الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

Université de M'SILA
Faculté des Sciences Économiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département sciences Commerciales

العنـوان:

دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات
- دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والأكاديميين -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر (أكاديمي) في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالبة:
سعدالله رقية

الأستاذ المشرف:
أ- بن وارث حجيلة

لجنة المنـاقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة
1. بن واضح الهاشمي	أستاذ مساعد أ	رئيسا ومناقشا
2. بن وارث حجيلة	أستاذ مساعد أ	مشرفا ومقررا

السنة الجامعية: 2013 / 2014

الإهداء والشكر

إهـــــــــــــــــــداء

الحمد لله الذي وفقني في إنجاز هذا العمل المتواضع والذي أهديه إلى أحن قلب في الوجود إلى من يعجز فيها اللسان عن التعبير ويتوقف العقل عن التفكير إلى من دعت الله لي بالتوفيق وألحت في الدعاء إلى قرة عيني **أمي الغالية** أطال الله في عمرها وقدرني على رد جزء من جميلها .

إلى من كان سبب في وجودي إلى الذي حثني على العلم والعمل كل هذه السنين وكان لي سندا ودعما **أبي الكريم** حفظه الله

إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية إخوتي " , جمال ,فطيمة ,فريد وزوجته ، مفتاح وعائلته , عبد الرشيد وعائلته ,نوارة وعائلتها , بريكة وعائلتها, فطوم وعائلتها".

إلى من جمعتني بهم الأقدار صديقات الدرب والأقرب إلى القلب "مسعودة , هدى ,حورية ,أحلام ,مريم ,أمينة , مباركة , بشرى ,حسناء ,حليمة , عقيلة . الربح عريعير , زهية ابنت خالي "

وإلى كل الأصدقاء والزملاء وخاصة الأخ مراد العناق وعبد الباسط مداح, وكذلك إلى طلبة قسم العلوم التجارية دفعة 2014.

إليهم كلهم أهدي ثمرة جهدي المتواضعة.

رقية سعد الله

شكـــــــر وتقـــــــــدير

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقني لإنجاز هذا العمل المتواضع

أتقدم بأخلص كلمات الشكر والعرفان وبأصدق معان التقدير والاحترام إلى الأستاذة **بن وارث جحيلة** التي قامت بالإشراف على عملي هذا ولم تبخل علي بتوجيهاتها وإرشاداتها ونصائحها القيمة التي كان لها أثر في انجاز البحث .

كما أتقدم بشكري وإحترامي وتقديري المسبق للأستاذ المناقش الأستاذ بن واضح الهاشمي .

كما أشكر كل من مد لي يد العون في إنجاز هذه المذكرة

وكذلك أساتذة قسم العلوم التجارية .

رقية سعد الله

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر وعرفان	
فهرس المحتويات	
فهرس الأشكال والجداول	
ملخص الدراسة	
مقدمة عامة	
الفصل الأول :الاطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات	
تمهيد	06
المبحث الأول : ماهية محافظ الحسابات	07
المطلب الأول : مفهوم محافظ الحسابات وخصائصه	07
المطلب الثاني :تعيين وأتعاب محافظ الحسابات	09
المطلب الثالث : مهام محافظ الحسابات وصفاته	11
المطلب الرابع : التزامات محافظ الحسابات	13
المبحث الثاني :معايير المراجعة المتعارف عليها	16
المطلب الأول : المعايير العامة	16
المطلب الثاني : معايير العمل الميداني	18
المطلب الثالث : معايير إعداد التقارير	20
المبحث الثالث :خطوات عمل محافظ الحسابات	23
المطلب الأول : التعرف بالمهمة واتجاهها العام	23
المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية	25
المطلب الثالث : كتابة التقرير	27
خلاصة الفصل	30
الفصل الثاني :الاسس النظرية لحوكمة الشركات	
تمهيد	32
المبحث الأول :مدخل عام حول حوكمة الشركات	33
المطلب الأول : مفهوم حوكمة الشركات وخصائصها	33
المطلب الثاني :أهمية حوكمة الشركات وأهدافها	36
المطلب الثالث :نظام حوكمة الشركات	40
المبحث الثاني :مبادئ حوكمة الشركات ومحدداتها	42
المطلب الأول : مبادئ حوكمة الشركات	42

فهرس المحتويات

المطلب الثاني :محددات حوكمة الشركات	44
المبحث الثالث :آليات حوكمة الشركات	47
المطلب الأول :الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	47
المطلب الثاني : الآليات الخارجية لحوكمة الشركات	48
خلاصة الفصل	51
الفصل الثالث :الدراسة الميدانية	
تمهيد	53
المبحث الاول: اجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة	54
المطلب الأول : مكونات ومنهجية الدراسة	54
المطلب الثاني :اعداد الاستبيان ومعالجة بياناته	55
المبحث الثاني : تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات	57
المطلب الأول : التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة	57
المطلب الثاني :تحليل نتائج محاور الاستبيان واختبار الفرضيات	62
خلاصة الفصل	72
الخاتمة	74
المراجع	78
الملاحق	84

قائمة الجداول

والأشكال

قائمةالجداول والأشكال والملاحق

أولا :فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	سلم أتعاب محافظي الحسابات	10
(1-3)	الإحصاءات الخاصة بالاستبيان	54
(2-3)	معامل ثبات الفاكرونباخ	56
(3-3)	مقياس ليكارت الخماسي	57
(4-3)	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	57
(5-3)	توزيع أفراد العينة حسب العمر	58
(6-3)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	59
(7-3)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	60
(8-3)	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	61
(9-3)	واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في تطور	62
(10-3)	نتائج اختبار T للفرضية الأولى	64
(11-3)	حوكمة الشركات تسمح بإدارة وتوجيه مختلف السياسات داخل الشركة	65
(12-3)	نتائج اختبار T للفرضية الثانية	67
(13-3)	مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات	68
(14-3)	نتائج اختبار T للفرضية الثالثة	70

قائمةالجداول والأشكال والملاحق

ثانيا: فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	معايير المراجعة المتعارف عليها	22
(1-2)	خصائص حوكمة الشركات	36
(2-2)	أهمية الحوكمة	38
(3-2)	الاستفادة من عمليات حوكمة الشركات	39
(4-2)	نظام حوكمة الشركات	41
(5-2)	ركائز حوكمة الشركات	44
(6-2)	محددات حوكمة الشركات	46
(1-3)	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الجنس	58
(2-3)	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب العمر	58
(3-3)	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	59
(4-3)	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الخبرة المهنية	60
(5-3)	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	61

المقدمة العامة

مقدمة عامة

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تنفصل الملكية فيها عن التسيير ,ونتيجة تزايد نشاط الشركات اليوم في مختلف دول العالم والتطور المتزايد والمستمر في العمليات المالية .

ومن خلال تطور المحاسبة وزيادة حجم المؤسسات الاقتصادية وتوسيع نشاطها , وتصور المركز المالي للمؤسسة فظهر علم آخر يسمى علم المراجعة الذي يتم من خلاله مراقبة المؤسسات من طرف المراجعين فدراستنا تهتم بالمراجعة الخارجية إذ تعتبر من بين الميادين الواسعة التي شهدت تطور ملحوظ , وتتقيد المراجعة الخارجية بالشخص القائم به .

فلمحافظ الحسابات عدة إعمال مرتبطة بهنته وهنا يهتم ومرتبط بحوكمة الشركات الذي يعتبر كجهة رقابية خارجية أحد ركائز ومقومات حوكمة الشركات .

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم التي ظهرت في السنوات الأخيرة التي حاز هذا المفهوم على اهتمام العديد من الموسسات سواء العامة أو الخاصة وذلك بدورها في تجنب مخاطر التعثر والفشل المالي والإداري, إضافة إلى المساهمة في زيادة الحصة السوقية للمؤسسة مما يضمن لها النمو والاستمرارية .

1) **الإشكالية :**

انطلاقا مما سبق جاءت هذه الدراسة والتي أردنا من خلالها الإجابة على الإشكالية التالية:

ما هو دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات ؟

والإجابة على الإشكالية المطروحة سنتناول الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية :

1. ما المقصود بمحافظ الحسابات ؟ وما هي شروط ممارسة هذه المهنة ؟

2. ما المقصود بحوكمة الشركات ؟ وما هي مختلف آلياتها ؟

3. هل يساهم محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات ؟

2) **الفرضيات :**

1.واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في تطور .

2.حوكمة الشركات تسمح بإدارة وتوجيه مختلف السياسات داخل الشركة .

3.يساهم محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات .

3) **أسباب اختيار الموضوع**

:يعود اختيار الموضوع إلى الأسباب التالية :

الأسباب الذاتية :

- ✓ ميول الطالب لمهنة المراجعة والمحاسبة لانه صلب التخصص .
- ✓ حب الاطلاع وتحديث المعلومات .

الأسباب الموضوعية :

- ✓ الزيادة في فهم الموضوع والتعمق والتحكم فيه أكثر وضبط لمفاهيمه .
- ✓ قلة البحوث المتعلقة بهذا الموضوع والرغبة في إثراء المكتبة الجامعية .

4) **أهداف البحث :**

- ✓ الهدف من هذه الدراسة :
- ✓ عرض مفهوم للحوكمة ومساهمتها في رفع مستوى الكفاءة الاقتصادية .
- ✓ إبراز دور حوكمة الشركات من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة الشركات وزيادة كفاءتها ومصداقيتها .
- ✓ تطبيق مهنة المراجعة في الجزائر والعمل بها .

5) **المنهج المستخدم :**

للإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على الوصف والتفسير وتعميم النتائج على كل الظواهر المماثلة بحيث سنقوم بوصف دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات ثم تحليل أبعاده ليتم تعميم النتائج المتوصل إليها على

كل المواضيع المماثلة وقد اعتمدنا في هذا المنهج على الأدوات التالية : الكتب , المجلات , هذا من جانبه النظري.

أما في الجانب الميداني فقد اعتمدنا على منهج دراسة حالة عند إسقاط الدراسة النظرية عل ميدان الدراسة المتمثل في عينة من مكاتب محافظ الحسابات والأكاديميين أساتذة جامعيين لمعرفة كيفية مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل الحوكمة, وقد اعتمدنا في هذا المنهج على أداة الاستبيان وتوزيعه على عينة الدراسة للوقوف على الواقع الحالي للمهمة ومن ثم استخدام بعض أدوات الإحصاء في التحليل بالاستعانة ببرنامج spss .

6) **تقسيمات البحث** : تم تقسيم البحث إلى جانبين نظري وتطبيقي .

فالجانب النظري يحتوي على فصلين أساسين يتعلق الفصل الأول بالإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات ويعتمد على ثلاث مباحث أساسية , يتعلق الأول بماهية محافظ الحسابات , والثاني يتعلق معايير المراجعة المتعارف عليها , أما الأخير فيتناول خطوات عمل محافظ الحسابات .

أما الفصل الثاني :يتناول الأسس النظرية لحوكمة الشركات حيث ينقسم إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول مدخل عام حول حوكمة الشركات والمبحث الثاني يتعلق بمبادئ ومحددات حوكمة الشركات, وأخيرا تكلمنا عن آليات الحوكمة .

أما الجانب الميداني فيحتوي على فصل وهو إسقاط الدراسة النظرية على عينة الدراسة المدروسة حيث أن الدراسة الميدانية بدورها لها مبحثين ,المبحث الأول تطرقنا فيه إلى اجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة , اما المبحث الثاني دراسة تحليلية لمحاور الاستبيان واختبار الفرضيات .

7) **الدراسات السابقة** :

1.حمادي نبيل "التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات محمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة ، رسالة ماجستير، جامعة الشلف ، 2008 ."

اهتمت هذه الدراسة بإبراز الإطار العام لحوكمة الشركات وكذا دور المراجع الخارجي كآلية رقابية ضمن علاقة الوكالة وفي التقليل من فجوة التوقعات وكذا مسؤولية التدقيق الخارجي في معرفة مدى قدرة الشركة على الاستمرارية في النشاط .

2. حجة الله شاوش "دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات ، رسالة ماجستير ،جامعة ورقلة ،2013"

اهتمت هذه الدراسة أن المراجعة القانونية لها أهمية بالغة في خلق اعتقاد رشيد وثقة في المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية.

3.كرمية نسرين "أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات دراسة استبيانيه، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2012."

اهتمت هذه الدراسة على أن التعرف على أثر الالتزام الأخلاقي للمراجع على تفعيل حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية تعتبر من أهم الأدوات للرقابة على الشركات وحمايتها من الانهيار والإفلاس .

4.سالم سيف الغريب "دور استقلالية المدقق الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط ، 2012 ."

هدفت هذه الدراسة على أن قيام مدقق الحسابات بتقديم المعلومات الهامة بطريقة عادلة وصادقة وفي الوقت المناسب ودون تأخير تساعده على تحقيق متطلبات الحوكمة وتوفر القدرة لدى مدقق الحسابات على تقديم معلومات عن مايتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين يزيد من تحقيق متطلبات الحوكمة .

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات

تمهيد:

المراجعة لها عدة جوانب أساسية أهمها الجانبين القانوني والمالي. فإذا كان الجانب القانوني ينحصر في الجوانب التشريعية والقانونية لممارسة مهنة المراجعة. وكذا مدى مسؤولية المراجع القانوني عن إبداء رأيه. فإن الجانب المالي يرتكز أساسا على طريقة العمل التي يقوم بها المراجع خلال أدائه لمهامه.

إذ أن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة القانونية كان العامل الرئيسي لتطورها وقيامها.

ومراجعة الحسابات هي اختيار تقني صارم لكثير من الأطراف وصعبة بالنسبة للشخص الذي يقوم بها. وبالتالي فإن من يقوم بهذه المراجعة يجب أن يكون شخصا مؤهلا. ويتوفر على مواصفات لا تتواجد عند أشخاص آخرين ليس لهم نفس المهنة وهذا لطبيعة مهمة المراجعة التي تتميز بالمصداقية والدقة. ويتم استعراض ثلاث مباحث في هذا الفصل وهي كالآتي:

المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات.

المبحث الثاني: معايير المراجعة المتعارف عليها.

المبحث الثالث: خطوات عمل محافظ الحسابات

المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات.

يختص هذا المبحث بإعطاء عرض لتعريف محافظ الحسابات وخصائصه وكيفية تعيينه وممارسة مهامه، وتحمله المسؤوليات أثناء ممارسة مهامه. وتأديته للحقوق والواجبات. وكل هذا في الإطار القانوني المعمول به في الجزائر.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وخصائصه.

أولا: تعريف محافظ الحسابات:

- ✓ **التعريف الأول :**

حسب المادة 22 من القانون 10-01 "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون, كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص، وتحت مسؤولية مهمة المصادقة على صحة وانتظام حسابات الشركات، والهيئات ومطابقتها تماما. بموجب أحكام التشريع المعمول به".[1]

- ✓ **التعريف الثاني :**

" محافظ الحسابات هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة, والمعايير المراجعة المتعارف عليها".[2]

- ✓ **التعريف الثالث :**

يعرف محافظ الحسابات أو مندوب الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري على أنه: "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها. كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي

---

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية ,قانون 10-01 ,يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد , العدد 42 ,الجزائر, المؤرخ في28 رجب1431,الموافق ل11 يونيو2010, ص,7.

[2] عبد العالي محمدي, مداخلة بعنوان دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك , الملتقى الوطني حول : حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي , جامعة محمد خيضر, بسكرة , 7 ماي 2012, ص, 4. نقلا عن: société nationale de la comptabilate . guide dandit et de commissariat aux comptes D ,R ,H, 1989 . p. 1102

الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية, حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها."[1]

ولا بد من توفر الشروط الآتية لممارسة المهنة.

شروط ممارسة المهنة:

حسب المادة 8 من القانون 10-01 ينص على:

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

1- أن يكون جزائري الجنسية.

2- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائز الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

3- أن يتمتع بالحقوق المدنية والسياسية.

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

5- أن يكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية. و أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

6- تأدية اليمين المنصوص عليها. يؤدي محافظ الحسابات بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المنصف الوطني أو في الغرفة الوطنية, وقبل القيام بأي عمل يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية:[2]

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك التصرف المحترف الشريف و الله على ما أقول شهيد".[3]

7- تمنح الشهادات والإجازات من طرف مؤسسات بالتكوين المهني أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي

ثانيا: خصائص محافظ الحسابات

يمكن تلخيص بعض الخصائص التي يجب ان تتوفر في كل شخص مهني قائم بالمراجعة الذي يسمى محافظ الحسابات.

---

[1] القانون التجاري الجزائري ، 2007 ، ص ، 188، بتصرف .

2 الجريدة الرسمية ، القانون 10-01 ، مرجع سبق ذكره ، المادة ، 8 ،ص5.

[3] مرجع أعلاه ، المادة 6 ، ص5 .

