربة إذا تم تكرار توزيعها على عينة الدراسة، وقد تم التحقق من الثبات من خلال طريقة ألفا كرو نباخ.

تم استخدام طريقة ألفا كرو نباخ لقياس الثبات الكلي للاستبيان وقد بلغ المعدل العام لثبات جميع فقرات الاستبيان **0.778**، والجدول التالي يوضح ذلك

الجدول (3-9) يوضح معامل الثبات ألفا كرو نباخ.

معامل ألفا كرو نباخ	مجموع أفراد العينة
0.778	30

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على SPSS19.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

الفرع الأول: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارة يساعد التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة في الشركات على تحسين أدائها وتحقيق أهدافها.

الجدول (3-10) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول

المستوى	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
				%	%	%	%	%	
موافق بشدة	5	0,55605	4,3667	0	0	1	17	12	إن احتفاظ الشركة بدليل أو لائحة حوكمة يعكس رغبة الشركة في إتباع أحدث الممارسات السليمة من أجل تحسين أدائها.
				0	0	3,3	56,7	40	
موافق	10	0,69893	4,1667	0	1	2	18	9	يؤدي توافق القواعد والمتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات الحوكمة مع القواعد والقوانين النافذة في الدولة، إلى رفع من أدائها.
				0	3,3	6,7	60	30	
موافق بشدة	6	0,61495	4,3667	0	0	2	15	13	وجود الحق لحملة الأسهم في انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، يزيد من ثقة حملة الأسهم بالشركة.
				0	0	6,7	50,0	43,3	
موافق بشدة	2	0,56832	4,4333	0	0	1	15	14	إن معاملة كافة حملة الأسهم من نفس الطبقة معاملة متساوية من حيث الحقوق يزيد من ثقة حملة الأسهم بالتطبيق الفعال لإطار الحوكمة في الشركة.
				0	0	3,3	50,0	46,7	

موافق بشدة	9	0,82768	4,2667	0	2	1	14	13	حصول حملة الأسهم على كافة المعلومات المتعلقة بأداء الشركة دون تمييز يعكس الأداء الجيد لهذه الشركة.
				0	6.7	3.3	46,7	43,3	
موافق بشدة	2	0,56832	4,4333	0	0	1	15	14	إن وجود حماية لحملة الأسهم الأقلية من أي إساءة أو استغلال التي قد يقوم بها أصحاب النسب الحاكمة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة يؤدي إلى زيادة ثقة حملة الأسهم بحسن أداء الشركة.
				0	0	3,3	50,0	46,7	
موافق بشدة	7	0,71116	4,3333	0	1	1	15	13	إن حصول أصحاب المصالح وفي الوقت المناسب، على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي للقيام بمسؤولياتهم يؤدي إلى تحسين أداء الشركة.
				0	3.3	3.3	50	43.3	
موافق بشدة	4	0,67891	4,4333	0	0	3	11	16	إن إعلام أصحاب المصالح وبشكل كاف عن حقوقهم والتزاماتهم عند ارتباطهم بالعمل في الشركة يؤدي إلى تحسين أداء الشركة.
				0	0	10	36.7	53.3	
موافق بشدة	8	0,47946	4,3333	0	0	0	30	10	إن إفصاح الشركة عن أي تغيرات في الأصول والالتزامات يعكس فعالية تطبيق لائحة الحوكمة فيها.
				0	0	0	66.7	33.3	
موافق بشدة	1	0,71116	4,6667	0	1	1	5	23	قيام مجلس الإدارة بوضع استراتيجيات للشركة، والسهر على تنفيذها يؤدي إلى تحسين أدائها.
				0	3.3	3.3	16.7	76.7	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على SPSS19.

التحليل: من خلال الجدول يظهر أنه قد حصلت العبارة رقم **10** (قيام مجلس الإدارة بوضع استراتيجيات الشركة، والسهر على تنفيذها يؤدي إلى تحسين أدائها.) على الصدارة، والتي قد بلغت بمتوسط حسابي **4,6667** وانحراف معياري **0.71116** وهذا يفسر أن نسبة التكرارات لهذه العبارة لها قبول كبير من طرف أفراد عينة الدراسة، في حين احتلت العبارة رقم **02** (يؤدي توافق القواعد والمتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات الحوكمة مع القواعد والقوانين النازمة في الدولة، إلى الرفع من أداءها.) المرتبة الأخيرة لمتوسط حسابي بلغ **4.1667** وانحراف معياري بلغ **0.69893** وهذا يفسر أن فكرة (توافق القواعد والمتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات الحوكمة مع القواعد والقوانين النازمة في الدولة، إلى الرفع من أداءها) لم يكن لها قبول من طرف أفراد عينة الدراسة.

وبالتالي يمكن القول بأن التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة في الشركات يعمل على تحسين أدائها وتحقيق أهدافها، لأن كل الأجوبة كانت في اتجاه موافق بشدة وهذا ما لوحظ من خلال وجهة نظر أفراد العينة.

الفرع الثاني: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارة مدى مساهمة الحوكمة في تحسين أداء محافظي الحسابات.