1.الاستقلالية والموضوعية:

- ✓ الاستقلالية: تعتبر أهم خاصية يجب أن تتوفر في المراجع على وجه الإطلاق نظرا لان نشأة المراجعة جاءت تلبية إلى الحاجة الفحص المستقل والحيادي للبيانات المالية.
- ✓ الموضوعية : يجب على كل شخص مهني مراجع أن يكون عادلا منصفا وعليه تفادي أثر الآراء المسبقة على موضوعيته أثناء إعداده لتقرير المراجعة.[1]

2.الكفاءة المهنية:

على المراجع المحافظة على مستوى كفاءته اثناء مزاولته للمهنة، وذلك ببذل العناية المهنية والاكتفاء بأداء المهام الموكلة اليه من طرف المشرفين على عملية المراجعة .

3. سر المهنة: على المراجع أن تتوفر فيه المحافظة على سرية المعلومات التي يستعين بها أثناء أدائه لمهامه وعلى وجه الخصوص عدم نقل هذه المعلومات إلى الأطراف غير المصرح لهم بذلك

4. احترام قواعد المهنة :على المراجع احترام المعايير التقنية والعملية للمهنة اثناء أدائه لعمله[2]

المطلب الثاني: تعيين وأتعاب محافظ الحسابات.

أولا: تعيين محافظ الحسابات.

يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا. ولا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة للشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ الحسابات نتبع الخطوات التالية:

يجب أن يتم اختبار مدقق الحسابات مرة كل ثلاث سنوات, ويتم التجديد مرة واحدة.

1- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة لمراقبة خلال سنتين متتاليتين. يتعين

2- على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك. وفي هذه الحالة لا يجرى عهدة محافظ الحسابات.

3- يجب أن يتم اختيار محافظ الحسابات من قبل اللجنة من مديري المؤسسات اعتمادا على كفاءته.

4- يجب الحصول على قائمة بجميع مدققي الحسابات الذين تقدموا للمنافسة وجمع معلومات متكاملة عنهم.

5- يتم اختيار 8 مدققين فقط من تلك القائمة.

6- يطلب من المراجعين الثمانية تقديم عرضا مبدئيا.

[1] عزة الازهر ، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر ، مجلة الدراسات الاقتصادية المالية ، العدد5 ، جامعة الوادي ، 2012، ص 25.

[2] شريقي عمر ، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية ، مجلة العلوم الاقتصادية ، العدد12،جامعة سطيف ، 2012، ص93، 94.

7- يتم فحص العروض بدقة كاملة, ويتم التركيز على سمعة المكتب وخبرته السابقة وحجم الأتعاب, وفريق التدقيق.

8- يتم مقابلة المدققين الثمانية وطلب أية معلومة إضافية ويتم تصنيفهم إلى 03 فقط.

9- يسمح لمن تم اختياره لفحص. نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقديم عرضه الرسمي المفضل.

10- يتعين على محافظ الحسابات أو مسير للشركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية. بتعيينه بصفة محافظ الحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوم.[1]

ثالثا: أتعاب محافظ الحسابات:

يتقاضى محافظي الحسابات أتعابا من الأعمال التي ينجزونها خلال السنة المالية في إطار المهام العادية. ومع احترام العينات المهنية ويحسب مبلغها حسب السلم الملق بهذا القرار

الجدول : (1-1) سلم أتعاب محافظي الحسابات

المبلغ الإجمالي الخام عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير معادة التقويم): وعائدات الاستثمار.	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم/دج
حتى أقل من 100 مليون دج	من160 إلى أقل من240	من80 إلى أقل من120
من100 إلى أقل من200 دج	من240إلى أقل من340	من120 إلى أقل من170
من200 إلى أقل من400 دج	من340 إلى أقل من460	من170 إلى أقل من230
من400 إلى أقل من800 دج	من460 إلى أقل من600	من230 إلى أقل من300
من800 إلى أقل من1600 دج	من 600إلى أقل من760	من300 إلى أقل من380
من1600 إلى أقل من3200دج	من760 إلى أقل من1030	من380إلى أقل من515
من3200 إلى أقل من6400دج	من1030 إلى أقل من1400	من515 إلى أقل من700
من6400 إلى أقل من12800 دج	من1400 إلى أقل من1800	من700 إلى أقل من900
من12800 إلى أقل من25600 دج	من1800 إلى أقل من2400	من900 إلى أقل من1200
أكثر من 25600 مليون دج يضاف إلى 2400 ساعة نسبة 2% أي 2.8 ساعة لكل حصة إضافية ب 5000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4500.	حد أقصى 4500 ساعة	حد أقصى 2250

المصدر: بن يخلف أمال ،المراجعة الخارجية في الجزائر ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر 2002،ص 135.

1 أحمد حلمي، المدخل الحديث لعلم تدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، ط 1، عمان ،2002 ، ص59 .

المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات وصفاته.

أولا: مهام محافظ الحسابات.

تعددت مهام محافظ الحسابات في القانون 10-01 المتضمن مهمة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المعدل للقانون 91-08 المؤرخ في 27-14-1991 على النحو التالي:

1) **مهام دائمة:** من المهام الدائمة ما يلي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين المسير.

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه, ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.[1]

- تحضي هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.[1]

- يترتب عن إعداد مهمة محافظ الحسابات إعداد:

[1] الجريدة الرسمية ، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره ، المادة 23،25، ص 7.

– تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة وعند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

– تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.

– تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

– تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

– تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

– تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السعر أو الحصة الاجتماعية.

– تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

– تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال والملاحظة لهذه الأنواع.

2) **المهام الخاصة:** بالإضافة إلى المهام العامة السابقة يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة منها:

1–قرار الشركة بزيادة أو تخفيض رأس المال (تغيرات رأس مال الشركة).
2–الإصدار عن طريق اللجوء العلني للادخار خاصة فيما يتعلق بتحديد سعر الإصدار.
3–إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات حق التصويت.
4–إصدار قيم منقولة.
5–إصدار سندات للاستحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم.
6–عرض تعديل حساب الاستغلال وجدول حساب النتائج الميزانية.
7–مشروع الاندماج.
8–مشروع الانفصال.
10–تحويل الشركة.[1]

ثانيا: صفات محافظ الحسابات.

يجب أن تتوفر في المدقق الخارجي الصفات التالية:

–أن يكون مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية.

[1] سعودي بلقاسم ، محاضرة تدقيق محافظ الحسابات ، السنة الثانية ، ماستر محاسبة وتدقيق ،قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم التجارية والاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2013,

-أن يكون المراجع على معرفة واسعة وإدراك لنظريات المحاسبية وطرق تطبيقها عمليا, و أن يكون قادر على فهم طريقة تقيد كل قيد وصياغته بالصورة الصحيحة فمن المستحيل على شخص أن يراجع عمله بصورة صحيحة إلا إذا كان قادرا على إعدادها محاسبيا, وعدم توفر هذا الشرط الأساسي في المراجع هو السبب الرئيسي في عدم كفاءته

-أن يكون كتوما وأمينا يحتفظ بأسرار المشروعات التي يقوم بتدقيق حساباتها وألا يستخدم ما يطلع عليه من أسرار لفائدة أي مؤسسة أخرى.

-أن يكون على علم تام بأصول المراجعة, ونظريتها وان يكون ذا خبرة.

-أن يكون متشبعا بالروح العملية, ملما بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنظمة للمهنة وقانون الشركات والضرائب.

-أن يكون صبورا لأن اكبر جانب من عمله ذو طبيعة روتينية كثيرا ما تدعوا للملل, وعليه أن يمنح عمله روحه ووجدانه ما يكسب ذلك العمل الحيوية التي تقلل من الملل والسأم.

-أن يكون ذا اطلاع واسع متتبعا للتطورات في حقل تخصصه والحقول ذات الصلة كالإحصاء والاقتصاد والإدارة.

-يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعيا له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين.[1]

المطلب الرابع: التزامات محافظ الحسابات.

أولا: حقوق محافظ الحسابات.

تتمثل حقوق المراجع الخارجي في المجالات والنواحي التالية والتي تعتبر الأساس في تحديد ما يجب أن يتمتع به من سلطات تساعده في انجاز برنامج مراجعته وتحقيق أهدافه بدرجة عالية من الفاعلية.

1-حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على البيانات معينة أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة, وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط الشركة.

2-حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسئول في الشركة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المراجع إلى تفسير مرضي له.

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2 ،عمان، 2004، ص 155.

3-من حق المراجع فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية ووفقا لما تقضي به القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال المراجعة الحسابية إلى جانب ذلك فحص وتدقيق المجموعة المستندية من خلال المراجع المستندية.

4-من حقوق المراجع أيضا جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة إلى ذلك, للتأكد مثلا من الأوراق المالية السهم أو السندات محفوظة فيها أو أوراق النقدية وفئاتها المختلفة.

5-حق مراجعة وفحص باقي أصول الشركة على اختلاف أنواعها, وكذلك التحقق من الالتزامات المستحقة على الشركة وحق الاتصال بدائني الشركة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات.

6-حق دعوى الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد في بعض الحالات التي لا تحتمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الاستعجال.

7-حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية.[1]

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات.

يتمثل فيما يجب أن يقوم المراجع به من أعمال مختلفة لانجاز مراجعته على أكمل وجه, وبشكل موضوعي وفعال, ومن أهم هذه الواجبات:

1-يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات استنادا, بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.

2-المحافظة على أسرار المهنة.

3-الالتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة. إن مهنة محافظ الحسابات تستبعد أي تدخل في أعمال التسيير.

4-يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات الشركة.

5-يجب على محافظ الحسابات أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة.

1 كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص 215، 216.

6-يجب على محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهمته التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها ومن أمثلة هذه القواعد مايلي:

أ- تسجيل الأصول الثابتة في الفاتر بتكلفتها التاريخية.

ب- احتساب أملاك لهذه الأصول القابلة للأملاك والمعدلات المعمول بها في الشركة.

7-يجب على المراجع أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره.[1]

ثالثا: مسؤوليات محافظ الحسابات.

يتحمل محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسة لمهامه المسؤوليات التالية:

1-المسؤولية المدنية: لقد بين القانون المنظم في الجزائر 10-01 حسب المادة 59 على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج.

ويعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه, ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات, سواء اتجاه الشركة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة.

2-المسؤولية الجزائية: وفقا لأحكام المادة 02 من القانون10-01 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية طبقا للقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني ويعاقب القانون كل من يمارس بصفة غي قانونية مهنة محافظ الحسابات, ويعتبر ممارسها غير شرعيا لمهنة محافظ الحسابات.

كل شخص غير مسجل أوقف أو سحب تسجيله يقوم بمهام محافظ الحسابات كما يعد مماثلا للممارسة غير الشرعية لمحافظ الحسابات انتحال صفة محافظ الحسابات أو تسمية شركة خبيرة في المحاسبة, أو أية صفة ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة.

3-المسؤولية الانضباطية: حسب المادة 63 من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية أو الانضباطية أمام اللجنة من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه ومن بين هذه المخلفات ما يلي:

[1] نفس المرجع ، ص 216، 217.

- ✓ خرق القانون والقواعد المهنية أو التقصير المهني أو الخطير أو التهاون.
- ✓ السلوك غير الملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة حتى و إن لم يتعلق بالمهنة.[1]

المبحث الثاني: معايير المراجعة المتعارف عليها.

تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة, وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها, وفي الإطار سوف نميز بين ثلاث أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة:

المطلب الأول: المعايير الشخصية و العامة.

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي القائم بعملية المراجعة وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات التي يتحلى بها محافظ الحسابات وتعد كذلك عامة لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير وتتكون هذه المعايير من:

أولا: معايير تأهيل المراجع: يتوفر على مجموعة من العناصر والمتمثلة في:

1-التأهيل العلمي: فمن حيث التأهيل العلمي, يجب أن يحصل المراجع على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدر كبيرا من المعرفة في مجال المحاسبة والمراجعة من ناحية, والمرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي, فيجب على مدقق الحسابات الخارجي أن يكون ملما بالجوانب السلوكية والإدارة.[3]

ولا يكفي التأهيل العلمي الذي يحصل عليه مدقق الحسابات بل لابد له من التأهيل العملي.

2-التأهيل العملي: أما فيما يتعلق بالتأهيل المهني للمراجع, فإنه ينطوي على ضرورة تدريب المحاسبة قبل ممارسة للمهنة. ممارسة مستقلة تدريبا مهنيا فنيا كافيا حتى يمكنه الإلمام بأكبر قدر ممكن من مشاكل, ومتطلبات الممارسة المهنية, وعلى الرغم من أن التأهيل المهني الفني للمراجع. يهتم في المقام الأول بجوانب المحاسبة والمراجعة.

1 حجة الله شاوش، ورقلة ،2013، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والمحاسبين بولاية ورقلة)، رسالة ما ستر ،جامعة قاصدي مرباح، ص5.

2 شريقي عمر ، مرجع سبق ذكره ، ص97.

فإن القائمين على تأهيل هذا المراجع في مكاتب المرجعة والمحاسبة. يجب أن لا يتجاهلوا حاجته للتدريب في مجالات أخرى, حتى يتم تأهيله بصورة جيدة.[1]

ثانيا: معيار الاستقلالية: من أجل أن يقوم محافظ الحسابات بدوره وبشكل كامل والذي يتمثل في المصداقية على الشرعية, وصدق الحسابات. لا بد من أن يكون مستقبلا نعني بالاستقلالية عدم الخضوع أو عدم التبعية لأي شخص آخر.

ولتحديد مدى استقلالية المراجع لابد من توافر مايلي:

1-عدم وجود مصالح مادية للمراجع: ينبغي على المراجع أن مصالح من نفس النوع. لأن وجود ذلك قد يؤثر في استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.

2-وجود استقلال ذاتي: يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن فحص البيانات والسجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة.[2]

أ-الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة: ويقصد بذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب, أداؤه وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة.[3]

ب-الاستقلال في مجال الفحص: محافظ الحسابات مستقلا وحرا في اختيار حجم المفردات فحصها من مجموع المفردات. إذ يستطيع المراجع في هذا الإطار فحص جميع البيانات المستندات السجلات ومسار عملية التجهيز للتقرير بعدها عن صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها.

ج-الاستقلال في إعداد التقرير: يعتبر محافظ الحسابات أو المراجع مستقلا في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص والتحقق من عناصر نظام المعلومات.

---

1 عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية ،الاسكندرية، 2000، ص 29.

2 طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3 ، 2006 ، الجزائر، ص 41.

3 حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ج1 ط1، عمان ، 2009 ، ص 176 .

مع إظهار فيه كافة الحقائق التي تم اكتشافها إبان عملية الفحص, وإعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية, إذ ينبغي في هذا الإطار عدم تدخل الغير لتحريف أو تعديل الحقائق في التقرير أو استبعاد بعض الحقائق ذات الأهمية منه.[1]

ثالثا: معيار العناية المهنية اللازمة: وهو أن يبذل مدقق الحسابات العناية الواجبة في عملية التدقيق. وعند إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق. و الهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المدقق أثناء القيام بعمله, والعناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير, والتشريعات المختلفة. وكذلك يتطلب ممن يعمل في مكتب تدقيق الحسابات والالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير.[2]

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني.

تتعلق هذه المعايير بجودة ما يقوم به من أعمال, وتتشكل من ثلاث عناصر هي:

أولا: معايير كفاية التخطيط والإشراف:

يتطلب هذا المعيار أن يقوم مدقق الحسابات بعملية التخطيط لما سوف يقوم به. عند البدء بعملية التدقيق, ويتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين, والإشراف عليهم ومتابعة ما يوكل إليهم من أعمال, وللقيام بعملية التخطيط. والاستفادة منها. يفضل تعيين مدقق الحسابات, في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل.

حيث أنه يساعد في أن تكون الكفاءة أفضل لدى المدقق وعملية التخطيط التي يجب أن يقوم بها المدقق يمكن أن تشمل تخطيط ومتابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية, وكذلك التحقق من أصول وخصوم المنشأة والفحص المستندي وكذلك قائمة نتيجة أعمال المنشأة.

نجد أن تخطيط مهمة التدقيق يتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق الفحص, أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص.

وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف, قد تحققت في النهاية أم لا نلاحظ أن معيار الإشراف والتخطيط قد ازدادت أهميته في الوقت الحاضر بسبب:

أ-أن المدقق يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية التدقيق.

---

[1] طواهر محمد التهامي وصديقي المسعود، مرجع سبق ذكره ، ص42 .

[2] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 41 .

ب-الاعتماد المتزايد على استخدام طرق المعاينة الإحصائية.

ج-تغيير أساليب ومفاهيم التدقيق عما كانت عليه في السابق مثل استخدام التدقيق المستمر.[1]

د-سبب التغيير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المنشأة محل التدقيق.

ثانيا: معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية مراجعة المنشأة, ولحجم المفردات المراد اختبارها. اعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها, فاحترام مقوماته والالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف المطالبة بها, لذا وبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية, لتقييمها من طرف المراجع والحكم عليها, فإن من الضروري على هذا الأخير الالتزام بإحدى الطرق التالية:[2]

الطريقة الأولى: الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة والذي يتحقق عن طريق المتابعة والاطلاع أو عن طريق قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام.