الجدول (3-11) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد				
	%	%	%	%	%				
يجب ان يكون لمحافظ الحسابات شهادات وخبرة مهنية ومعرفة بالشركة.	23	5	1	1	0	4,6667	0,71116	2	موافق بشدة
	76.7	16.7	3.3	3.3	0				
يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية مهنية أثناء أداء عمله.	23	5	1	1	0	4,6667	0,71116	2	موافق بشدة
	76.7	16.7	3.3	3.3	0				
إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن محافظ الحسابات من الحكم على فعالية الإدارة داخل الشركة.	19	10	1	0	0	4,6000	0,56324	5	موافق بشدة
	63.3	33.3	3.3	0	0				

موافق بشدة	6	0,50401	4,5667	0	0	0	3	17	الرأي الذي يصدره محافظ الحسابات، يعكس مدى التزام الشركة بمعايير المراجعة المتعارف عليها
				0	0	0	43.3	56.7	
موافق بشدة	1	0,53498	4,7000	0	0	1	7	22	إبداء رأي نظيف حول القوائم المالية، يعزز مصداقية المساهمين والمتعاملين مع الشركة.
				0	0	3.3	23.3	73.3	
موافق بشدة	1	0,59596	4,7000	0	0	2	5	23	جودة عمل محافظ الحسابات أساس في إختياره.
				0	0	6.7	16.7	76.7	
موافق	10	1,01992	3,8333	1	2	6	13	8	عملية حسن التعامل والإحترام من طرف موظفي مكتب المراجعة يساهم في عملية اختيار محافظ الحسابات من طرف الشركة.
				3.3	6.7	20	43.3	26.7	
موافق بشدة	7	0,62972	4,5000	0	0	2	11	17	إن إلتزام محافظ الحسابات بالإستقلالية والموضوعية عند ممارسة مهنته دليل على حسن أدائه.
				0	0	6.7	36.7	56.7	
موافق بشدة	8	0,60648	4,3333	0	0	2	16	12	لايد من وجود لجان للمراجعة في الشركات، لأنها هي التي تعين محافظ الحسابات المناسب وتناقش نتائج المراجعة معه بدقة.
				0	0	6.7	53.3	40	
موافق بشدة	8	0,60648	4,3333	0	0	2	16	12	المناقشة المستفيضة من طرف أعضاء مجلس إدارة الشركة يؤدي إلى تحسين أداء محافظ الحسابات
				0	0	6.7	53.3	40	
موافق	11	0,93526	3,5667	0	6	4	17	3	إن شكل وعدد صفحات تقرير محافظ الحسابات، دليل على حسن أدائه.
				0	20	13.3	56.7	10	
محايد	12	1,15520	2,9000	3	9	9	6	3	أتعاب محافظ الحسابات أساس في اختياره.
				10	30	30	20	10	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على SPSS19.

التحليل: من خلال الجدول يظهر أنه قد حصلت العبارة رقم **05** (إبداء رأي نظيف حول القوائم المالية، يعزز مصداقية المساهمين والمتعاملين مع الشركة.) والعبارة **06** (جودة عمل محافظ الحسابات أساس في اختياره .) على الصدارة، والتي قد بلغت على التوالي بمتوسط حسابي **4.7** وانحراف معياري **0.53498** و بمتوسط حسابي **4.7** وانحراف معياري **0.59596** وهذا يفسر أن نسبة التكرارات لهاتين العبارتين لهما قبول كبير من طرف أفراد عينة الدراسة ، في حين احتلت العبارة رقم **12** (أتعاب محافظ الحسابات أساس في اختياره.) المرتبة الأخيرة لمتوسط حسابي بلغ **2.9** وانحراف معياري بلغ **1.15520** وهذا يفسر أن فكرة (أتعاب محافظ الحسابات أساس في اختياره.) لم يكن لها قبول من طرف أفراد عينة الدراسة.

وبالتالي يمكن القول بأن تفعيل آليات الحوكمة في الشركات يعمل على تحسين أداء محافظ الحسابات وذلك من خلال بذل العناية المهنية اللازمة، حيث أن أغلب الأجوبة كانت في الاتجاه موافق بشدة وموافق، وهذا ما لوحظ من خلال وجهة نظر أفراد العينة.

كما أن توفر محافظ الحسابات على الكفاءة المهنية والشهادات العلمية وتمتعها بالاستقلالية دليل على حسن أدائه، كما هو موضح في العبارة **01** و **08** حيث كانت الأجوبة بإتجاه موافق بشدة وذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

كما يمكن القول أن جودة عمل محافظ الحسابات تعتبر أساس في اختياره كمحافظ حسابات في الشركات، وذلك من خلال جودة ونوعية التقارير التي يصدرها وهذا كما هو موضح في العبارة **06**، حيث كانت الأجوبة بإتجاه موافق بشدة وذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

الفرع الثالث: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارة لتفاعل محافظ الحسابات مع باقي أطراف الحوكمة