الطريقة الثانية:تحديد مدى دقة وملائمة الإجراءات الموضوعية والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات مع أحد الظروف الواقعة بعين الاعتبار.

الطريقة الثالثة: تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام حيث أنه من الممكن أن يكون النظام سليم نظريا ولكنه غير مطبق بسبب عدم الإلمام من قبل العاملين به.[3]

ثالثا: معيار كفاية الأدلة:

يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية, والتي تمثل أساسا معقولا. لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية, ويتمثل دليل الإثبات حجر الأساس لعملية المراجعة كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني.

أما الخاصية الثانية لأدلة الإثبات فهي خاصية النوعية أو الصلاحية. بمعنى أن دليل الإثبات يجب أن يكون ذو جودة وصلاحية ملائمة. وحتى يتوافر لدليل الإثبات هذه الخاصية فإنه يجب أن يكون مناسب وفعال.[4]

---

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 42.

[2] طواهر محمد التهامي وصديقي المسعود، ،مرجع سبق ذكره ، ص 45.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره ، ص 43.

[4] طواهر محمد التهامي وصديقي المسعود، مرجع سبق ذكره ، ص 46، 47 .

المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير (معايير إبداء الرأي).

يعتبر معيار إعداد التقارير من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة آخر معيار يجب الالتزام به إذ ينبغي أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة إلى الرأي القيد المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

أولا: معيار إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين تقرير مدقق الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

ويتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية ولكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تنطبق بها تلك المبادئ.

وبما أن مدقق الحسابات سيقدم رأيه حول ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن يكون على دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمبادئ البديلة التي يمكن تطبيقها في عملية الفحص.

كذلك يرى البعض أنه عند قيام المدقق بتحديد ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية, فإنه يجب أن تحقق هذه المبادئ هدفين.

1-أن هذه المبادئ تعمل على تحديد تأثير العمليات داخل المشروع كما حدثت فعلا وتستخدم الأساس الملائم لتحقق الإيرادات بشكل يربط التكاليف بالإيرادات وتخصيصها على الفترات المحاسبية.

2-أن الإجراءات المتبعة لعرض الميزانية والقوائم المالية تخلو من التحيز وتعبر بصدق عن البيانات, والطرق المحاسبية لكل من له مصلحة في المنشأة.[1]

[1] غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية ، مرجع سبق ذكره ، ص 45.

ثانيا: معيار التطبيق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

الهدف من ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمكين المراجع من إجراء المقارنة بين الفترات المختلفة وذلك نتيجة لعدم وجود تغيرات جوهرية في المبادئ المحاسبية المطبقة وفي حالة وجود تغيرات جوهرية يقوم المراجع بالإشارة إلى ذلك في تقريره.

ثالثا: معيار مدى كفاية الإفصاح الكافي:

يجب على المراجع أن يفصح بشكل كاف في تقريره عن أي معلومات هامة مثال ذلك في حالته عدم وجود إفصاح كاف للقوائم المالية, فعلى المراجع الإشارة إلى ذلك في تقريره.[1]

رابعا: معيار إبداء الرأي عن القوائم المالية:

ويقضي هذا المعيار أساس بأن يتضمن تقريره الميزانية رأي المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) فيما يتعلق بمدى صدق ووضوح القوائم المالية في إظهار نتيجة أعمال المنشأة والمركز المالي بها وذلك كوحدة واحدة, وليس بالنسبة للبيانات الواردة بها, تفصيلا ولا يعني هذا المعيار بالضرورة الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية. ففي أغلب الحالات التي لا يمكن لمراقب الحسابات إعطاء موافقته التامة عليها, لا يستدعي رفضها نهائيا, ولكن يكفي ذكر تحفظات عن الأضرار التي لم يقتنع بها.

أما في الحالات التي يحق للمراقب أن يمتنع فيها عن إبداء الرأي فهي الحالات التي لا يمكن ذكر تحفظات بشأنها كما هو الحال في حالات عدم وجود أنظمة للرقابة الداخلية, مطبقة أو أن مخرجات النظام المحاسبي لا تمثل المدخلات بصورة كبيرة وبذلك يتضح لنا أنه يمكن تقسيم الآراء التي يبديها مراقب الحسابات إلى الأنواع الآتية:

رأي تطبيق لا يتضمن التحفظات.

رأي مقيد يتضمن بعض التحفظات.

رأي سلبي بمعنى عدم إعطاء رأي فيما يتعلق بالقوائم المالية أي التنازل عن إعطاء الرأي.

رأي معارض أي الرأي الذي يتضمن أن القوائم المالية لا تظهر بصدق المركز المالي أو نتائج العمليات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[2]

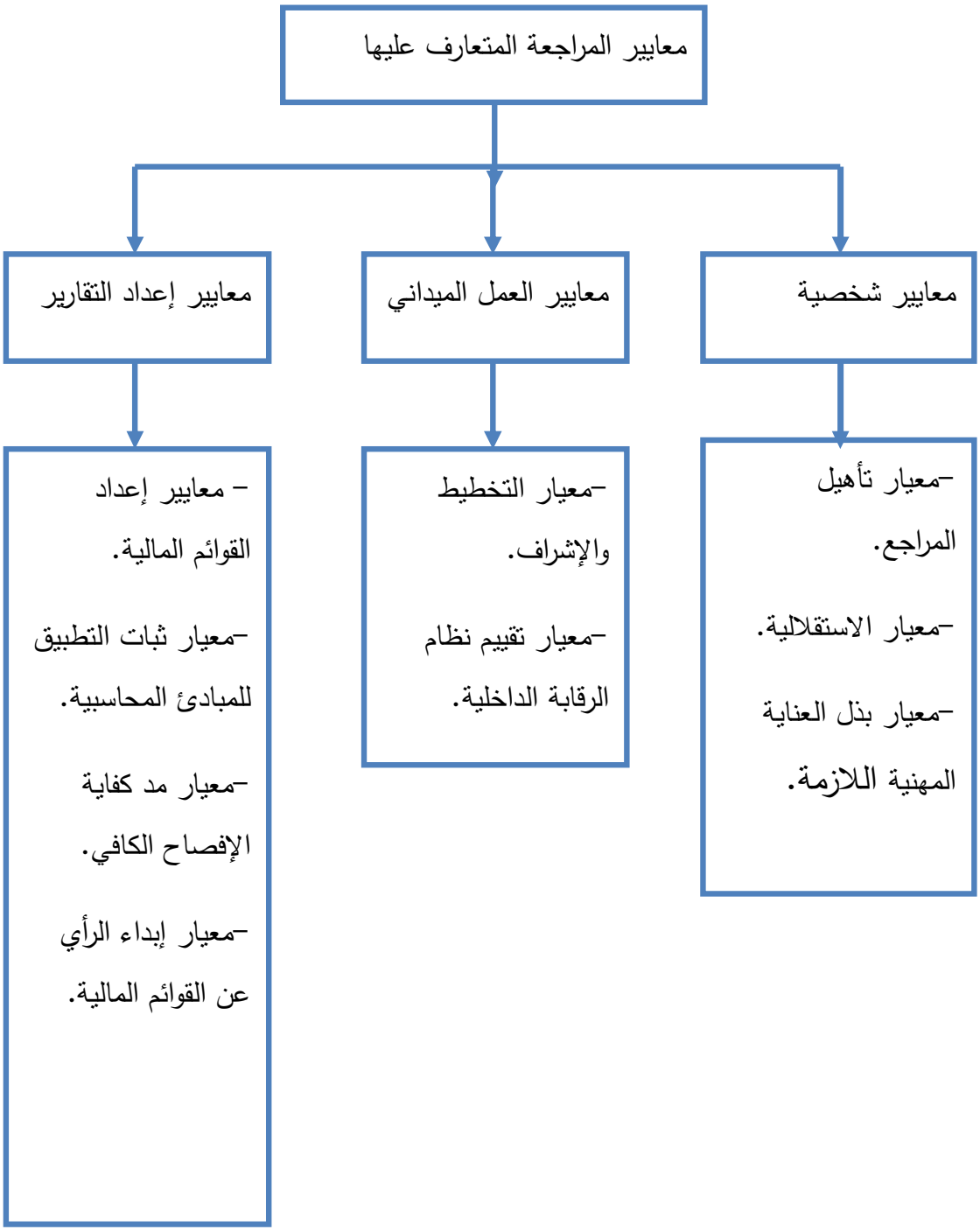
---

[1] لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان ، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009 ، ص 35.

[2] محمد سمير الصبان وعبد الله العظيم هلال ،الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 ،ص 108 ، 109.

ومنه ينتج لنا الشكل التالي :

الشكل (1-1) : معايير المراجعة المتعارف عليها.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات سابقة

المبحث الثالث: خطوات عمل محافظ الحسابات.

يمر محافظ الحسابات بعدد من المراحل و الخطوات التي تكزن ضرورة من أجل تأدية مهامه الموكلة إليه ويمكن تقسيمها إلى ثلاث مراحل أساسية وهي:

المرحلة الأولى:التعرف بالمهمة واتجاهها العام .

المرحلة الثانية: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المرحلة الثالثة: كتابة التقرير.

المطلب الأول: التعرف بالمهمة واتجاهها العام:

في هذه الخطوة يتعرف محافظ الحسابات على الوظيفة والمؤسسة موضوع الدراسة وكل ما يتعلق بها.

1. الدخول إلى الوظيفة :

على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه، وقبل بدايته في تنفيذ التوكيل يجب عليه أن يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير الى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات ،هذه الرسالة تشير إلى مايلي :

مسؤولية المهمة والمتدخلين والاتعاب .

طرق العمل المستعملة وفترات التدخل و الآجال القانونية التي يجب احترامها.

الآجال القانونية لإيداع التقرير.

2. معرفة عامة حول المؤسسة: إن التعرف بنشاطات المؤسسة يسمح لنا
إن التعرف بنشاطات المؤسسة يسمح لنا:

بفهم عناصر المحيط المؤثر في معلومات المالية.

تحديد التعقيدات المالية لقرارات الإدارة .

كيفية تشكيل رقم الأعمال والنتيجة .

التعرف على العمليات غير الاعتيادية .

توافق المراقبات مع نوعية المؤسسة .

لأخذ نظرة شاملة على المؤسسة يقوم محافظ الحسابات بجمع ما أمكنه من معلومات حول المؤسسة وبيئتها ،لأجل كشف الأخطاء والتلاعبات والإجراءات التي يستخدمها في ذلك تتمثل في المقابلات مع الموظفين في المؤسسة ، ومختلف الأشخاص الذين يمكنهم تقديم معلومات مناسبة ، تحليل الوثائق الداخلية والخارجية للمؤسسة التي تتمثل في جميع الوثائق المالية ،القوانين والتقارير وكذلك يقوم المحافظ بزيادة مختلف الأماكن في المؤسسة كأماكن الإنتاج الإدارة وغيرها .

وكل المعلومات التي يتم الحصول عليها في هذه المرحلة يجب تنظيمها وإدراجها في الملف الدائم الذي يشمل على :

العموميات الخاصة بالشركة أو المؤسسة المراقبة .

المراقبة الداخلية (وصف المهام ،مجموع الأسئلة تحضى بالرقابة الداخلية.

معلومات محاسبية ومالي

3. تنظيم المهمة :

محافظ الحسابات ينظم تسلسل الأعمال في مدة من الزمن ويحدد ما يلي:

اختيار المساعدين في الوظيفة حسب مستوى الخبرة .

تاريخ ومكان التدخل.

الوقت المناسب والآجال .

التنسيق مع المتدخلين الأخرين الخبير المحاسبي مجلس القضاء المختص .[1]

إن تنظيم المهمة أو عمل محافظ الحسابات يثبت مايلي :

فعالية السياسات المتبعة .

حسن التسيير الداخلي للمكتب تدعيم تكاليف العمل خلال العام تحديد الفترات الصعبة التوقعات المستقبلية .

إضافة للتحضير الجيد هذا التنظيم يسهل عموما مناقشة الميزانية مع المؤسسة لأنها تسمح بإثبات صحة عدد الساعات الفعلية في تنفيذ الأعمال .

[1] مولاي نصيرة ، دورالمراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومات المحاسبية دراسة ميدانية لعينة من محافظ الحسابات ، رسالة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ،2012، ص56 .

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

تعتبر الرقابة الداخلية على أنها مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة, وعليه لابد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثارها على الحسابات والقوائم المالية.

أولا: أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية: تهدف إلى:

ليس باستطاعة محافظ الحسابات التأكد من أن السجلات تعكس كل العمليات بالرغم من مراجعة كل التسجيلات. ولا يتأكد من ذلك إلا بعد تقيم مختلف النظم الجزئية ومعرفة أنها خالية من الأخطاء و أن كل تدفق لابد أن يسجل.

-لا يمكن للمحافظ عمليا تدقيق كل الحسابات, ولكن جزء منها فقط, وللحكم على أن الكل صحيح عليه التأكد من أن كل عملية تفسر وتسجل بنفس الطريقة, أي استمرارية الإجراءات وطرق العمل المتبعة.

-يقوم محافظ الحسابات بمراجعة مستندية أي دراسة المستندات المبررة للعملية وعليه لكي يثق في هذه الأخيرة خصوصا إذا كانت تحضر داخل المؤسسة أن يعرف كيفية إعدادها وتدقيقها عبر مختلف المصالح التي تمر بها والمحافظة عليها في الأرشيف هذا يجعله يتأكد من أنها تبرر جزئيا, كليا أو لا تبرر العمليات المسجلة.[1]

* بغرض تحقيق نظام رقابة داخلية كفء وفعال, لابد من التأكيد على دور و أهمية كل من نظام الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية في عمليات المنشأة وتتمثل في:

أ- الرقابة الإدارية:

وهي تشتمل على خطة التنظيم والوسائل و الإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية, إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري. سواء كانت برامج تدريب العاملين, طرق التحليل الإحصائي, ودراسة حركة المؤسسة, عبر مختلف الأزمنة, تقارير الأداء, الرقابة على الجودة.[2]

[1] محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ،ط2الجزائر ،ص70

[2] طواهر محمد التهامي وصديقي المسعود، مرجع سبق ذكره ، ص ، 89.

ب- الرقابة المحاسبية:

وهي موضوع دراستنا إذ تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها, والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة.

ثانيا: تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية

إن دراسة وتقييم الرقابة الداخلية يرتكز على المكونات الأساسية الآتية:

- ✓ نظام التنظيم: يشتمل على تعريفات المسؤوليات, تفرقة المهام والمهن بنظام التسريح.
- ✓ نظام الإعلام والتوثيق: يتضمن إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا, وثائق دعائم الإعلام, وثائق الإجراءات.
- ✓ نظام الأدلة: يجب على هذا النظام أن يسمح بالتأكد من تجنيد وتنفيذ وتسجيل الصفقات التنظيمية المناسبة, المراقبة المتبادلة للمهام, تنظيم المحاسبة, وسائل الإعلام الآلي, التقارير.
- ✓ الوسائل المادية للحماية: الحواجز, الخزائن المخصصة للسيولة, وكل الوسائل التي تهدف إلى حماية الوسائل الجسدية والمادية, الوثائق والبطاقات وقاعات الإعلام الآلي.
- ✓ الموظفين: يجب على محافظ الحسابات تقييم إجراءات التجديد, التكوين الأولي والمستمر, سياسة الأجور والتقييم الدوري للنشاط.
- ✓ نظام المراقبة: فحص وتقييم كل الأنظمة الرقابية المعمول بها.[1]

ثالثا: طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

يقوم محافظ الحسابات بعملية تقييم أنظمة المراقبة الداخلية باستخدام الوسائل الأكثر شيوعا.

1. طريقة الاستبيان: هي عبارة عن قائمة تحتوي على مجموعة من الأسئلة والاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة, حيث يقوم محافظ الحسابات بتوزيعها على العمال لتلقي الردود عليها, ثم القيام بتحليل هذه الإجابات للحكم على مدى كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية, ويتم تقسيم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يتضمن كل جزء مجموعة من الأسئلة متعلقة بإحدى مجالات النشاط, وتكون الإجابة على هذه الأسئلة ب"نعم" أو "لا" أو غير مطبق. والإجابة ب"لا" تعني وجود قصور في مجال معين وتعتبر هذه الوسيلة الأكثر استعمالا.[2]

[1] مولاي نصيرة ، مرجع سبق ذكره ، ص 57 .

[2] ادريس عبد السلام اشتيوي ، المراجعة معايير واجراءات ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، ط4 ، لبنان ، ص 52 .

2. طريقة المذكرة المكتوبة أو التقرير الوصفي:يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشمل وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية, وما يتضمنه من تدقيق للمعلومات وتقسيم العمل والمسؤوليات وطبيعة السجلات التي يحتفظ بها والتوصل إلى ذلك عن طريق المقابلات مع العاملين والاطلاع على دليل الإجراءات ويمكن ل محافظ الحسابات القيام بتعديل على هذا التقرير عند مصادقته لتغييرات أثناء القيام بالمراجعة بدلا من إعادة التقرير.
3. طريقة خرائط النظم: تعتبر خرائط النظم أداة توضيحية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات, وتقسيم العمل ومخرجات النظام من السجلات والتقارير, فإن كانت هذه الخرائط موجودة بالمؤسسة يقوم محافظ الحسابات بفحصها ودراستها واختبارها. أما إذ لم تكن هذه الخرائط موجودة عليه أن يقوم بتصميمها. بعد حصوله على كافة المعلومات و إجراءات الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: كتابة التقرير.

بعد مرور محافظ الحسابات بالخطوات السابقة التعرف بالمهمة واتجاهها العام وعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية .

للمراجع الخارجي أن يمر بالمرحلة الأخيرة وهي كتابة التقرير حيث يعرف التقرير كما يلي :

" التقرير وسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراقب الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية أصحاب المصلحة في المشروع باعتبارهم مستقبلوا هذه الرسالة ." [1]

عناصر التقرير: يجب أن يتضمن تقرير المراجع الخارجي العناصر التالية :

1. عنوان التقرير: يجب أن يعنون التقرير بعبارة تقرير مراجع الحسابات لتمييزه عن التقارير التي تصدر ، ويوجه التقرير عادة إلى المؤسسة أو المساهمين أو مجلس الإدارة ولقد أصبحت العادة أن يوجه إلى المساهمين ويهدف ذلك إلى أن المراجعين مستقلون عن المؤسسة وعن مجلس الإدارة .
2. تاريخ التقرير:التاريخ الملائم للتقرير هوذلك التاريخ الذي أكمل فيه المراجع أكثر اجراءاته ويعتبر هذا التاريخ مهما من وجهة نظر المستخدمين لأنه يشير إلى اليوم الأخير لمسؤولية المراجع عن دراسة الأحداث الجوهرية .
3. إطار المراجعة : يشار إلى الفقرة الأولى من التقرير على أنها الفقرة الخاصة بإطار المراجعة حيث يذكر المراجع في عبارات عامة عما تم في المراجعة .[2]

[1] بن عمارة كهينة ، المراجعة الخارجية وسيلة لتقيم نظام الرقابة الداخلية ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2013,ص86
[2] مرجع نفسه ، ص87

4. رأي المراجع : الفقرة الثانية من التقرير تسمى فقرة الرأي ويعتبر هذا الجزء من التقرير بالغ الأهمية ، وفي هذه الفقرة يوضح المراجع استنتاجاته ورأيه المحايد التي تقوم على أساس الأدلة.
5. توقيع المراجع : يجب أن يوقع التقرير باسم المراجع المعين لأداء التكليف بمراجعة القوائم المالية كما يجب أن يحمل رقم سجل المحاسبين والمراجعين الخاص به

أنواع التقارير:

1.تقارير من حيث محتويات التقرير

1-1 التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية:

يتضمن هذا التقرير مايلي:

- ✓ التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات.
- ✓ التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة.
- ✓ الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تمضى وترفق بالتقرير كملاحق.
- ✓ التذكير بمعايير الأداء المهني و أهدافها, ومدى احترامها في هذه المهمة.
- ✓ عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتائج.
- ✓ المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس.
- ✓ أسباب التعديلات المحتملة التي تخص الطرق التبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم.
- ✓ خاتمة واضحة ل محافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة.[1]

1-2التقرير الخاص: أما التقرير الخاص فيتعلق بالاتفاقيات المبرمة خلال الدورة والمسموح بها قانونا بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين, في المؤسسة ومع الغير التي صرح بها للمراجع ويتضمن هو الآخر مايلي:

- ✓ قائمة الاتفاقيات, طبيعتها وموضوعها المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين.
- ✓ قائمة المستفيدين منها.

[1] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 51 .

- ✓ شروط إبرامها.
- ✓ الرأي حولها.[1]

على المراجع قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لن يخبر بها وذلك بعد اطلاعه على محاضر مجلس الإدارة, وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية, وفي حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة عليه تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات ومهما يكن في حالة غياب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيه.

على المراجع كذلك كتابة تقرير خاص لكل حدث خاص ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حول زيادة رأس المال, وتقرير حول توزيع تنسيقات حول الأرباح, تقرير حول تغيير الشكل القانوني للشركة. بالإضافة إلى التقرير العام والتقرير الخاص.

يكتب المراجع تقارير أخرى وهي:

- ✓ تقرير حول المراقبة الداخلية, تقرير يقدم من طرف المراجع الخارجي بعد انتهائه من تقييم نظام المراقبة الداخلية, بهدف لفت انتباه المسؤولين إلى مشاكل النظام. وهو في الغالب تقرير مختصر يبين بوضوح طبيعة نقاط الضعف المكتشفة. الأخطار الناتجة عن ذلك مع اقتراحات حلول.
تأشيرة محافظ الحسابات تتمثل في تقرير حول التوطات الإعلامية التي تصدرها الشركات المقيمة في البورصة كلجوئها إلى قرض إلزامي مثلا.
- ✓ تقرير حول الحسابات المجمعة يشرح فيه رأيه حول عملية التجميع على مستوى التجميع وعلى مستوى المؤسسة.[2]

2. التقرير من حيث إبداء الرأي :

2-1 الرأي المطلق: ويصدر هذا الرأي عندما لايحد المراجع أي ملاحظات أو إقتراحات أثناء قيامه بعملية المراجعة.

2-2 الرأي المتحفظ : ويصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات وهناك لابد من ذكر موضوع التحفظ وأسبابه ،أماإذا كان هذا التحفظ من الأهمية بحيث يؤثر على صحة البيانات .[3]

[1] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 51.

[2] محمد بوتين، مرجع أعلاه ، ص 52، 53.

[3] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية ، دار وائل للنشر والتوزيع ،ط4، الأردن ، 2007 ، ص95، 96 .

خلاصة الفصل:

نستخلص مما سبق أن محافظ الحسابات هو شخص مستقل كفء يقوم بالمراجعة القانونية، وتتوفر فيه بعض الخصائص بمزاولة نشاطه, الاستقلالية والموضوعية أي أن المراجع يجب أن يكون عادلا أثناء إعداد تقريره، والسر المهني اي المحافظة على سرية المعلومات ، كما تتوفر فيه بعض الصفات أن يكون كتوما و أمينا. ويكون على علم تام بأصول المراجعة.

كما يتمتع محافظ الحسابات بالمجموعة من الحقوق والواجبات التي تساعده في القيام بعمله وعند الإخلال بالواجبات يترتب عليه مسؤوليات, مدنية, جنائي, تأديبية, كما لمحافظ الحسابات مهام عادية ومهام خاصة.

كما تطرقنا إلى أهم معايير المراجعة المتعارف عليها, والتي تخص محافظ الحسابات وتتكون من معايير شخصية ومعايير العمل الميداني ومعايير التقارير.

و في الأخير تطرقنا إلى خطوات عمل محافظ الحسابات التي هي متكاملة فيما بينها, ولا يمكنها أن تتداخل أو يسبق بعضها البعض, ولهذا يقوم بأولى المراحل وهي التعرف على الوظيفة وفحص الحسابات وبعدها يقيم نظام الرقابة الداخلية ويصل إلى المرحلة الأخيرة وهي إعداد التقارير النهائي المتضمن رأيه الفني المحايد.

وبعد التعرف على محافظ الحسابات سوف نعرض في الفصل الموالي حوكمة الشركات.

الفصل الثاني: الأسس

النظرية لحوكمة الشركات

تمهيد:

أصبح موضوع حوكمة الشركات من الموضوعات الهامة التي تطبق سواء في الشركات الخاصة و العامة على حد سواء، و ازدادت أهميته إثر حدوث الأزمات المالية المتكررة التي عان منها الاقتصاد العالمي، و تعثر بعض الشركات و انتشار الفساد المالي فيها، مما أدى بالكثير من المساهمين إلى فقدان الثقة في الأسواق المالية، و يرجع السبب إلى الإداريين القائمين على إدارة الشركات، و مدققي الحسابات الذين لم يفصحوا عن القوائم المالية.

و نتناول في هذا الفصل ثلاث مباحث :

المبحث الأول: مدخل عام حول حوكمة الشركات.

المبحث الثاني: مبادئ حوكمة الشركات و محدداتها.

المبحث الثالث: آليات حوكمة الشركات.

المبحث الأول: مدخل عام حول حوكمة الشركات.

نتناول في هذا المبحث مفهوم الحوكمة و خصائصها، و أهمية و أهداف حوكمة الشركات.

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات و خصائصها.

أولا: مفهوم حوكمة الشركات.

لا يوجد هناك اتفاق حول مفهوم أو تعريف واحد للحوكمة، بل هناك مفاهيم عدة تعدد بتوجيهات و تخصص من تناولوا هذا الموضوع بالدراسة، و حتى يتضح هذا المفهوم سنعرفه لغة و اصطلاحا.

1. **المفهوم اللغوي للحوكمة:**

هو اصطلاح يعني عملية التحكم و السيطرة من خلال قواعد و أسس الضبط بغرض تحقيق الرشد، و تشير كتب أخرى إلى أنها كلمة مشتقة من التحكم، أو المزيد من التدخل و السيطرة، و يرى آخرون أنها كلمة تعني لغويا نظام و مراقبة بصورة متكاملة و علنية تدعيما للشفافية و الموضوعية و المسؤولية.[1]

2. **المفهوم الاصطلاحي للحوكمة:**

يعد مصطلح الحوكمة أو الحكم الراشد الترجمة الحرفية لمصطلح corporate governance، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح و التي اتفق عليها فهي أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة.[2]

التعريف الأول: " تعرف مؤسسة التمويل الدولي IFC الحوكمة بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات و التحكم في أعمالها".

التعريف الثاني: " تعرف منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OECD بأنها مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة، و مجلس الإدارة و حملة الأسهم و غيرهم من المساهمين".[3]

---

[1] السعيد خلف، دور أجهزة الرقابة المباشرة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات دراسة حالة استبيان، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص، 3. نقلا عن عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف، 2007، ص،13.

[2] جاو حدو رضا، مايو عبد الله، مداخلة بعنوان تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات و المنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورة الإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، محور المداخلة، مبادئ و ممارسات الحوكمة المحاسبية، الملتقى الوطني، الحوكمة المحاسبة للمؤسسة واقع و رهانات و آفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 8 ديسمبر2010، ص،2.

[3] مرجع نفسه ، ص3.

التعريف الثالث: " تعرف الحوكمة بأنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة و مراقبتها، على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها و الوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية و النزاهة و الشفافية".[1]

التعريف الرابع: "يعتبر مصطلح الحوكمة على أنه يشير إلى مجموعة من الآليات و الإجراءات و القوانين و النظم و القرارات، التي تضمن كل من الانضباط و الشفافية و العدالة و بالتالي تهدف إلى تحقيق الجودة و التميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة و للمجتمع ككل".[2]

التعريف الخامس:" إن حوكمة الشركات هي الطريقة التي تستخدم بها السلطة لإدارة أصول وموارد الشركة بهدف تحقيق مصالح المساهمين والأطراف ذات العلاقة بالشركة ".[3]

من خلال التعريفات السابقة يتضح لنا أن هناك معاني أساسية لمفهوم حوكمة الشركات هي:

- ✓ مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات.
- ✓ تنظيم للعلاقات بين مجلس الإدارة و المديرين، و المساهمين و أصحاب المصالح.
- ✓ التأكد من أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين.
- ✓ مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة و الرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق و الواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة و المديرين و المساهمين.[4]

[1] طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات (المفاهيم التجارب المبادئ التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف ، الدار الجامعية ط1،الإسكندرية ، 2005،ص3 .

[2] أحسين عثماني وسعاد شعابنية ، مداخلة بعنوان : النظام المحاسبي المالي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة،7 ماي 2012، ص4.

[3] أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال ، الدار الجامعية ،الاسكندرية ، 2005،ص694.

4 خنشور جمال وخير الدين جمعة ، مداخلة بعنوان : دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات ، بسكرة ،6 ماي،2012،ص4

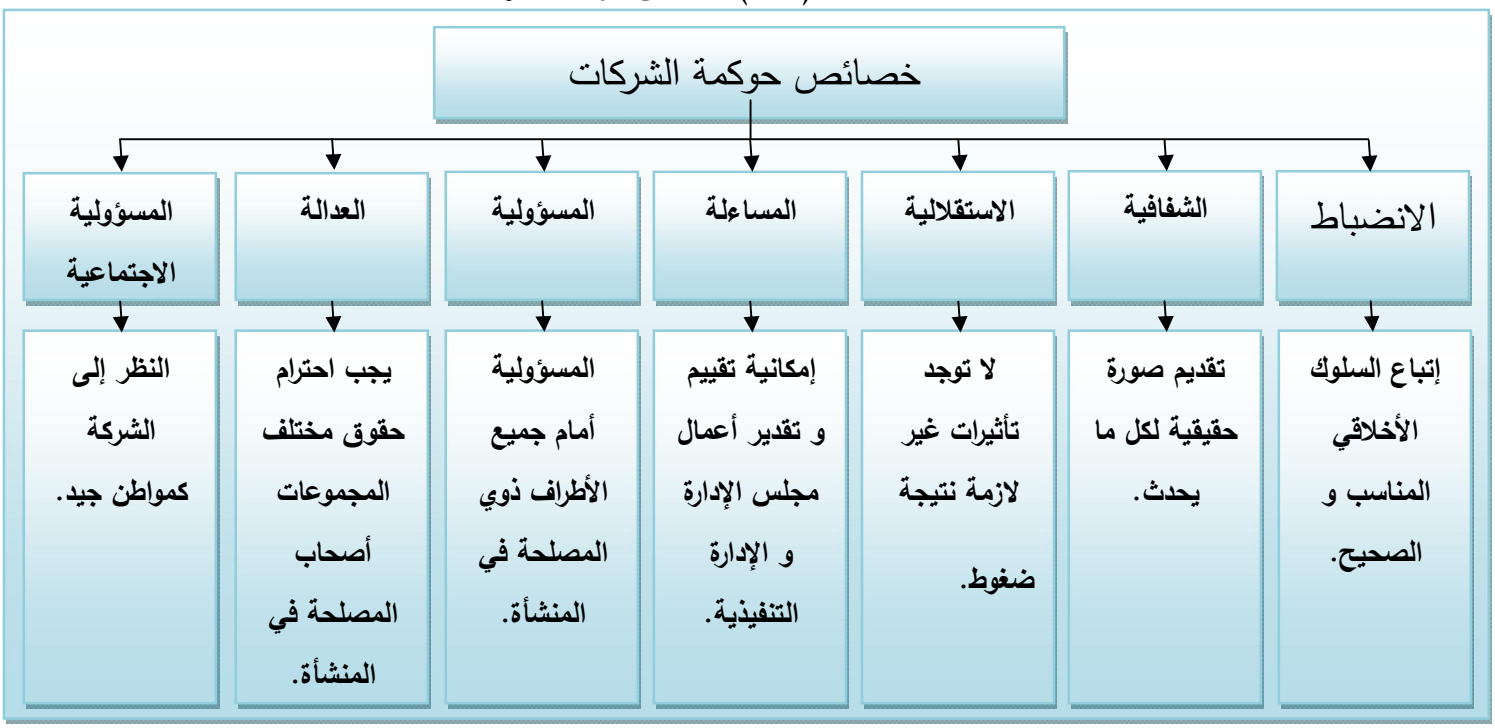
ثانيا: خصائص حوكمة الشركات.

من أهم خصائص حوكمة الشركات ما يلي:

1. **الانضباط:** هو إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح و يتحقق ذلك من خلال توريد بيانات واضحة للجمهور، وجود حافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر عادل للسهم، التقدير السليم لحقوق الملكية، استخدام الديون في مشروعات هادفة، إقرار نتيجة الحوكمة في التقدير السنوي.
2. **الإفصاح و الشفافية:** تتحقق بتقدير صورة واضحة حقيقية عن كل ما يحدث، يتم ذلك من خلال الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة، نشر التقارير في الوقت المناسب، الإفصاح العادل عن النتائج السنوية، تطبيق معايير المحاسبة و المراجعة، توفير إمكانية وصول المستثمرين إلى الإدارة العليا.
3. **الاستقلالية:** تتلاقى التأثيرات غير الضرورية نتيجة للضغوطات و يتحقق ذلك من خلال المعاملة العادلة للمساهمين، من قبل مجلس الإدارة و الإدارة العليا، وجود رئيس مجلس إدارة مشتق عن الإدارة العليا، وجود لجنة لتحديد المرتبات و المكافآت يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل، تدعيم وجود مراجعين مستقلين.
4. **المسائلة:** بمعنى إمكانية تقييم و تقدير أعمال مجلس الإدارة، و الإدارة التنفيذية، و يتحقق ذلك من خلال ممارسة العمل بعناية و مسؤولية و الترفع عن المصالح الشخصية، التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزن حدود مسؤوليتهم، التحقيق الفوري حالة إساءة الإدارة العليا، و وضع آليات تسمح بمعاقبة الموظفين التنفيذيين، و أعضاء مجلس الإدارة في حالة تجاوز مسؤوليتهم و سلطاتهم.
5. **المسؤولية:** و تكون المسؤولية أما جميع الأطراف من ذوي المصلحة في المؤسسة، و يتحقق ذلك من خلال عدم قيام مجلس الإدارة الإشرافي بدوره التنفيذي.
6. **العدالة:** احترام حقوق كل المجموعات ذات المصلحة في المؤسسة و يتحقق ذلك من خلال المعاملة لمساهمي الأقلية من قبل المساهمين أصحاب الأغلبية.
7. **المسؤولية الجماعية:** أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.[1]

[1] بلعادي عمار جاحدو رضا ، مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح ، محور المداخلة : مبادئ وممارسات الحوكمة المحاسبية ،الملتقى الوطني: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وأفاق ،جامعة العربي بن مهيدي ،7-ديسمبر-

الشكل :(2-1) خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المراجع العلمية

المطلب الثاني:أهمية حوكمة الشركات و أهدافها.