الجدول (3-12) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث

المستوى	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
				%	%	%	%	%	
موافق	8	0,71840	4,0333	0	2	1	21	6	تقديم النصائح التي تساعد مجلس الإدارة في أداء مهامه دون التدخل في شؤون التسيير
				0	6.7	3.3	70	20	
موافق بشدة	5	0,66089	4,3333	0	0	1	17	12	التعاون مع مصلحة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة مع الحفاظ على مبدأ الاستقلالية يسهل عمل محافظ الحسابات.
				0	0	3.3	56.7	40	
موافق بشدة	6	0,67891	4,2333	0	1	1	18	10	حماية حقوق المساهمين من خلال إبداء العناية الكافية في عمليات الفحص والمراجعة.
				0	3.3	3.3	60	33.3	
موافق بشدة	1	0,59596	4,7000	0	0	2	5	23	بيان التحفظات أو الملاحظات في تقريره وإبلاغ الجهات المختصة في الحالات التي تتوجب ذلك.
				0	0	6.7	16.7	76.7	
موافق بشدة	3	0,67466	4,4000	0	0	1	15	14	إن جودة تقارير محافظ الحسابات من شأنها تسهيل عمل أصحاب المصالح.
				0	0	3.3	50	46.7	
موافق بشدة	2	0,73030	4,4667	0	1	1	11	17	تطبيق مبادئ حوكمة في الشركات يعمل على تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.
				0	3.3	3.3	36.7	56.7	
موافق بشدة	4	0,49013	4,3667	0	0	0	19	11	البيئة الفاعلة في مجال حوكمة الشركات تمهد للوصول إلى تقارير مالية ذات شفافية وجودة عالية.
				0	0	0	63.3	36.7	

موافق	7	0,58329	4,0667	0	1	1	23	5	لا بد من إعداد تقرير محافظ الحسابات وفقا للتشريع وكذا متطلبات الكيان الذي يقوم بمراجعته.
				0	3.3	3.3	76.7	16.7	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على SPSS19.

التحليل: من خلال هذا الجدول يظهر أنه قد حصلت العبارة رقم **04** (بيان التحفظات أو الملاحظات في تقريره وإبلاغ الجهات المختصة في الحالات التي تتوجب ذلك) على الصدارة، والتي قد بلغت بمتوسط حسابي **4.7** وانحراف معياري **0.59596** وهذا يفسر أن نسبة التكرارات لهذه العبارة لها قبول كبير من طرف أفراد عينة الدراسة، في حين احتلت العبارة رقم **01** (تقديم النصائح التي تساعد مجلس الإدارة في أداء مهامه دون التدخل في شؤون التسيير ..) المرتبة الأخيرة لمتوسط حسابي بلغ **4,0333** وانحراف معياري بلغ **0.71840** وهذا يفسر أن فكرة (تقديم النصائح التي تساعد مجلس الإدارة في أداء مهامه دون التدخل في شؤون التسيير ..) لم يكن لها قبول من طرف أفراد عينة الدراسة.

وبالتالي يمكن القول بأن محافظ الحسابات يتفاعل مع باقي أطراف الحوكمة لأن بيان التحفظات والملاحظات في تقرير المراجع لها دور كبير مع كل أطراف الحوكمة وهذا لأن كل الأجوبة كانت في الاتجاه موافق وموافق بشدة وهذا ما لوحظ من خلال وجهة نظر أفراد العينة.

المطلب الثالث: اختبار علاقة الارتباط بين المحاور.

الفرع الأول: اختبار علاقة الارتباط بين محور العبارة يساعد التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة في الشركات على تحسين أدائها وتحقيق أهدافها ومحور لعبارة تفاعل محافظ الحسابات مع باقي أطراف الحوكمة.

جدول رقم (3-13) يوضح اختبار العلاقة الارتباط بين المحور 1 و المحور 3.

المحور الثالث	المحور الأول	البيان
المحور الأول: يساعد التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة في الشركات على تحسين أدائها وتحقيق أهدافها.		
معامل برسن	1	*,431
Sig. (2-tailed)		,018
أفراد العينة	30	30
المحور الثالث: تفاعل محافظ الحسابات مع باقي أطراف الحوكمة.		
معامل برسن	*,431	1
Sig. (2-tailed)	,018	
أفراد العينة	30	30

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على SPSS 19.

من خلال هذا الجدول يظهر وجود علاقة ارتباط متوسطة مقدرة من خلال معامل الارتباط بـ: **0.431** بين محور لعبارة يساعد التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة في الشركات على تحسين أدائها وتحقيق أهدافها ومحور لعبارة تفاعل محافظ الحسابات مع باقي أطراف الحوكمة، وذلك ما تشير إليه مستوى الدلالة الذي يساوي **0.018** وهو أقل من **0.05**، أي أنه توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى **0.05** بين يساعد التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة في الشركات على تحسين أدائها وتحقيق أهدافها وتفاعل محافظ الحسابات مع باقي أطراف الحوكمة.

الفرع الثاني: إختبارعلاقة الارتباط بين محور العبارة مدى مساهمة الحوكمة في تفعيل أداء محافظي الحسابات ومحور تفاعل محافظ الحسابات مع باقي أطرف الحوكمة .

جدول رقم (14) يوضح اختبار العلاقة الارتباط بين المحور 2 و المحور 3.

المحور الثالث	المحور الثاني	البيان
المحور الثاني: مدى مساهمة الحوكمة في تفعيل أداء محافظي الحسابات		
1,000**	1	معامل برسن
,000		Sig. (2-tailed)
30	30	أفراد العينة
المحور الثالث: تفاعل محافظ الحسابات مع باقي أطرف الحوكمة		
1	1,000**	معامل برسن
	,000	Sig. (2-tailed)
30	30	أفراد العينة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على SPSS 19.