أولا: أهمية حوكمة الشركات.

تكمن أهمية حوكمة الشركات في جوانب متعددة لعل من أهمها

1. **أهمية الحوكمة بالنسبة للاقتصاد:** تسهم حوكمة الشركات في رفع مستوى كفاية الاقتصاد، لما لها من أهمية في المساعدة على استقرار الأسواق المالية و رفع مستوى الشفافية و جذب الاستثمار من الخارج و الداخل على حد سواء زيادة على تقليص حجم المخاطر التي تواجه النظام الاقتصادي.[1]
2. **أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:**

✓ تساعد على ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل.

✓ الإفصاح التام عن أداء الشركة و الوضع المالي لها يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.

[1] دادن عبد الغني وسعيدة تلي ، مداخلة بعنوان : فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد ، الملتقى الوطني : حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 6 ماي ، 2012 ص4.

3. أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات:

- ✓ التمكين من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة و مجلس الإدارة و المساهمين.
- ✓ زيادة ثقة المساهمين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة لأن ذلك يضمن حقوقهم.
- ✓ تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من تحديد أهداف الشركة و سبل تحقيقها، و ذلك عن طريق توفير الحوافز لأعضاء مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية.
- ✓ تؤدي إلى انفتاح على أسواق المال العالمية و جذب المستثمر لتمويل المشاريع.[1]

4. أهمية الحوكمة بالنسبة لأصحاب المصالح الأخرى:

تسعى الحوكمة إلى بناء علاقة وثيقة و قوية بين إدارة الشركة و العاملين بها و مورديها، و دائنيها و غيرهم، فالحوكمة الرشيدة تعزز مستوى ثقة مجتمع المتعاملين للإسهام في رفع مستوى أداء الشركة و تحقيق أهدافها الإستراتيجية.[2]

بالإضافة إلى أهمية أخرى:

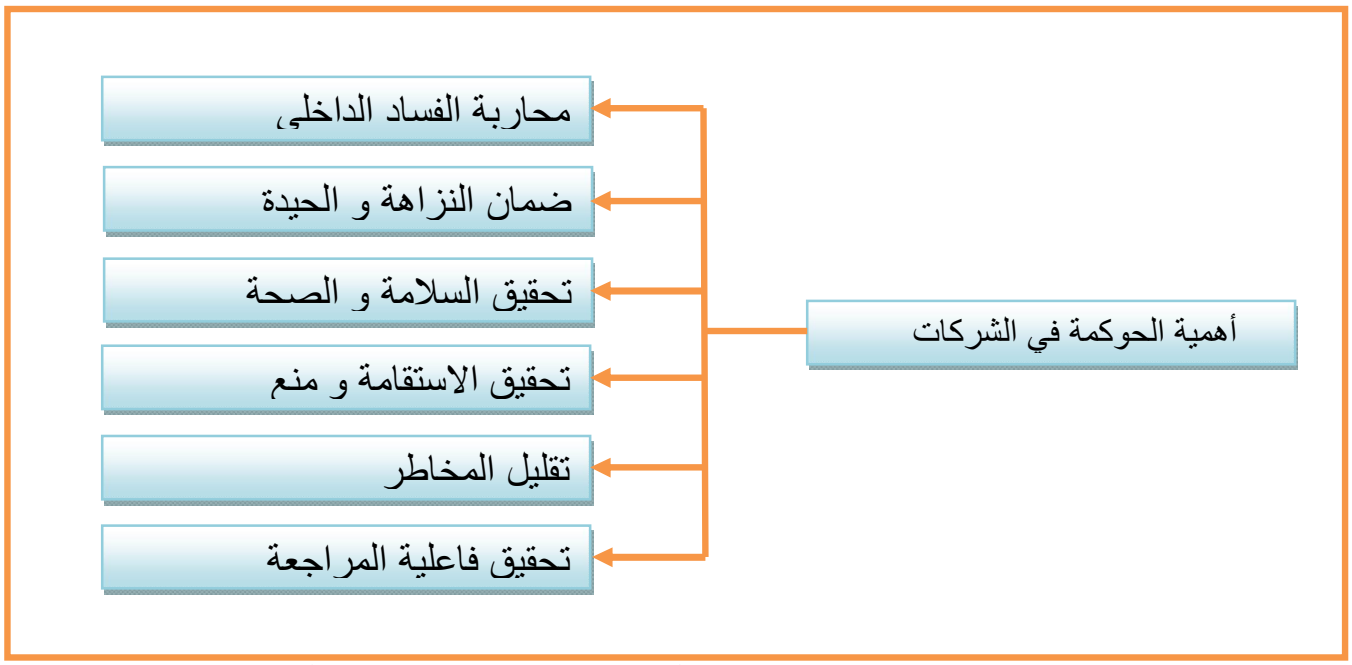
- ✓ محاربة الفساد الداخلي في الشركات و عدم السماح بوجوده.
- ✓ تحقيق ضمان النزاهة و الحيدة و الاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءا من مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين حتى أدنى العاملين فيها.
- ✓ تفادي وجود أية أخطاء عمدية أو انحراف متعمد.
- ✓ محاربة الانحرافات و عدم السماح باستمرارها.
- ✓ تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية التي تمنع حدوث مثل هذه الأخطاء.
- ✓ تحقيق أعلى قدر ممكن من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجي و التأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلالية و عدم خضوعهم لأي ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين[2]

و يمكن تلخيص هذه الأهمية من خلال الشكل التالي:

[1] طارق محمد العربي وتغلسية لمين ،مداخلة حوكمة الشريكات :وعلاقتها بمسؤولية الاجتماعية ،الملتقي الوطني :حوكمة الشريكات لي الحد من الفساد المالي ،بسكرة ،6ماي 2012،ص 5

[2] دادن عبد الغاني وسعيدة تلي ،مرجع سبق ذكره،ص6

الشكل: (2-2) أهمية الحوكمة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على المعلومات السابقة.

ثانيا: أهداف حوكمة الشركات:

تسعى الحوكمة إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن حصرها:

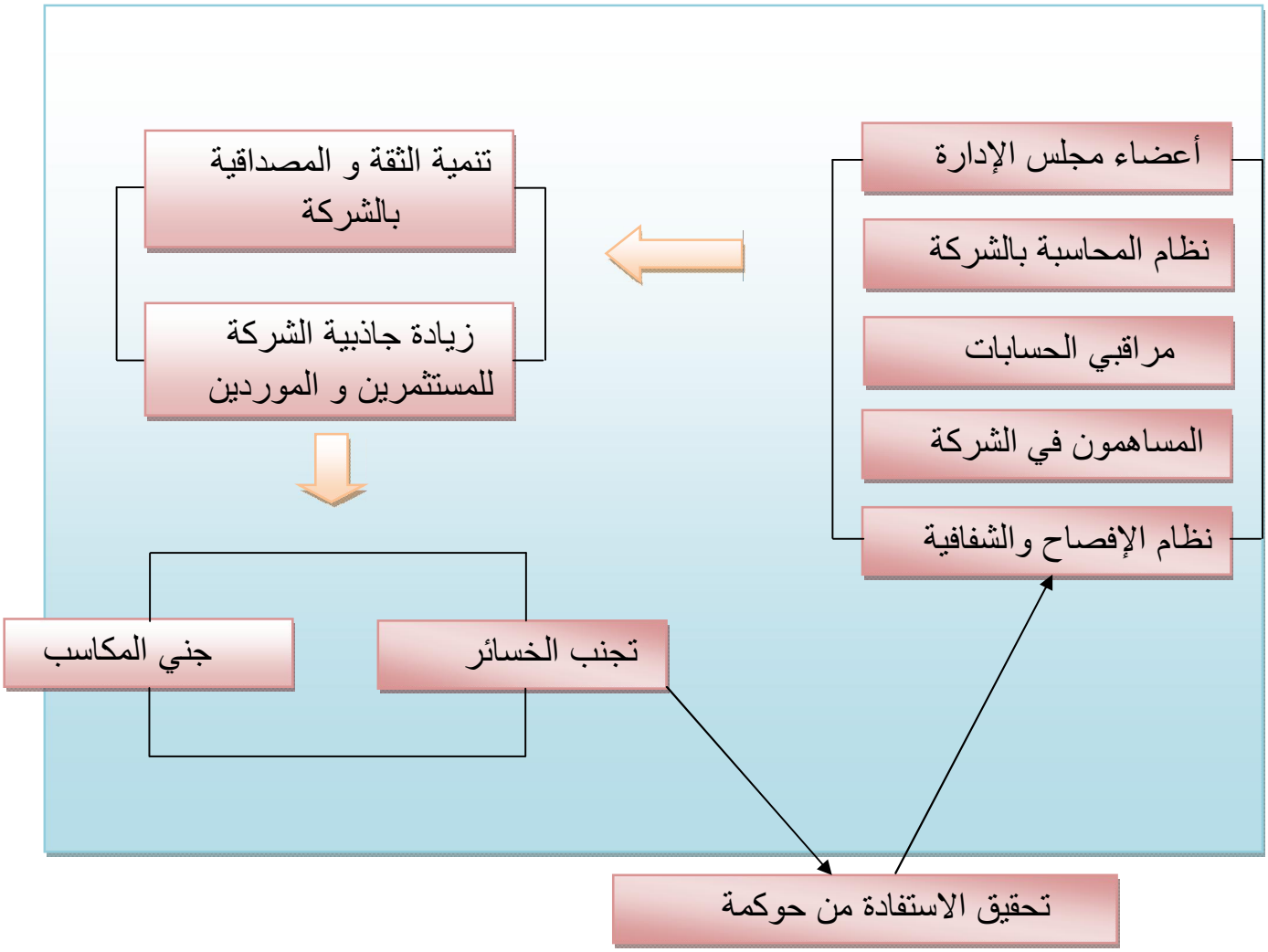
- ✓ تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية، و زيادة قيمتها.
- ✓ فرض الرقابة الفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية و تدعيم المساءلة المحاسبية بها.
- ✓ ضمان مراجعة الأداء التشغيلي و المالي و النقدي للوحدة الاقتصادية .
- ✓ تقويم أداء الإدارة العليا و تعزيز المساءلة و رفع درجة الثقة فيها.
- ✓ تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين و المبادئ و المعايير المتفق عليها.
- ✓ تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية.
- ✓ زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال لتدعيم الاستثمار.
- ✓ الحصول على التمويل المناسب و التنبؤ بالمخاطر المتوقعة.
- ✓ مراعاة مصالح الأطراف المختلفة وتفعيل التواصل معهم .
- ✓ تحقيق العدالة وتعني الاعتراف بحقوق جميع الأطراف ذات المصالح بالمؤسسة وبالشكل الذي يضمن تحقيق العدالة والمساواة بين المساهمين.
- ✓ حماية حقوق المساهمين وذلك من خلال الاحتفاظ بسجلات تثبت ملكيتهم للأسهم وشفافية المعلومات وتقديمها في الوقت المناسب وضمان الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والحصول على حصة من الأرباح السنوية .[1]

[1] مرجع نفسه ، ص5.

و بصفة عامة يمكن القول بأن حوكمة الشركات تسمح بخلق الثقة بين المتعاملين في زمن الانهيارات و الفضائح و تمكن خاصة المستثمرين الماليين و المؤسسين من الحصول على وسائل حقيقية بالرقابة على إدارة أصولهم الموزعة على عدة محافظ و شركات و تؤدي إلى تعظيم المنافع و زيادة استفادة الشركات من خلال توضيح المسؤوليات و الواجبات و المهام بالأطراف ذات الصلة.[1]

و الشكل الآتي يوضح ذلك:

الشكل (2-3) الاستفادة من عمليات حوكمة الشركات.



المصدر: هوام جمعة و لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات و آفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر 7-8 ديسمبر 2010، ص9 .

[1] حمادي نبيل ، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المعلومات المالية دراسة حالة الجزائر،أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر ،2012، ص26.

المطلب الثالث: نظام حوكمة الشركات

تتلخص أنظمة حوكمة الشركات في مدخلات الحوكمة، و كيفية تشغيلها و مخرجاتها فيما يلي:

1. **مدخلات النظام:** حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، و ما يتعين توفيره لها من متطلبات سواء كانت متطلبات قانونية تشريعية إدارية و اقتصادية.

2. **نظام تشغيل الحوكمة:** و يقصد بها الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة و كذلك المشرفة على هذا التطبيق و جهات الرقابة و كل أسلوب إداري، داخل المؤسسة أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة و في تشجيع الالتزام بها، و في تطوير أحكامها و الارتقاء بفاعليتها.

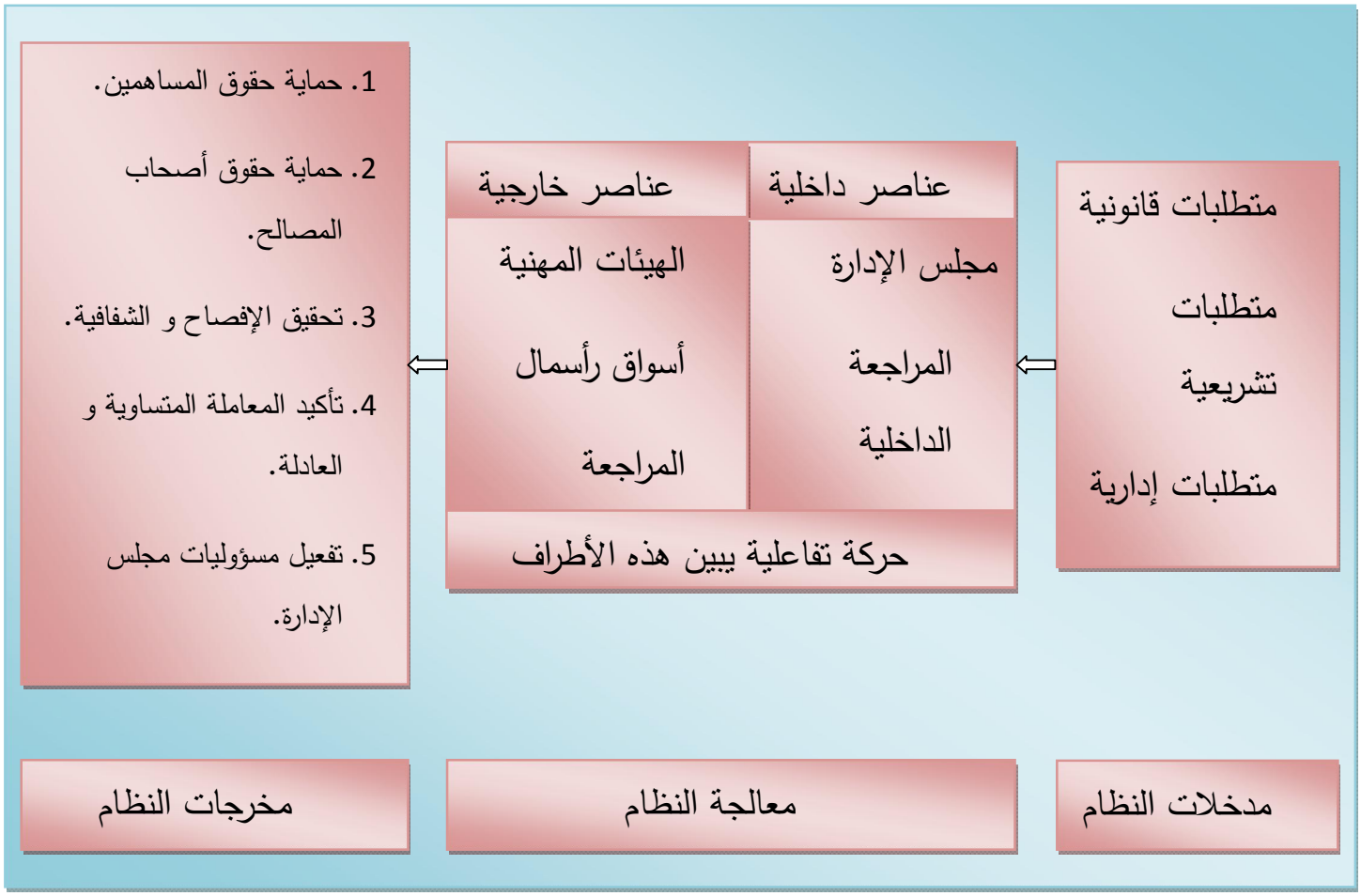
3. **مخرجات نظام الحوكمة:** الحوكمة ليست هدفا في حد ذاتها و لكنها أداة و وسيلة لتحقيق نتائج و أهداف يسعى إليها الجميع، فهي مجموعة من المعايير و القواعد و القوانين المنظمة للأداء و الممارسات العلمية و التنفيذية للمؤسسات و من ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح، و تحقيق الإفصاح و الشفافية و مسؤوليات مجلس الإدارة.

و منه يمكن أن نستخلص أن نظام حوكمة الشركات يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية و التشريعية، والإدارة والاقتصادية كمدخلات ، و التي تحكمها منهجيات و أساليب تستخدم في ذلك آليات للمراجعة الداخلية و الخارجية و لجان المراجعة، مجلس الإدارة، المنظمات المهنية و الجهات الرقابية، و التي تتفاعل فيما بينها.

و هذا من أجل تحقيق مخرجات أو نتائج تعمل على إدارة المؤسسة و مراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح و تحقيق الإفصاح و الشفافية.[1]

[1] حساني رقية وآخرون ،مداخلة بعنوان : آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والاداري ، الملتقى الوطني :حول حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي ،جامعة محمد خيضر،بسكرة ، 6 ،7 ، ماي 2012 ، ص ، ص ،6 ،7 ,

شكل رقم(2-4) نظام حوكمة الشركات



المصدر: حسين يرقي و عمر علي عبد الصمد، مداخلة بعنوان واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر و سبل تفعيلها، الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع و رهانات و آفاق، جامعة أم البواقي، الجزائر، 7 ديسمبر 2010، ص، 6.

المبحث الثاني: مبادئ و محددات حوكمة الشركات.

من خلال التعرف على الحوكمة ما هي أهدافها وأهميتها سنتطرق في هذا المبحث إلى مبادئ محددات الحوكمة.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات.

من أجل بناء نظام سليم للحوكمة أو إصلاح نظام حوكمة قائم، قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنميةOECD، Organization For Economic Operation and Develapmentco بوضع هيكل متكامل لنظام الحوكمة، مشتملا على مبادئ حوكمة الشركات و اعتبرت هذه المبادئ بمثابة مرجعيات للاستعانة و الاسترشاد بها، والتي يمكن تلخيصها كما يلي:

1. **المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.**

يشجع على الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقا مع حكم القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية التنظيمية والتنفيذية لتأدية مهامهم بكل مهنية وموضوعية.[1]

2. **المبدأ الثاني: حقوق المساهمين.**

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين

أ. تشتمل الحقوق الأساسية للمساهمين على ما يلي:

- تأمين أساليب تسجيل الملكية.
- الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب و بصفة منتظمة.
- المشاركة في التصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.
- انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.

ب. للمساهمين الحق في المشاركة وفي الحصول معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغييرات الأساسية في الشركة و من بينها:

- التعديلات في النظام الأساسي، أو في مواد تأسيس الشركة، أو في غيرها من الوثائق الأساسية للشركة.[2]

ج. ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.

د. يتعين الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن أعداد معينة من المساهمين ممارسة درجة من الرقابة لا تتناسب مع حقوق الملكية التي يحوزونها.

هـ. ينبغي السماح لأسواق الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال ويتسم بالشفافية.

3. **المبدأ الثالث: المعاملة العادلة للمساهمين.**

[1] دادن عبد الغني و سعيدة تلي، مرجع سبق ذكره ، ص، 8.
[2] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات شركات قطاع عام و خاص و مصارف، المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، مرجع سابق، ص ،ص،42، 43.

- ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية و المساهمين الأجانب، و ينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم.
- ينبغي معاملة كافة المساهمين حملة نفس طبقة الأسهم معاملة متساوية.
- ينبغي منع التداول بين الداخليين في الشركة و التداول الشخصي الصوري.
- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة و التنفيذيين الرئيسيين بالشركة أن يفصحوا لمجلس الإدارة عما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر أم غير مباشر، أم بالنيابة عن طرق ثالث أي مصلحة مادية أي عملية أو موضوع يمس الشركة.[1]

4. **المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.**

يجب أن تتضمن مبادئ حوكمة الشركات تحديد دور أصحاب المصالح من موردين ومقرضين وموظفين ومستهلكين وغيرهم كما يحددها القانون واحترام الحقوق وتشجيع التعاون الفعال بين الشركات وأصحاب المصالح.[2]

5. **المبدأ الخامس: الإفصاح و الشفافية.**

بحيث ينبغي الإفصاح الصحيح و في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي، وتطور الأداء و بيانات حقوق الملكية وكبار المساهمين، وكذلك وجود مراجعة خارجية مستقلة بواسطة مراجع كفء ومستقل.[3]

6. **المبدأ السادس: مسؤولية مجلس الإدارة.**

يجب أن يضمن إطار حوكمة المؤسسات التوجيه و الإرشاد الاستراتيجي للشركة و الرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة و محاسبة مجلس الإدارة عنة مسؤولياتهم أمام الشركة و المساهمين و هذا من خلال أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة و على أساس توفير كامل للمعلومات و كذا بنوايا حسنة، و بعناية و العمل على تحقيق أفضل مصلحة للشركة و المساهمين.[4]

و يتضح من خلال مبادئ الحوكمة أنها ترتكز على ثلاث ركائز أساسية كما يوضحها الشكل التالي:

---

[1] فريد عبه و مريم طيني، مداخلة بعنوان: دور مبادئ حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة 7 ماي 2012، ص،ص،10،11.

[2] دادن عبد الغني و سعيدة تلي، ، مرجع سبق ذكره، ص، 8.

[3] مرجع نفسه، ص، 8.

[4] زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص، 14.

الشكل (2-5) ركائز حوكمة الشركات.

المصدر :طارق عبد العال حماد ،مرجع سبق ذكره ، ص49.

المطلب الثاني: محددات حوكمة الشركات

محددات الحوكمة تنقسم إلى محددات خارجية و محددات داخلية.

أولا: المحددات الخارجية:

تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة و الذي يشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال، و الشركات و تنظيم المنافسة، و منع الممارسات الاحتكارية و الإفلاس و كفاءة القطاع المالية للبنوك، و سوق المال في توفير التموين اللازم للمشروعات و درجة تنافسية، أسواق السلع و عناصر الإنتاج و كفاءة الأجهزة و الهيئات الرقابية (هيئة سوق المال، والبورصة في إحكام الرقابة على الشركات و ذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة و منها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق مثل المراجعين المحاسبين، و المحامين و الشركات العاملة في سوق الأوراق المالية و غيرها بالإضافة

إلى المؤسسات الخاصة المهن الحرة مثل مكاتب المحاماة و المراجعة و التصنيف الائتماني والاستشارات المالية، و الاستثمارية، و ترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين و القواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة و التي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي، والعائد الخاص.

ثانيا: المحددات الداخلية:

و تشير إلى القواعد و الأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات، و توزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة و مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية و تطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.[1]

مما سبق نجد أن المحددات الداخلية تتمثل فيما يلي:

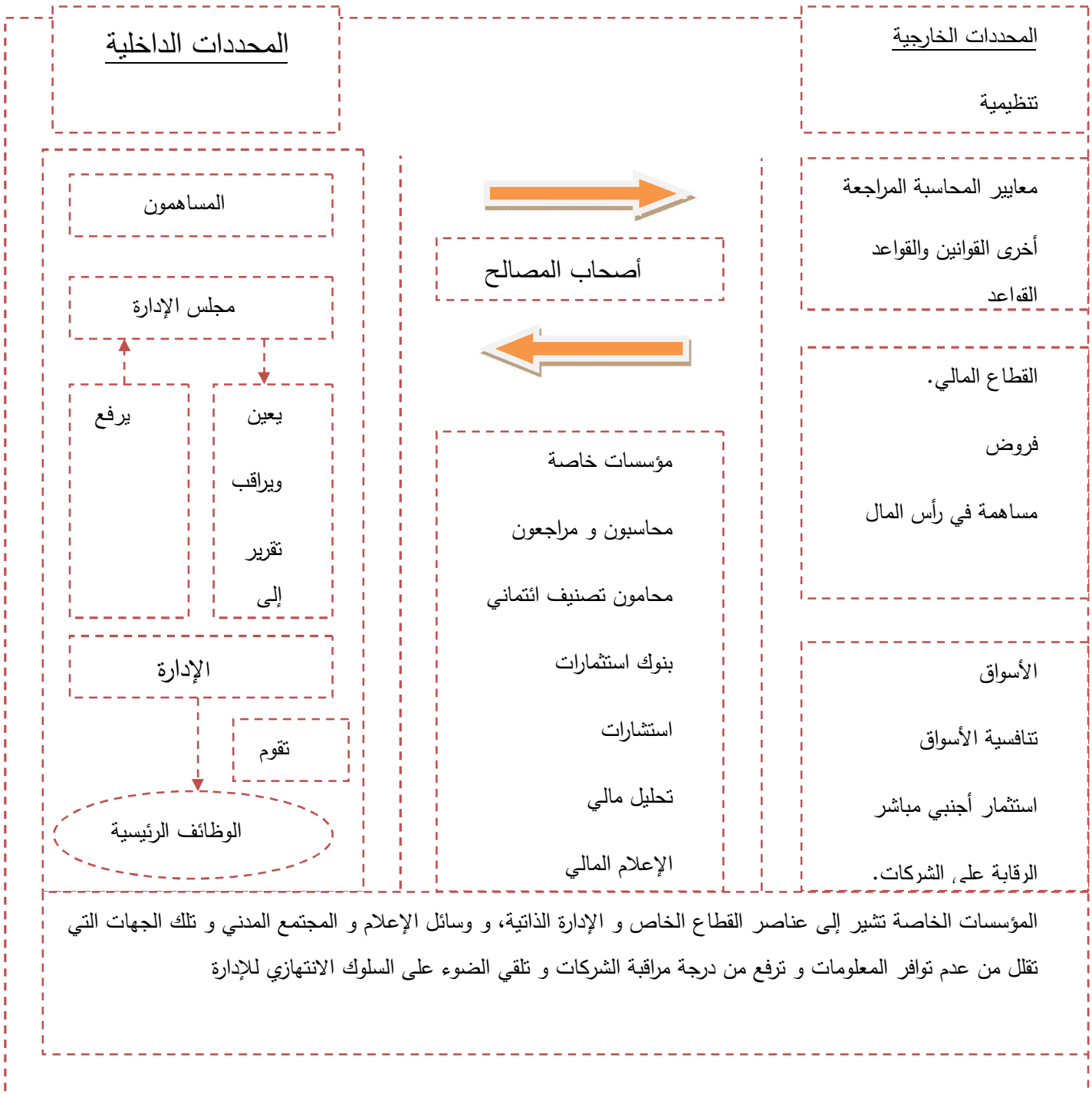
- آلية توزيع السلطة داخل الشركة.
- الآلية و القواعد و الأسس الناظمة لكيفية اتخاذ القرارات الأساسية في الشركة.
- العلاقة الهيكلية بين الجمعية العمومية للشركة، و مجلس إدارتها و المديرين التنفيذيين ووضع آلية مناسبة لهذه العلاقة مما يحقق من التعارض بين مصالح هذه الأطراف وصولا لتكامل هذه المصالح، و يمكن تلخيص هذه المحددات في النقاط التالية:

✓ توزيع السلطات و المهام بين الجمعية العامة، و مجلس الإدارة و التنفيذيين من أجل تحقيق التعارض بين مصالح هذه الأطراف.
✓ الحوكمة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي.
✓ زيادة و تعميق سوق العمل على تعبئة المدخرات و رفع معدلات الاستثمار.
✓ العمل على دعم و تشجيع نمو القطاع الخاص و خاصة قدرته التنافسية.
✓ مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل لمشاريعها، و تحقيق الأرباح.
✓ خلق فرص عمل.
✓ القواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركات والتي تضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركات.[2]

و يمكن توضيح المحددات الداخلية و الخارجية لحوكمة الشركات خلال الشكل التالي:

[1] جاو حدو رضا، و مايو عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص،3.
[2] سليماني رمضان، دور حوكمة الشركات في الإفصاح المحاسبي، دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات، باتنة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص، 34.

الشكل :(2-6) محددات حوكمة الشركات.



المصدر: قريشي العيد و و وليد بن تركي، مداخلة بعنوان دور تطبيق آليات حوكمة الشركات في التقليل من الفساد المالي و الإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 7 ماي 2012 ص، 5.

المبحث الثالث: آليات حوكمة الشركات.

المبحث الثالث:آليات حوكمة الشركات

هناك مجموعة من آليات تطبيق حوكمة الشركات يمكن تصنيفها إلى آليات داخلية، آليات خارجية.

المطلب الأول: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات.

تنصب آليات الشركات الداخلية إلى أنشطة و فعاليات الشركة و اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة يمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يأتي:

1. **مجلس الإدارة:** يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة، من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، و ذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء و مكافأة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية لشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، و يراقب سلوكها و يقوم بأدائها، و بالتالي تعظيم قيمة الشركة.

ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، و في ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة، و تقوم باختبار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة و الإفصاح عن ذلك.[1]

ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه و المراقبة يلجأ تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين و أبرزها ما يلي:

أ. **لجنة التدقيق:** يتمثل دورها في زيادة الثقة و الشفافية في المعلومات المالية التي تصفح عنها المؤسسات و ذلك من خلال إعداد التقارير المالية و إشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات، و كذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي و زيادة استقلاليتها، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات.[2]

ب. **لجنة المكافآت:** وهي لجنة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين تقوم بوضع المكافآت للإدارة العليا، ومجلس الإدارة ومن أهمها:

- ✓ تحدي المكافآت و المزايا الأخرى للإدارة العليا ومراجعتها والتوصية لمجلس الإدارة بالمصادقة عليها.
- ✓ وضع سياسات لإدارة برامج مكافأة الإدارة العليا ومراجعة هذه السياسات بشكل دوري.

[1] حساني رقية و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص، 18

[2] سليمان رمضان، مرجع سبق ذكر،ص، 36.

- ✓ اتخاذ خطوات لتعدي برامج مكافآت الإدارة العليا التي ينتج عنه دفعات لا ترتبط بشكل معقول بأداء عضو الإدارة العليا.
- ✓ وضع سياسات لمزايا الإدارة و مراجعتها باستمرار.[1]

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

2. **التدقيق الداخلي:**

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا هاما في عملية الحوكمة إذ أنها تعزز هذه العملية و ذلك بزيادة قدرة الموظفين على مساءلة الشركة حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي، فهي نشاط توكيد واستشارة مستقل وموضوعي الهدف منه هو إضافة قيمته وتحسين عمليات المنظمة فهو يساعد هذه الأخيرة عن تحقيق أهدافها عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر ورقابة الحوكمة ويتم تقوية استقلاليتها عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة التدقيق بشكل مباشر وليس إلى الإدارة، ويمكن أن تزداد فاعلية لجنة التدقيق الداخلي، عندما تكون قادرة على توزيع ملاك التدقيق الداخلي، للحصول على معلومات مهمة عن قضايا خاصة بالشركة مثل تقوية نظام الرقابة الداخلية ونوعية السياسات المحاسبية المستخدمة.[3]

المطلب الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات.

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة و الضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة ومن أمثلة هذه الآليات ما يأتي:

أ. **منافسة سوق المنتجات (الخدمات) و سوق العمل الإداري:**

تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات و يؤكد على هذه الأهمية Hess and Imparide ذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح أو أنها غير مؤهلة، وإنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة وبالتالي

[1] قريشي العيد و وليد بن تركي، مرجع سبق ذكره، ص، 15.
[2] حساني رقية و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص، 19.
[3] حساني رقية واخرون، مرجع نفسه، ص، 20.

تتعرض للإفلاس إذن إن منافسة المنتجات (أو الخدمات) تهذب سلوك الإداري Labar Market للإدارة العليا.

ب. **الاندماجات والإكتسابات:**

مما لا شك فيه أن الاندماجات و الإكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم ويشير كل من John and Kedia إلى وجود العديد من الأدبيات و الأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال و بدولة لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتساب أو الاندماج.[1]

ج. **التدقيق الخارجي:** يؤدي المدقق الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، و لتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات و ليس مقبوليتها فقط ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة و على وجه الخصوص لجنة التدقيق في اختيار المدقق الخارجي و الاستمرار في تكليفه و يرى Abbot an Parker أن لجان التدقيق المستقلة والنشيطة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية و بالتالي اختيار المدققين الأكفاء و المتخصصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه الشركة.[2]

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات الخاصة إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة و النزاهة و تحسين العمليات فيها، و يغرسون الثقة بين أصحاب المصالح و المواطنين بشكل عام و يؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية Institute of internal Auditiceurs على أن دور التدقيق الخارجي مسؤوليات الحوكمة في الإشراف في التبصر و الحكمة، ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات الخاصة تعمل ما هو مفروض أن تعمله و يفيد في اكتشاف و منع الفساد الإداري و المالي، أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات، و ذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج و السياسات، العمليات و النتائج وأخيرا تحدد الحكمة و الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة، و لانجاز كل دورمن هذه الأدوار،يستخدم المدققين الخارجيين التدقيق المالي و تدقيق الأداء و التحقق و الخدمات الاستشارية و قد أكدت بعض المنظمات المهنية و الهيئات التنظيمية على ضرورة أخذ وظيفة التدقيق الداخلي بنظم الاعتبار من المدقق الخارجي.[2]

د. **التشريع و القوانين:** غالبا ما تشكل و تؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في علمية الحوكمة لدق أثرت بعض التشريعات على الفاعلين

---

[1] حامد نور الدين وساسي فطيمة ، مداخلة بعنوان دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والاداري للقطاع العام والخاص ، جامعة بسكرة ، 6 ماي 2012 ، ص 7.