من خلال الجدول يظهر وجود علاقة ارتباط قوية مقدرة من خلال معامل الارتباط بـ: 1 بين محور لعبارة مدى مساهمة الحوكمة في تفعيل أداء محافظي الحسابات ومحور تفاعل محافظ الحسابات مع باقي أطرف الحوكمة، وذلك ما تشير إليه مستوى الدلالة الذي يساوي 0 وهو أقل من 0.05، أي أنه توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى 0.05 بين مدى مساهمة الحوكمة في تفعيل أداء محافظي الحسابات ومحور تفاعل محافظ الحسابات مع باقي أطرف الحوكمة.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل حاولنا إبراز دور حوكمة الشركات في تحسين أداء محافظي الحسابات، من خلال الدراسة الاستبائية، وذلك من التقرب إلى من له علاقة بالموضوع من مهنيين وأكاديميين، حيث كانت نتائج الدراسة الميدانية حسب ما اتفق عليه أطراف العينة على أن التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة في الشركات يعمل على تحسين أدائها وتحقيق أهدافها.

كما أن تفعيل آليات الحوكمة في الشركات يعمل على تحسين أداء محافظ الحسابات وذلك من خلال بذل العناية المهنية اللازمة، بالإضافة إلى أن توفر محافظ الحسابات على الكفاءة المهنية والشهادات العلمية وتمتعه بالاستقلالية دليل على حسن أدائه، لأن كل هذه العناصر ضرورية في شخص المراجع، وهذا من أجل بعث الطمأنينة في نفوس المساهمين وغيرهم ممن لهم علاقة بالشركة.

كما أن جودة عمل محافظ الحسابات تعتبر أساس في اختياره كمحافظ حسابات في الشركات، وذلك من خلال جودة ونوعية التقارير التي يصدرها،

ويمكن القول بأن محافظ الحسابات يتفاعل مع باقي أطراف الحوكمة لأن بيان التحفظات والملاحظات في تقرير المراجع لها دور كبير مع كل أطراف الحوكمة.

الختامة

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

ومحافظة الحسابات لها دورا محوريا في الارتقاء بجودة التقارير والقوائم المالية، فهي منوط بها التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا من أجل إعطاء صورة حقيقة وواضحة عن الوضعية المالية للشركة.

وقد تم معالجة إشكالية الدراسة والمتمثلة في ما هو دور حوكمة الشركات في تحسين أداء محافظي الحسابات وهذا من خلال وجهة نظر فئات الدراسة التي تمثلت في مراجعين مهنيين وأكاديميين من أساتذة جامعيين.

1. اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى : إن التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة في الشركات يعمل على تحسين أدائها وتحقيق أهدافها وبهذا نكون قد أثبتنا الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية : إن تفعيل آليات الحوكمة في الشركات يعمل على تحسين أداء محافظي الحسابات وذلك من خلال بذل العناية المهنية اللازمة، وبهذا نكون قد أثبتنا الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة : توفر محافظ الحسابات على الكفاءة المهنية والشهادات العلمية وتمتعه بالاستقلالية دليل على حسن أدائه، وهذا من أجل بعث الطمأنينة في نفوس المساهمين وغيرهم ممن لهم علاقة بالشركة، وبالتالي نكون قد أثبتنا الفرضية الثالثة.

الفرضية الرابعة : جودة عمل محافظ الحسابات تعتبر أساس في اختياره كمحافظ حسابات في الشركات، وذلك من خلال جودة ونوعية التقارير التي يصدرها، وبالتالي نكون قد أثبتنا الفرضية الرابعة.

الفرضية الخامسة : محافظ الحسابات يتفاعل مع باقي أطراف الحوكمة لأن بيان التحفظات والملاحظات في تقريره له دور كبير مع كل أطراف الحوكمة، وبالتالي نكون قد أثبتنا الفرضية الخامسة.

2. نتائج الدراسة

- بعد دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بكل من حوكمة الشركات ومحافظ الحسابات تبين أن هناك دور لحوكمة الشركات في تحسين أداء محافظ الحسابات، حيث بعد الدراسة النظرية و الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:
- تعد حوكمة الشركات نظاما يركز على مجموعة من القواعد والمقومات، وإن التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة في الشركات يعمل على تحسين أدائها.
 - إن تفعيل آليات الحوكمة في الشركات يساعد محافظي الحسابات على تحسين أدائه، لأن وجود حوكمة رشيدة في الشركة تجعل محافظ الحسابات يعمل بأكثر دقة وأكبر حرص.
 - إن توفر محافظ الحسابات على الكفاءة المهنية والشهادات العلمية وتمتعه بالاستقلالية دليل على حسن أدائه وذلك من خلال عدم تعرضه للضغوطات للقيام بعمله على أحسن وجه وبكل مصداقية.
 - تعتبر جودة عمل محافظ الحسابات أساس في اختياره كمحافظ حسابات في الشركات، وهذا على اعتبار أن أغلب الملاك لديهم ثقة كبيرة في تقرير محافظ الحسابات خاصة إذا كان يتمتع بجودة مهنية عالية.
 - يساهم تفاعل محافظي الحسابات مع باقي أطراف الحوكمة على تحسين أدائهم وذلك من خلال صحة ودقة المعلومات الموجودة في الشركة.