[2] حساني رقية وآخرون ،مرجع سبق ذكره، ص20.

الأساسيين في عملية الحوكمة فيها يتصل بدورهم و وظيفتهم في هذه العملية بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم.

هـ. **آليات حوكمة خارجية أخرى:** هناك آليات حوكمة خارجية أخرى فضلا عن ما تقدم ذكره، تؤثر على فاعلية الحوكمة بطرق هامة و مكملة للآليات الأخرى في حماية مصالح أصحاب المصالح في الشركة ويذكر Cohental أنها تتضمن ولكن تقتصر على المنظمين المحللين الماليين و بعض المنظمات الدولية فعلى سبيل المثال تمارس منظمة الشفافية العالمية ضغوطات هائلة على الحكومات و الدول، من أجل محاربة الفساد المالي والإداري، و تضغط منظمة التجارة العالمية WOT من أجل تحسين النظم المالية و المحاسبية وفي قطاع البنوك تمارس لجنة بازل ضغطا من أجل ممارسة الحوكمة فيها.[1]

[1] حامد نور الدين وساسي فطيمة، مرجع سبق ذكره ،ص ص 8، 9.

خلاصة الفصل :

بعد دراستنا للفصل الخاص بالأسس النظرية لحوكمة الشركات نستخلص أن الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات جاء نتيجة لتفادي تكرار حدوث الانهيارات و الأزمات، و كذلك الاهتمام بهذا المصطلح في المؤسسات، رغم تعدد تعاريف الحوكمة توصلنا إلى تعريف شامل لها على أنها النظام الذي يسير و يرافق الشركة.

كما لها خصائص حيث لحوكمة الشركات أهمية تحققها من زيادة الثقة للمساهمين في الشركة ومحاربة الفساد الداخلي في الشركات كما لها أنظمة تبين المدخلات والمخرجات لمعالجة الأنظمة.

يستند تطبيق الحوكمة إلى مجموعة من المبادئ تحت إطار المحددات الداخلية والخارجية.

وفي الأخير ظهر لحوكمة الشركات آليات داخلية و خارجية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد :

بعد التطرق من الجانب النظري التعرف على الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات الذي يتضمن كل من التعرف على محافظ الحسابات و أهم المهام التي يقوم بها وكذلك خطوات عمله والأسس النظرية لحوكمة الشركات من خلال التعرف على مبادئها أهميتها وآلياتها .

كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية متمثلة في توزيع استبيان المتكون من 31 عينة بعد ماتم تحكيمه من طرف الأساتذة مندرجة تحت محاور الدراسة من إجابات عن الإشكالية المطروحة ومحاولة إثبات أو نفي الفرضيات قمنا بتحليل نتائج الاستبيان باستخدام أساليب التحليل الإحصائي كالتكرار والوسط الحسابي والانحراف المعياري من خلال الاستعانة بالبرنامج الإحصائي spss وبعدها قمنا بتقسيم الجانب التطبيقي من الدراسة :

المبحث الأول : إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

المبحث الثاني : دراسة تحليلية لمحاور الاستبيان واختبار الفرضيات

المبحث الأول:إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

يعتبر هذا الجانب تمهيدا لمرحلة التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة ولنتائج الاستبيان واختبار الفرضيات حيث سنتناول من خلاله كل من مجتمع الدراسة وعينة الدراسة وهيكل الاستبيان إجراءات صدق الأداة تفريغ وتحليل البيانات .

المطلب الأول :مكونات ومنهجية الدراسة .

أولا: مجتمع الدراسة .

تم حصر مجتمع الدراسة إلى أربع فئات من مهنيين وأكاديميين وتتمثل هذه الفئات فيما يلي :

- ✓ محافظ الحسابات : حسب المادة 22 من القانون 10-01 حيث يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون "كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها ".
- ✓ الخبير المحاسبي :حسب المادة 18 من القانون 10-01 يعد خبيرا محاسبي "كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص تحت مسؤوليته مهمة تنظيم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي ينص عليها القانون ".
- ✓ المحاسب المعتمد :حسب القانون 10-01 يعد محاسبا معتمدا "كل شخص الذي يمارس بصفة عادية وباسمه وتحت مسؤولية مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته ."
- ✓ الأكاديميين أساتذة جامعيين.

ثانيا :عينة الدراسة :

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبوق قبل توزيع الاستبيان حيث قمنا بتوزيع حوالي 40 استمارة ، لكن لم يتم استرجاع سوى33،فالاستمارات الصالحة للدراسة 31 أما الاستمارات الملغاة 2 أما المهملة 7 .

الجدول (3-1) الإحصاءات الخاصة بالاستبيان :

البيان	التكرار	النسبة
الاستمارات الموزعة	40	%100
الاستمارات المسترجعة	33	%82,5
الاستمارات الملغاة	2	%5
الاستمارات المهملة	7	%17,5
الاستمارات الصالحة للدراسة	31	%77,5

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان

ثالثا :حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

- ✓ الحدود المكانية :تمت هذه الدراسة بولاية المسيلة لدراسة دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات من وجهة نظر المهنيين (محافظ الحسابات، وخبير محاسبي، ومحاسب معتمد) والأكاديميين (أساتذة جامعيين).
- ✓ الحدود الزمنية :يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة سنة 2014.

المطلب الثاني :إعداد الاستبيان ومعالجة بياناته

أولا:إعداد الاستبيان

يمثل الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع والمتمثلة في أراء ووجهات نظر كل من المهنيين والأكاديميين، ولكي يكون الاستبيان دقيق ومنظم في شكله العلمي ، فقد تم إعداد الاستبيان انطلاقا من ا لجانب النظري والدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة ، مراعين في ذلك إشكالية البحث والفرضيات بعد الانتهاء صياغة الاستبيان .

فنقوم بتوزيع الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المختصين في الدراسة للقيام بتحكيمه للتأكد من وضوح الأسئلة وإضافة بعض الملاحظات وأخذها بعين الاعتبار وبعد ذلك نقوم بتصحيح الاستبيان ونقوم بتوزيعه على عينة الدراسة عن طريق التسليم المباشر لأفراد العينة المكونة من المهنيين والأكاديميين .

ثانيا : هيكل الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين:

القسم الأول : يشمل هذا القسم على البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع وأحتوى على الجنس ، العمر، المؤهل العلمي ،الخبرة المهنية، الوظيفة الحالية .

القسم الثاني: الذي من شأنه أن يعالج مشكلة الدراسة وأحتوى على 31 سؤال وتناول المحاور التالية :

المحور الأول :واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ويضم 11سؤال

المحور الثاني :حوكمة الشركات تسمح بإدارة وتوجيه مختلف السياسات داخل الشركة ويضم على 9 أسئلة .

المحور الثالث : مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات ويضم 11 سؤال .

ثالثا :معالجة بيانات الاستبيان تتم معالجة الاستبيان بما يلي .

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS-18 في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة ،وقد تم استخدام الأساليب المناسبة في التحليل التي تعتمد أساس على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة وقد تم استخدام عدة أساليب إحصائية من أ جل توظيف البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة وفيما يلي الأساليب الإحصائية التي تم اعتمادها في الدراسة:

- ✓ **الوسط الحسابي:** باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية فقد تم استخدامه في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجيبين على الاستبيان من مهنيين وأكاديميين؛
- ✓ **الانحراف المعياري:** تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي؛
- ✓ **اختبار ستيودنت T:** تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لاكتشاف وجود اختلاف معنوي لمتوسط الإجابات عن القيمة الثابتة حيث تم تحديد هذه القيمة بالقيمة3؛
- ✓ **معامل ثبات ألفا كرونباخ:** تم استخدام معامل ثبات ألفا كرونباخ لاختبار مدى صدق وثبات أداة الدراسة.

الجدول رقم :(3-2) معامل ثبات ألفا كرونباخ

الرقم	المحور	عدد العبارات	ألفا كرونباخ	معامل الصدق
01	واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في تطور	11	0،615	0,784
02	حوكمة الشركات تسمح بإدارة وتوجيه مختلف السياسات داخل الشركة	09	0,658	0,811
03	مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات	11	0،745	0,863
	المجموع	31	0,803	0,896

المصدر :من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

بغرض تيسير معالجة الاستبيان تم تحديد مقاييس للإجابات باستخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس رأى أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي يضمنها الاستبيان بحيث تم تحديد مجالات الاجابة على الأسئلة ،ويتم توضيح ذاك في الجدول الموالي:

الجدول رقم(3-3) مقياس ليكارت الخماسي :

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غيرموافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المتوسط المرجح	5-4.2	4.2-3.4	3.4-2.6	2.6-1.8	1.8-1

المصدر :من إعداد الطالبة

المطلب الأول :التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

أولا :توزيع أفراد العينة حسب الجنس

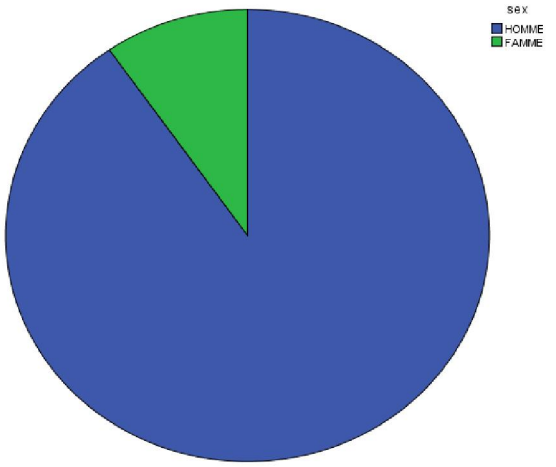
تتكون عينة الدراسة من 31 فردا حيث نوع الجنس الشائع مابين أفراد عينة الدراسة هو الذكور حيث بلغت نسبته 90،3% من إجمالي أفراد العينة أما فئة الإناث فيمثلون ما نسبته 9،7% لأن مجال المحاسبة يختص فيه الرجال أكثر من النساء .

جدول رقم(3-4) :توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %
الذكور	28	%90,3
الإناث	3	%9,7
المجموع	31	%100

المصدر:من إعداد الطالبة

الشكل (3-1) :التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الجنس



المصدر:من إعداد الطالبة بناء على spss

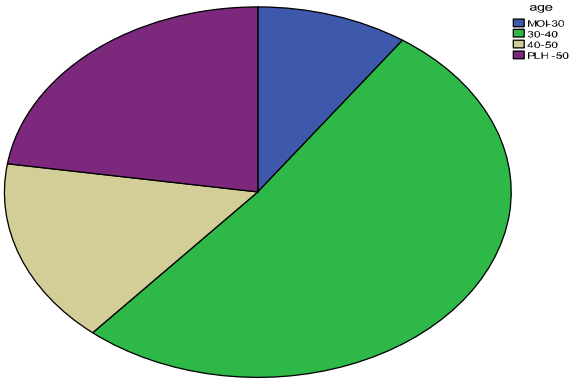
ثانيا :توزيع أفراد العينة حسب العمر

جدول رقم (3-5): توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	3	%9,7
من 30-40 سنة	16	%51,6
من40-50 سنة	5	%16,1
أكبر من 50 58سنة	7	%22,6
المجموع	31	%100

المصدر :من إعداد الطالبة

الشكل (3-2):التمثيل البياني لأفراد العينة حسب العمر



المصدر :من إعداد الطالبة بناء علىspss

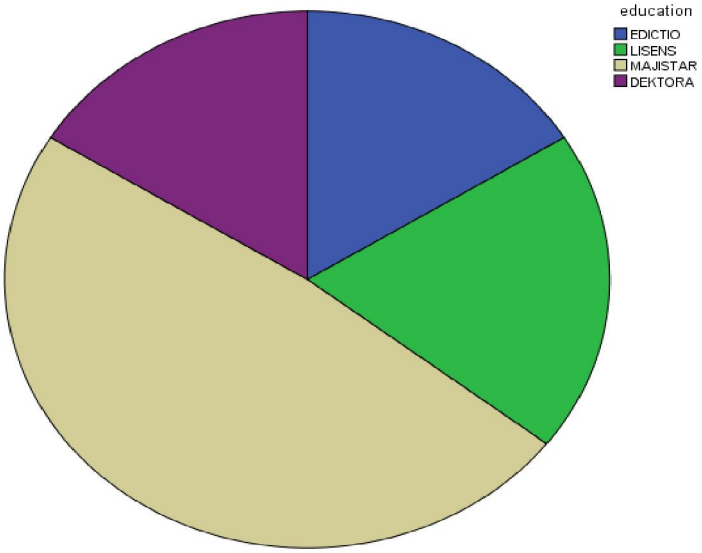
ثالثا :توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (3-6) : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
شهادة مهنية	5	%16,1
ليسانس	6	%19,4
ماجستير	15	%48,4
دكتوراه	5	%16,1
المجموع	31	%100

المصدر :من إعداد الطالبة

الشكل رقم:(3-3) التمثيل البياني لأفراد العينة المدروسة حسب المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الطالبة بناء علىspss

نلاحظ من الجدول رقم (3-6) والشكل (3-3) الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة ماجستير البالغ عددهم 15 أي ما نسبته 48,4% وهذا مايدل على أن غالبية هذه الفئة تشغل وظيفة التدريس بالجامعة ،ثم تليها حاملي شهادة الليسانس البالغ عددهم 6 أي مايعادل نسبة 19,4% وذلك يرجع إلى أن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات هم مهنيين ،والباقي هم حاملي شهادة الدكتوراه والشهادات المهنية على التوالي البالغ عددهم 5 أي ما نسبته 16,1% .

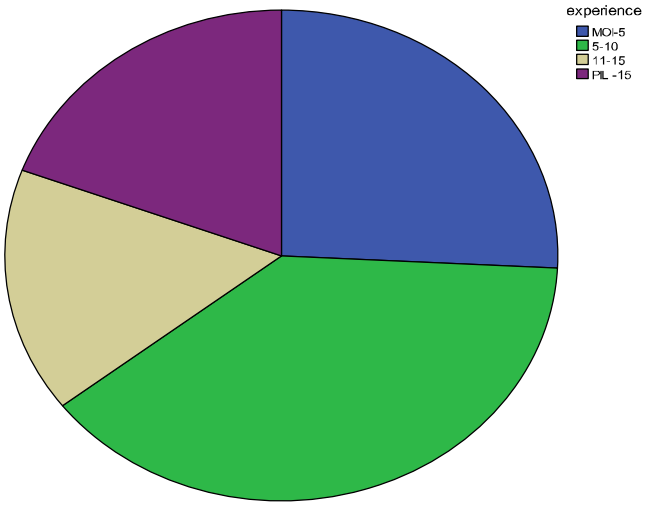
رابعا: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

جدول رقم :(3-7) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من5 سنوات	8	%25,8
من10 -5 سنوات	12	%38,7
من 11- 15سنوات	5	%16,1
أكثر من15 سنة	6	%19,4
المجموع	31	%100

المصدر :من إعداد الطالبة

الشكل رقم :(3-4)المثيل البياني لأفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر :من إعداد الطالبة بناء على spss

من خلال الجدول رقم(3-7) والشكل (3-4) يتضح لنا توزيع النسب حسب عدد سنوات الخبرة لأفراد العينة حيث نجد نسبة 38,7% خبرتهم بين 5-10 سنوات وتليها نسبة 25,8% خبرتهم أقل من5 سنوات وبعد ذلك تأتي الفئة أكثر من15 سنة أي مانسبة 19,4% والباقي مابين 11-15أي مايعادل نسبة16,1% .

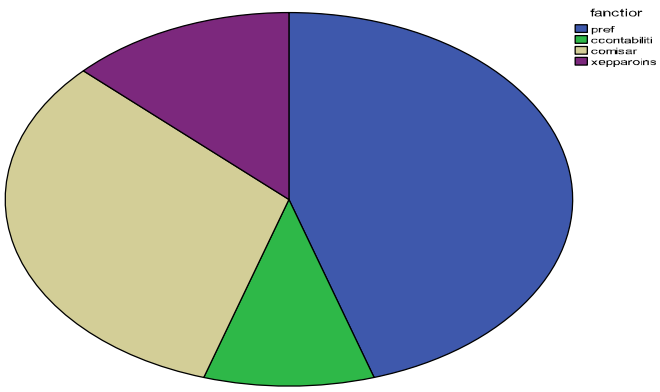
رابعا :توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

جدول رقم : (3-8) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة
أستاذ جامعي	14	%45,2
محاسب معتمد	3	%9,7
محافظ حسابات	10	%32,3
خبير محاسبي	4	%12,9
المجموع	31	%100

المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل رقم : (3-5) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الوظيفة الحالية



المصدر : من إعداد الطالبة بناء علىspss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية حيث نجد أن نسبة الوظيفة الحالية في عينة الدراسة هي الأساتذة الجامعيين البالغ عددهم 14 أي نسبة 45.2% وهذا ما يتوافق مع التأهيل العلمي ثم فئة محافظ الحسابات 10 أي مانسبة 32,3% ثم تأتي فئة الخبراء المحاسبيين والمحاسبيين المعتمدين على التوالي 4 و 3أي مايعادل نسبة 12.9%و9,7%.