3. التوصيات

- من خلال نتائج الدراسة النظرية و الميدانية، يمكن طرح التوصيات التالية:
- العمل على نشر ثقافة الحوكمة لدى كافة الأطراف ذات العلاقة من خلال إصدار النشرات والتعليمات التي تعكس دور أهمية الحوكمة.
 - الالتزام القانوني بتطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة في الشركات والعمل على توفير الإطار القانوني والمؤسسي لذلك.
 - استحداث مراكز متخصصة تهتم بقضايا الحوكمة وتتولى مهمة إعداد برامج تدريبية لترسيخ أهداف ومتطلبات الحوكمة.
 - تفعيل دور المعهد المتخصص لمحافظي الحسابات، مع إعطاء شهادات معترف بها عالميا.
 - التأكد من مواكبة معايير المراجع للتطورات الجديدة الحاصلة في بيئة الأعمال.

4. أفاق الدراسة

لقد تناولنا في بحثنا هذا دور حوكمة الشركات في تحسين أداء محافظي الحسابات، وبيننا أن التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة في الشركات يعمل على تحسين أدائها وتحقيق أهدافها وهذا مما يؤثر على جودة أداء محافظي الحسابات، واقتصرنا من خلال دراستنا الميدانية على دراسة وتحليل استمارة الاستبيان وهذا باعتبار أن الجزائر مازالت في بدايتها الأولى فيما يخص تطبيق الحوكمة وتوفير البيئة اللازمة لها ولعمل محافظي الحسابات، وغياب هذا المفهوم في العديد من المؤسسات الوطنية، وبالتالي فإن البحث الحالي ونتائجه يبرز بعض القضايا التي يمكن أن تكون أيضا مجالا لأبحاث قادمة وذلك على النحو التالي:

- علاقة حوكمة الشركات بجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
- تأثير تطبيق مبادئ الحوكمة على المؤسسات البنكية.
- دور الرقابة النوعية على شركات المراجعة في دعم جودة محافظ الحسابات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا : الكتب

1. أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة بجامعة القاهرة، مصر، 2008.
2. أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، مصر، 2012.
3. امين السيد احمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2010.
4. محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، مصر، 2005 .
5. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009.
6. علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011 .
7. عمار حبيب جهلول آل علي خان، النظام القانوني لحوكمة الشركات، دار الكتب القانونية، دار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، 2011.
8. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الطبعة الأولى، الدار الجامعية مصر، 2006.
9. محمد عبيدات وآخرون منهجية البحث العلمي دار وائل للنشر الأردن 1999 .
10. منير إبراهيم هندي، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2009.

ثانيا: الأطروحات و الرسائل

- 1- بكرتي نصيرة، أثر الحوكمة على فعالية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه في مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2018 .
- 2- بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، رسالة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011.
- 3- ريم راسم محمود عودة، أثر الحوكمة وخصائص الإفصاح الاختياري، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2017.

4- عاشوري عبد الناصر، دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، 2016.

5- عميروش بوبكر، مدى تأثير حوكمة الشركات على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، 2019.

6- صديقي خضرة، مدى مساهمة البنوك في تحقيق حوكمة الشركات، رسالة ماجستير في تسيير الموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2010.

7- لمايسي سارة، تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية والإبلاغ الدولي، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2016 .

8- نوي فطيمة الزهرة، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على تحسين أداء البنوك الجزائرية، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.

ثالثا: المجالات

1. راهم لخديري، تأثير مبادئ الحوكمة على أخلاقيات العمل في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة باجي مختار عناية، العدد 18، سنة 2017.

2. صفيح صادق وآخرون، آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة مسيلة، العدد 03، سنة 2018

3. عزة الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير العدد 05 جامعة الوادي، سنة 2012 .

4. طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 09، جامعة طاهر مولاي، سعيدة، سنة 2013.

رابعاً: التشريعات

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 107، لسنة 1971.
- 2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 39، لسنة 1995.
- 3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، لسنة 2014 .
- 4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، لسنة 2010.
- 5- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، لسنة 2011.
- 6- وزارة العدل للجمهورية الجزائرية، القانون التجاري آخر تعديل لسنة 2019.

خامساً : الملتقيات

- 1- رابح بوقرة، غانم هاجرة، الحوكمة (المفهوم والأهمية)، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي: 06 و 07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر بسكرة.

سادساً : محاضرات ومطبوعات جامعية

- 1- أيمن طه حمد النيل النور، مطبوعة محاضرات حوكمة الشركات، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الباحة، المملكة العربية السعودية.

سابعاً : المواقع الإلكترونية

- 1- عباس التميمي، آليات حوكمة الشركات، نقلا عن الموقع : www.nazaha.iq/search_web/muhasbe/2.doc، بتاريخ: 2020/07/26.

الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم المالية والمحاسبة
التخصص: محاسبة وتدقيق

ملحق رقم 01

يمثل هذا الاستبيان أحد الجوانب الهامة في البحث ، ويهدف إلى دراسة دور حوكمة الشركات في تحسين أداء محافظي الحسابات، وذلك كبحث أكاديمي تكميلي لنيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي، لذا نرجو منكم التكرم والإجابة على الفقرات المطروحة وتزويدنا بآرائكم القيمة من خلال وضع إشارة (X) على الإجابة التي ترونها ملائمة، مع العلم بأن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة ودقة إجاباتكم.
إن جميع الفقرات المطروحة ضمن هذا الاستبيان ستستعمل لأغراض البحث العلمي وأن إجاباتكم ستكون محاطة بالسرية الكاملة والعناية العلمية الفائقة.
شكرا لتعاونكم وحسن استجابتكم....

تحت إشراف :

د. بالقاسم بن خليفة

الطلبة :

- كمال سليمان.
- كريم بوخشبة.
- هشام بوحامد.

القسم الأول: معلومات عامة حول عينة الدراسة

1- الجنس :

☐ ذكر ، ☐ أنثى

2- العمر :

☐ أقل من 30 سنة / ☐ من 30 إلى 40 سنة / ☐ من 41 إلى 50 سنة / ☐ أكثر من 50 سنة

3- المؤهل العلمي :

☐ ليسانس.

☐ ماستر.

☐ ماجستير.

☐ دكتوراه.

☐ غير ذلك ، يرجى التحديد

4- التخصص العلمي :

☐ محاسبة.

☐ تدقيق محاسبي.

☐ مالية.

☐ غير ذلك يرجى التحديد

5- المنصب الوظيفي :

☐ خبير محاسبي.

☐ محافظ حسابات.

☐ أستاذ جامعي.

6- الخبرة العملية :

☐ أقل من 5 سنوات

☐ من 5 إلى 10 سنوات

☐ من 11 إلى 15 سنة

☐ أكثر من 15 سنة

القسم الثاني : معلومات حول موضوع الدراسة

المحور الأول : يساعد التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة في الشركات على تحسين أدائها وتحقيق أهدافها					
الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض بشدة
1	إن احتفاظ الشركة بدليل أو لائحة حوكمة يعكس رغبة الشركة في إتباع أحدث الممارسات السليمة من أجل تحسين أدائها.				
2	يؤدي توافق القواعد والمتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات الحوكمة مع القواعد والقوانين النافذة في الدولة، إلى الرفع من أدائها.				
3	وجود الحق لحملة الأسهم في انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، يزيد من ثقة حملة الأسهم بالشركة.				
4	إن معاملة كافة حملة الأسهم من نفس الطبقة معاملة متساوية من حيث الحقوق يزيد من ثقة حملة الأسهم بالتطبيق الفعال لإطار الحوكمة في الشركة.				
5	حصول حملة الأسهم على كافة المعلومات المتعلقة بأداء الشركة دون تمييز يعكس الأداء الجيد لهذه الشركة.				
6	إن وجود حماية لحملة الأسهم الأقلية من أي إساءة أو استغلال التي قد يقوم بها أصحاب النسب الحاكمة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة يؤدي إلى زيادة ثقة حملة الأسهم بحسن أداء الشركة.				
7	إن حصول أصحاب المصالح وفي الوقت المناسب، على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي للقيام بمسؤولياتهم يؤدي إلى تحسين أداء الشركة.				
8	إن إعلام أصحاب المصالح وبشكل كاف عن حقوقهم والتزاماتهم عند ارتباطهم بالعمل في الشركة يؤدي إلى تحسين أداء الشركة.				
09	إن إفصاح الشركة عن أي تغييرات في الأصول والالتزامات يعكس فعالية تطبيق لائحة الحوكمة فيها.				
10	قيام مجلس الإدارة بوضع استراتيجيات للشركة، والسهرة على تنفيذها يؤدي إلى تحسين أدائها.				

المحور الثاني : مدى مساهمة الحوكمة في تفعيل أداء محافظي الحسابات

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
01	يجب ان يكون لمحافظ الحسابات شهادات وخبرة مهنية ومعرفة بالشركة.					
02	يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية مهنية أثناء أداء عمله.					
03	إن تقييم نظام الرقابة الداخلية، يمكن محافظ الحسابات من الحكم على فعالية الإدارة داخل الشركة.					
04	الرأي الذي يصدره محافظ الحسابات، يعكس مدى التزام الشركة بمعايير المراجعة المتعارف عليها.					
05	إبداء رأي نظيف حول القوائم المالية، يعزز مصداقية المساهمين والمتعاملين مع الشركة.					
06	جودة عمل محافظ الحسابات أساس في إختياره.					
07	عملية حسن التعامل والإحترام من طرف موظفي مكتب المراجعة يساهم في عملية اختيار محافظ الحسابات من طرف الشركة.					
08	إن إلتزام محافظ الحسابات بالإستقلالية والموضوعية عند ممارسة مهنته دليل على حسن أدائه.					
09	لابد من وجود لجان للمراجعة في الشركات، لأنها هي التي تعين محافظ الحسابات المناسب وتناقش نتائج المراجعة معه بدقة.					
10	المناقشة المستفيضة من طرف أعضاء مجلس إدارة الشركة يؤدي إلى تحسين أداء محافظ الحسابات					
11	إن شكل وعدد صفحات تقرير محافظ الحسابات، دليل على حسن أدائه.					
12	أتعاب محافظ الحسابات أساس في اختياره.					

المحور الثالث : تفاعل محافظ الحسابات مع باقي أطراف الحوكمة

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
01	تقديم النصائح التي تساعد مجلس الإدارة في أداء مهامه دون التدخل في شؤون التسيير.					
02	التعاون مع مصلحة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة مع الحفاظ على مبدأ الاستقلالية يسهل عمل محافظ الحسابات.					
03	حماية حقوق المساهمين من خلال إبداء العناية الكافية في عمليات الفحص والمراجعة.					
04	بيان التحفظات أو الملاحظات في تقريره وإبلاغ الجهات المختصة في الحالات التي تتوجب ذلك.					
05	إن جودة تقارير محافظ الحسابات من شأنها تسهيل عمل أصحاب المصالح.					
06	تطبيق مبادئ حوكمة في الشركات يعمل على تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.					
07	البيئة الفاعلة في مجال حوكمة الشركات تمهد للوصول إلى تقارير مالية ذات شفافية وجودة عالية.					
08	لابد من إعداد تقرير محافظ الحسابات وفقا للتشريع وكذا متطلبات الكيان الذي يقوم بمراجعته.					

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص محاسبة وتدقيق

ملحق رقم 2

لجنة تحكيم الإستبيان

الرقم	الاسم واللقب	الدرجة العلمية	جامعة الإنتماء	الإمضاء
01	محمد الدينوري سامي	أستاذ محاضر " أ "	جامعة حمه لخضر - الوادي	☒
02	مفيد عبد اللاوي	أستاذ محاضر " أ "	جامعة حمه لخضر - الوادي	☒

ملحق رقم 03 مخرجات SPSS

معامل الفا كرونباخ للحساب الصدق والثبات

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
,778	30

الجدول يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة ن(30) من حيث متغير الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	23	76,7	76,7	76,7
2,00	7	23,3	23,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الجدول يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة ن(30) من حيث متغير العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	4	13,3	13,3	13,3
2,00	8	26,7	26,7	40,0
3,00	13	43,3	43,3	83,3
4,00	5	16,7	16,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الجدول يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة ن(30) من حيث متغير الموهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	11	36,7	36,7	36,7
2,00	7	23,3	23,3	60,0
3,00	1	3,3	3,3	63,3
4,00	11	36,7	36,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الجدول يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة ن(30) من حيث متغير التخصص العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	15	50,0	50,0	50,0
2,00	3	10,0	10,0	60,0
3,00	11	36,7	36,7	96,7
4,00	1	3,3	3,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الجدول يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة ن(30) من حيث متغير منصب الوظيفي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	1	3,3	3,3	3,3
2,00	18	60,0	60,0	63,3
3,00	11	36,7	36,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الجدول يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة ن(30) من حيث متغير الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	9	30,0	30,0	30,0
2,00	11	36,7	36,7	66,7
3,00	5	16,7	16,7	83,3
4,00	5	16,7	16,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
a1	30	4,3667	,55605	,10152
a2	30	4,1667	,69893	,12761
a3	30	4,3667	,61495	,11227
a4	30	4,4333	,56832	,10376
a5	30	4,2667	,82768	,15111
a6	30	4,4333	,56832	,10376
a7	30	4,3333	,71116	,12984
a8	30	4,4333	,67891	,12395
a9	30	4,3333	,47946	,08754
a10	30	4,6667	,71116	,12984

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
b1	30	4,6667	,71116	,12984
b2	30	4,6667	,71116	,12984
b3	30	4,6000	,56324	,10283
b4	30	4,5667	,50401	,09202
b5	30	4,7000	,53498	,09767
b6	30	4,7000	,59596	,10881
b7	30	3,8333	1,01992	,18621
b8	30	4,5000	,62972	,11497
b9	30	4,3333	,60648	,11073
b10	30	4,3333	,60648	,11073
b11	30	3,5667	,93526	,17075
b12	30	2,9000	1,15520	,21091

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
c1	30	4,0333	,71840	,13116
c2	30	4,3333	,66089	,12066
c3	30	4,2333	,67891	,12395
c4	30	4,7000	,59596	,10881
c5	30	4,4000	,67466	,12318
c6	30	4,4667	,73030	,13333
c7	30	4,3667	,49013	,08949
c8	30	4,0667	,58329	,10649

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
A	43,8000	3,17751	30
C	34,6000	2,73672	30

Correlations3 اختبار العلاقة الارتباط بين المحور 1 و المحور 3

		A	C
A	Pearson Correlation	1	,431*
	Sig. (2-tailed)		,018
	N	30	30
C	Pearson Correlation	,431*	1
	Sig. (2-tailed)	,018	
	N	30	30

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

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
B	34,6000	2,73672	30
C	34,6000	2,73672	30

Correlations3 اختبار العلاقة الارتباط بين المحور 2 و المحور 3

		B	C
B	Pearson Correlation	1	1,000**
	Sig. (2-tailed)		,000
	N	30	30
C	Pearson Correlation	1,000**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	
	N	30	30

a1

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,3667
	Std. Deviation	,55605

a1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3,00	1	3,3	3,3	3,3
	4,00	17	56,7	56,7	60,0
	5,00	12	40,0	40,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

a2

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,1667
	Std. Deviation	,69893

a2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	1	3,3	3,3	3,3
3,00	2	6,7	6,7	10,0
4,00	18	60,0	60,0	70,0
5,00	9	30,0	30,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

a3

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,3667
	Std. Deviation	,61495

a3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 3,00	2	6,7	6,7	6,7
4,00	15	50,0	50,0	56,7
5,00	13	43,3	43,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

a4

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,4333
	Std. Deviation	,56832

a4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 3,00	1	3,3	3,3	3,3
4,00	15	50,0	50,0	53,3
5,00	14	46,7	46,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

Statistics

a5

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,2667
	Std. Deviation	,82768

5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	2	6,7	6,7	6,7
3,00	1	3,3	3,3	10,0
4,00	14	46,7	46,7	56,7
5,00	13	43,3	43,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

Statistics

a6

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,4333
	Std. Deviation	,56832

a6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 3,00	1	3,3	3,3	3,3
4,00	15	50,0	50,0	53,3
5,00	14	46,7	46,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

a7

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,3333
	Std. Deviation	,71116

a7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	1	3,3	3,3	3,3
3,00	1	3,3	3,3	6,7
4,00	15	50,0	50,0	56,7
5,00	13	43,3	43,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

a8

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,4333
	Std. Deviation	,67891

a8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 3,00	3	10,0	10,0	10,0
4,00	11	36,7	36,7	46,7
5,00	16	53,3	53,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

a9

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,3333
	Std. Deviation	,47946

a9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	4,00	20	66,7	66,7	66,7
	5,00	10	33,3	33,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

a10

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,6667
	Std. Deviation	,71116

a10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	1	3,3	3,3	3,3
	3,00	1	3,3	3,3	6,7
	4,00	5	16,7	16,7	23,3
	5,00	23	76,7	76,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	1	3,3	3,3	3,3
	3,00	1	3,3	3,3	6,7
	4,00	5	16,7	16,7	23,3
	5,00	23	76,7	76,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Statistics

b1

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,6667
	Std. Deviation	,71116

Statistics

b2

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,6667
	Std. Deviation	,71116

b2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	1	3,3	3,3	3,3
	3,00	1	3,3	3,3	6,7
	4,00	5	16,7	16,7	23,3
	5,00	23	76,7	76,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Statistics

b3

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,6000
	Std. Deviation	,56324

b3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3,00	1	3,3	3,3	3,3
	4,00	10	33,3	33,3	36,7
	5,00	19	63,3	63,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Statistics

b4

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,5667
	Std. Deviation	,50401

b4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	4,00	13	43,3	43,3	43,3
	5,00	17	56,7	56,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

b5

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,7000
	Std. Deviation	,53498

b5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3,00	1	3,3	3,3	3,3
	4,00	7	23,3	23,3	26,7
	5,00	22	73,3	73,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Statistics

b6

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,7000
	Std. Deviation	,59596

b6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3,00	2	6,7	6,7	6,7
	4,00	5	16,7	16,7	23,3
	5,00	23	76,7	76,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Statistics

b7

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	3,8333
	Std. Deviation	1,01992

B7		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	1	3,3	3,3	3,3
	2,00	2	6,7	6,7	10,0
	3,00	6	20,0	20,0	30,0
	4,00	13	43,3	43,3	73,3
	5,00	8	26,7	26,7	100,0
Total		30	100,0	100,0	

Statistics

b8

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,5000
	Std. Deviation	,62972

b8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3,00	2	6,7	6,7	6,7
	4,00	11	36,7	36,7	43,3
	5,00	17	56,7	56,7	100,0
Total		30	100,0	100,0	

Statistics

b9

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,3333
	Std. Deviation	,60648

b9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3,00	2	6,7	6,7	6,7
	4,00	16	53,3	53,3	60,0
	5,00	12	40,0	40,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

Statistics

b10

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,3333
	Std. Deviation	,60648

b10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3,00	2	6,7	6,7	6,7
	4,00	16	53,3	53,3	60,0
	5,00	12	40,0	40,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

Statistics

b11

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	3,5667
	Std. Deviation	,93526

b11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	6	20,0	20,0	20,0
	3,00	4	13,3	13,3	33,3
	4,00	17	56,7	56,7	90,0
	5,00	3	10,0	10,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

b12

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	2,9000
	Std. Deviation	1,15520

b12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	3	10,0	10,0	10,0
	2,00	9	30,0	30,0	40,0
	3,00	9	30,0	30,0	70,0
	4,00	6	20,0	20,0	90,0
	5,00	3	10,0	10,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

Statistics

c1

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,0333
	Std. Deviation	,71840

c1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	2	6,7	6,7	6,7
	3,00	1	3,3	3,3	10,0
	4,00	21	70,0	70,0	80,0
	5,00	6	20,0	20,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

statistics

c2

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,3333
	Std. Deviation	,66089

c2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	1	3,3	3,3	3,3
	4,00	17	56,7	56,7	60,0
	5,00	12	40,0	40,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

c3

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,2333
	Std. Deviation	,67891

c3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	1	3,3	3,3	3,3
3,00	1	3,3	3,3	6,7
4,00	18	60,0	60,0	66,7
5,00	10	33,3	33,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

Statistics

c4

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,7000
	Std. Deviation	,59596

c4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 3,00	2	6,7	6,7	6,7
4,00	5	16,7	16,7	23,3
5,00	23	76,7	76,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

Statistics

c5

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,4000
	Std. Deviation	,67466

c5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	1	3,3	3,3	3,3
4,00	15	50,0	50,0	53,3
5,00	14	46,7	46,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

c6

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,4667
	Std. Deviation	,73030

c6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	1	3,3	3,3	3,3
3,00	1	3,3	3,3	6,7
4,00	11	36,7	36,7	43,3
5,00	17	56,7	56,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

Statistics

c7

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,3667
	Std. Deviation	,49013

c7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	4,00	19	63,3	63,3	63,3
	5,00	11	36,7	36,7	100,0
Total		30	100,0	100,0	

Statistics

c8

N	Valid	30
	Missing	0
	Mean	4,0667
	Std. Deviation	,58329

c8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	1	3,3	3,3	3,3
	3,00	1	3,3	3,3	6,7
	4,00	23	76,7	76,7	83,3
	5,00	5	16,7	16,7	100,0
Total		30	100,0	100,0	