المطلب الثاني :دراسة تحليلية لمحاور الاستبيان واختبار الفرضيات

أولا :تحليل نتائج المحور الأول واختبار الفرضيات

✓ **تحليل النتائج:**

لمعرفة مدى تحقق المحور الأول من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين تم حوصلة النتائج في الجدول الموالي .

الجدول رقم :(3-9) واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في تطور .

الرقم	العبارة	التكرار والنسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
			موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	توفر التأهيل العلمي والعملي لدى محافظ الحسابات يزيد من كفاءته .	ت	21	10	0	0	0	4,68	0,475	موافق بشدة
		%	67,7	32,3	0	0	0			
02	تحظى مهنة محافظ الحسابات بأهمية كبيرة في الجزائر .	ت	8	11	11	1	0	3,84	0,860	موافق
		%	25,8	35,5	35,5	3.2	0			
03	القانون 10-01 المنظم للمهنة يستجيب لمتطلبات معايير المراجعة الدولية .	ت	0	23	6	2	0	3,68	0,599	موافق
		%	0	74,2	19,4	6,5	0			
04	توفر لمحافظ الحسابات في الجزائر الاستقلالية التامة في أداء مهامه.	ت	2	11	16	2	0	3,58	0,720	محايد
		%	6,5	35,5	51,6	6,5	0			
05	يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليه من التأسيس للمهمة المنبط بها .	ت	4	18	6	3	0	3,74	0,815	موافق
		%	12.9	58,1	19,4	9,7	0			

06	التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة الدولية يعزز من قيمة المهنة لأن المعايير تتعلق بالأخلاقيات .	ت		16			0	4,35	0,608	موافق
		%	41,9	51.6	6,5	0	0			
07	لايأثر الإخلال ببعض أخلاقيات المهنة على مصداقيات تقرير محافظ الحسابات .	ت		14			0	3,74	0,893	موافق
		%	19,4	45,2	25,8	9,7	0			
08	يتميز تقرير محافظ الحسابات بالحياد والموضوعية لأحد الأطراف المستخدمة للقوائم المالية .	ت	10	14	5	2	0	4,03	0,875	موافق
		%	32,	45, 2	16,	6,5	0			
09	عدم وجود معايير موحدة للعمل الميداني تؤثر سلبا على تقرير محافظ الحسابات .	ت	8	17	5	0	1	4,00	0,856	موافق
		%	25,8	54,8	16,1	0	3,2			
10	يشير محافظ الحسابات إلى الأخطاء والتلاعبات المرتكبة في تقريره وتعبيره عن الوضعية المالية من خلال القوائم المالية للمؤسسة .	ت	9	16	3	3	0	4,00	0,894	موافق
		%	29,0	51,6	9,7	9,7	0			
11	التدريب المستمر لمحافظ الحسابات يساهم في تحسين أداء عمله .	ت	1	1 8	2	0	0	4,29	0,588	موافق بشدة
		%	35,5	58,1	6,5	0	0			
	المتوسط العام							3,99	0,344	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-9) أن عينة الدراسة ايجابية نحو العبارات المتعلق بالمحور الأول ،حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي ما يعادل 3,99 والذي يقع بين (3 و4) كما أن المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي (3,4 -4,2) وهي الفئة التي تشير إلى درجة ايجابية موافق والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة بدرجات متقاربة وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري الكلي 0.344 وهذا ما يظهر ايجابية نحو العبارات المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر حسب متوسطاتها الحسابية كانت تؤول إلى الاستجابة الموافقة .

إلا أن هذه العناصر لابد وأن تكون متوفرة في مهنة محافظ الحسابات :

حيث توفر كل من التأهيل العلمي والعملي يزيد من كفاءته كان بنسبة67,7% وكذلك التدريب المستمر يساهم في تحسين أداء عمله حيث 35,5% نسبته , مما يؤدي به الالتزام بمعايير المراجعة الدولية التي تعزز من قيمة المهنة التي تتعلق بالأخلاقيات فكانت نسبته ما يعادل 41,9%

وكذلك محافظ الحسابات يشير إلى الأخطاء المرتكبة في القوائم المالية ,إضافة إلى عناصر أخرى تتعلق بمهنة محافظ الحسابات .

إلا العبارة الرابعة من خلال آراء عينة الدراسة ظهرت نسبة الاستجابة محايد 51,6% وهذا ما يدل على توفر الاستقلالية التامة لمحافظ الحسابات لا يؤثر على أداء مهامه .

✓ اختبار الفرضية الخاصة بالمحور الأول .

حيث H1 :الفرضية الأولى

الجدول رقم :(3-10) نتائج اختبار T

T One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
H1	16,085	30	,000	,99413	,8679	1,1204

المصدر: من مخرجات SPSS

من خلال الجدول (3-11) يمكن مقارنة قيمة T المحسوبة مع قيمة T الجدولية فتبين من خلال نتائج تطبيق اختبار T أن قيمة T المحسوبة (16,089)أكبر من قيمة T الجدولية عند مستوى الحرية 30 ومستوى الدلالة 0.05% والتي تقدر ب:2.042 لذلك يتم رفض فرضية العدم القائل أن المتوسط الحسابي لا يختلف معنويا عن القيمة 3عند مستوى دلالة 5% , ويؤكد ذلك قيمة Sig (0,000) لكونها أصغر من0.05 بما أن شارة المتوسط موجبة فهذا يعني تمركز الإجابات بين 4و 5 ومنه نستنتج قبول الفرضية القائلة واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر .

ثانيا :تحليل نتائج المحور الثاني واختبار الفرضيات

✓ **تحليل النتائج :**

لمعرفة مدى تحقق المحور الثاني من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين تم جمعت النتائج في الجدول الموالي .

الجدول رقم :(3-11) حوكمة الشركات تسمح بإدارة وتوجيه مختلف السياسات داخل الشركة .

الرقم	العبارة	التكرار و النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
		ت								
		%								
01	التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يساهم في حماية حقوق الأطراف ذات العلاقة .	ت	14	17	0	0	0	4,55	0,506	موافق بشدة
		%	45.2	54.8	0	0	0			
02	اعتماد النظم والقوانين التي تساهم في ترسيخ العمل بمبادئ حوكمة الشركات .	ت	9	17	5	0	0	4,13	0,670	موافق
		%	29,0	54,8	16,1	0	0			
03	حوكمة الشركات تعزز من ثقة المساهمين في مجلس الإدارة .	ت	3	17	10	1	0	3,71	0,693	موافق
		%	9,7	54.	32,	3,2	0			
04	تعزيز حوكمة الشركات يسهم في تحقيق الإفصاح والشفافية.	ت	2	4	19	6	0	3,55	0,888	محايد
		%	6,5	12.9	61,3	19,4	0			
05	تحرص الشركة على تطبيق الحوكمة لأنها توفر معلومات ذات فعالية قادرة على تحقيق أهداف الشركة .	ت	6	19	6	0	0	4,00	0,632	موافق
		%	19,4	61,3	19,4	0	0			

06	تقوم الجمعية العمومية بمنح المكافئات لجميع المساهمين .	ك	7	21	2	1	0	4,10	0,651	موافق
		%	22,6	67,7	6,5	3,2	0			
07	التأسيس لحكم راشد ناجع يزيد من تلين أركان الاقتصاد الوطني	ك	8	18	5	0	0	4,10	0,651	موافق
		%	25,8	58,1	16,1	0	0			
08	تساهم حوكمة الشركات في رفع مستوى الشفافية والإفصاح وتقليص المخاطر.	ك	9	16	3	3	0	4,00	0,89	موافق
		%	29	51,	9,7	9,7	0			
	المتوسط العام						4,00	0,328		موافق

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على spss

انطلاقا من الجدول (3-11) تبين أن عينة الدراسة ايجابية نحو العبارات المتعلقة بالمحور الثاني حيث بلغ المتوسط الحسابي ما يعادل 4,00 والذي يقع بين (4-5) كما أنه يقع ضمن الفئة الخامسة من سلم ليكارت الخماسي (3,4-4,2) وهي الفئة التي تشير إلى درجة ايجابية موافقة والتي تؤكد غالبية أفراد العينة وهذا ما يظهره الانحراف المعياري الكلي 0,328 وهذا ما يظهر ايجابية نحو العبارات المتعلقة بحوكمة الشركات تسمح بإدارة وتوجيه مختلف السياسات داخل الشركة .

ومن خلال آراء المستجوبين نجد :

اعتماد النظم والقوانين التي تساهم في ترسيخ العمل بمبادئ الحوكمة التي كانت نسبة استجابتها في المتوسط الحسابي 4,13 بدرجة الموافقة وهذا مايدل على اعتماد هذه القوانين يعد من العناصر التي يجب على الدولة في الاعتبار من أجل التمهيد لعملية الحوكمة باعتبارها تعتمد أساسا على قوة القانون المطبق .

التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يساهم في حقوق الأطراف ذات العلاقة فيما بينها وهذا كان بنسبة 54,8% التي كانت في درجة الاستجابة موافق بشدة .

من خلال آراء العينة وظهرت نسبة الموافقة 54,8% بأن حوكمة الشركات تعزز من ثقة المساهمين وذلك من خلال الاحتفاظ بسجلاتهم مما يزيد من ثقتهم في الادارة.

التأسيس لحكم راشد ناجح يزيد من تليين أركان الاقتصاد وذلك عن طريق تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية ,وتعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية .فنسبة الموافقة كانت 58,1%

العبارة الرابعة كانت بنسبة محايد الذي متوسطها الحسابي 3,55 بمعنى أن حوكمة الشركات لا تسهم في تحقيق الإفصاح والشفافية, واحتمال أنها تسهم في تحقيق الإفصاح هذا حسب إجابة عينة الدراسة.

- ✓ اختبار الفرضية الخاصة بالمحور الثاني .

حيث : H2 الفرضية الثانية

الجدول رقم :(3-12)نتائج اختبارT

	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
H2	17,055	30	,000	1,00645	,8859	1,1270

المصدر :من مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول(3-12) يمكن مقارنة قيمة T المحسوبة مع قيمة T الجدولية فتبين من خلال نتائج تطبيق اختبار T أن قيمة T المحسوبة (17,055)أكبر من قيمة T الجدولية عند مستوى الحرية 30 ومستوى الدلالة 0.05% والتي تقدر ب:2.042 لذلك يتم رفض فرضية العدم القائل أن المتوسط الحسابي لايختلف معنويا عن القيمة 3عند مستوى دلالة 5% , ويؤكد ذلك قيمة Sig (0,000)لكونها أصغر من0.05 بما أن شارة المتوسط موجبة فهذا يعني تمركز الإجابات بين 4و 5 ومنه نستنتج قبول الفرضية القائلة حوكمة الشركات تسمح بإدارة وتوجيه مختلف السياسات داخل الشركة .

ثالثا :تحليل نتائج المحور الثالث

- ✓ **تحليل النتائج :**

لمعرفة مدى تحقق المحور الثالث من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين تم حوصلت النتائج في الجدول الموالي .

الجدول رقم:(3-13) مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات .

الرقم	العبارة	التكرار والنسبة	الاستجابات					المؤشرات الاحصائية		
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	إشراف ومتابعة محافظ الحسابات على القوائم المالية والتقارير المالية في الشركة يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات .	ت	2	22	6	1	0	3,81	0,601	موافق
			6,5	71,0	19,4	3,2	0			
02	يؤدي التأهيل العلمي والخبرة المهنية إلى إعداد التقرير ذو مصداقية يسهم في تفعيل الحوكمة .	ت	5	21	4	1	0	3,97	0,657	موافق
			16,1	67,7	12,9	3,2	0			
03	تكامل وتوافق تقارير كل من محافظ الحسابات والمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات .	ت	2	26	3	0	0	3,97	0,407	موافق
			6,5	83,9	9,7	0	0			
04	التصرف والسلوك المهني للمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات.	ت	11	19	1	0	0	2,95	0,643	موافق
			35,5	61,3	3,2	0	0			
05	بذل العناية المهنية اللازمة لمحافظ الحسابات يزيد من فعالية آليات الحوكمة .	ت	6	18	7	0		3,97	0.657	موافق
		%	19,4	58,1	22,6	0	0			
06	قيام محافظ الحسابات بالمهام يساعده على تفعيل الحوكمة .	ت	9	11	11	0	0	3,34	0,814	محايد
			29,0	35,5	35,5	0	0			

07	يسمح تكريس الحوكمة في تسهيل مهنة المراجع .	ت	7	15	9	0	0	3,94	0,727	موافق
			22,6	48,4	29,0	0	0			
08	تكمن أهمية محافظ الحسابات في إرساء دعائم حوكمة الشركات هي الحقوق والواجبات المتعلقة به .	ت	3	19	7	2	0	3,74	0,729	موافق
			9,7	61,3	22,6	6,7	0			
09	تدخل محافظ الحسابات في أعمال مجلس الإدارة يساعده على دعم الحوكمة .	ت	1	19	10	1	0	3,65	0,608	موافق
			3,2	61,3	32,3	3,2	0			
10	العلاقة الحسنة لمحافظ الحسابات بين مجلس الإدارة ومحافظ الحسابات يزيد من فعالية حوكمة الشركات .	ت	6	13	10	2	0	3,74	0,855	موافق
			19,4	41,2	32,3	6,5	0			
11	الكفاءة والفعالية لمحافظ الحسابات وتطبيق معايير المراجعة يساهم في تفعيل آليات الحوكمة .	ت	9	14	6	2	0	3,97	0,875	موافق
			29,0	45,2	19,4	6,5	0			
	المتوسط العام							3,90	0,37	موافق

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على SPSS

تشير الأرقام في الجدول رقم (3-13) أن عينة الدراسة إجابية نحو العبارات المتعلقة بالمحو الثالث حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 3,90 ،والذي يقع بين (3,4-4,2) كم أن المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة التي تشير إلى درجة ايجابية موافقة والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة عن طريق الانحراف المعياري الكلي 0,371 .

وهذا ما يظهر ايجابية نحو العبارة الخاصة بمساهمة محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات .

حيث نجد مايلي :

أن التأهيل العلمي والخبرة المهنية في مصداقية التقارير يظهر لنا حسب عينة الدراسة بنسبة67,7% التي كانت استجابتها في مجال الموافقة ، وبذل العناية اللازمة لمحافظ الحسابات %58,1

وتدخل محافظ الحسابات في أعمال مجلس الادارة يؤدي إلى معرفة الإجراءات والوسائل الحديثة ونوعية العلاقة الحسنة مع مختلف الأطراف له انعكاس كبير وحسب آراء عينة الدراسة ونسبة الاستجابة كانت بالموافقة مما يساهم في فعالية الحوكمة .

إشراف ومتابعة ومحافظ الحسابات على القوائم المالية في الشركة , تكامل وتوافق تقارير كل من محافظ الحسابات والمدقق الداخلي من خلال تقديمه المعلومات الكافية والملائمة الذي بلغ متوسطها الحسابي 3,97في حين أن نسبة الاستجابة كانت بالموافقة وهذا مايساعد في تفعيل الحوكمة أي تطبيقها في الشركات .

الحقوق والواجبات التي يتمتع بها محافظ الحسابات وإنشاء قوانين تنظم مهنة محافظ الحسابات في عمله مما يساعده في تفعيل الحوكمة.

الكفاءة والفعالية لمحفظ الحسابات

العبارة السادسة حسب آراء العينة المدروسة كانت نسبة الاستجابة محايد بمعنى أن مهام محافظ الحسابات لا تتعلق بالحوكمة.

إختبار الفرضية الخاصة بالمحور الثالث:

حيث: H3 الفرضية الثالثة

الجدول رقم :(3-14) نتائج اختبار T

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
H3	13,581	30	,000	,90616	,7699	1,0424

المصدر: من مخرجات SPSS

من خلال الجدول (3-15) يمكن مقارنة قيمة T المحسوبة مع قيمة T الجدولية فتبين من خلال نتائج تطبيق اختبار T أن قيمة T المحسوبة (13,581)أكبر من قيمة T الجدولية عند مستوى الحرية 30 ومستوى الدلالة 0.05% والتي تقدر ب:2.042 لذلك يتم رفض فرضية العدم القائل أن المتوسط الحسابي لايختلف معنويا عن القيمة 3عند مستوى دلالة 5% , ويؤكد ذلك قيمة Sig (0,000)لكونها أصغر من0.05 بما أن شارة المتوسط موجبة فهذا يعني تمركز الإجابات بين 4و 5 ومنه نستنتج قبول الفرضية القائلة مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات.

خاتمة الفصل:

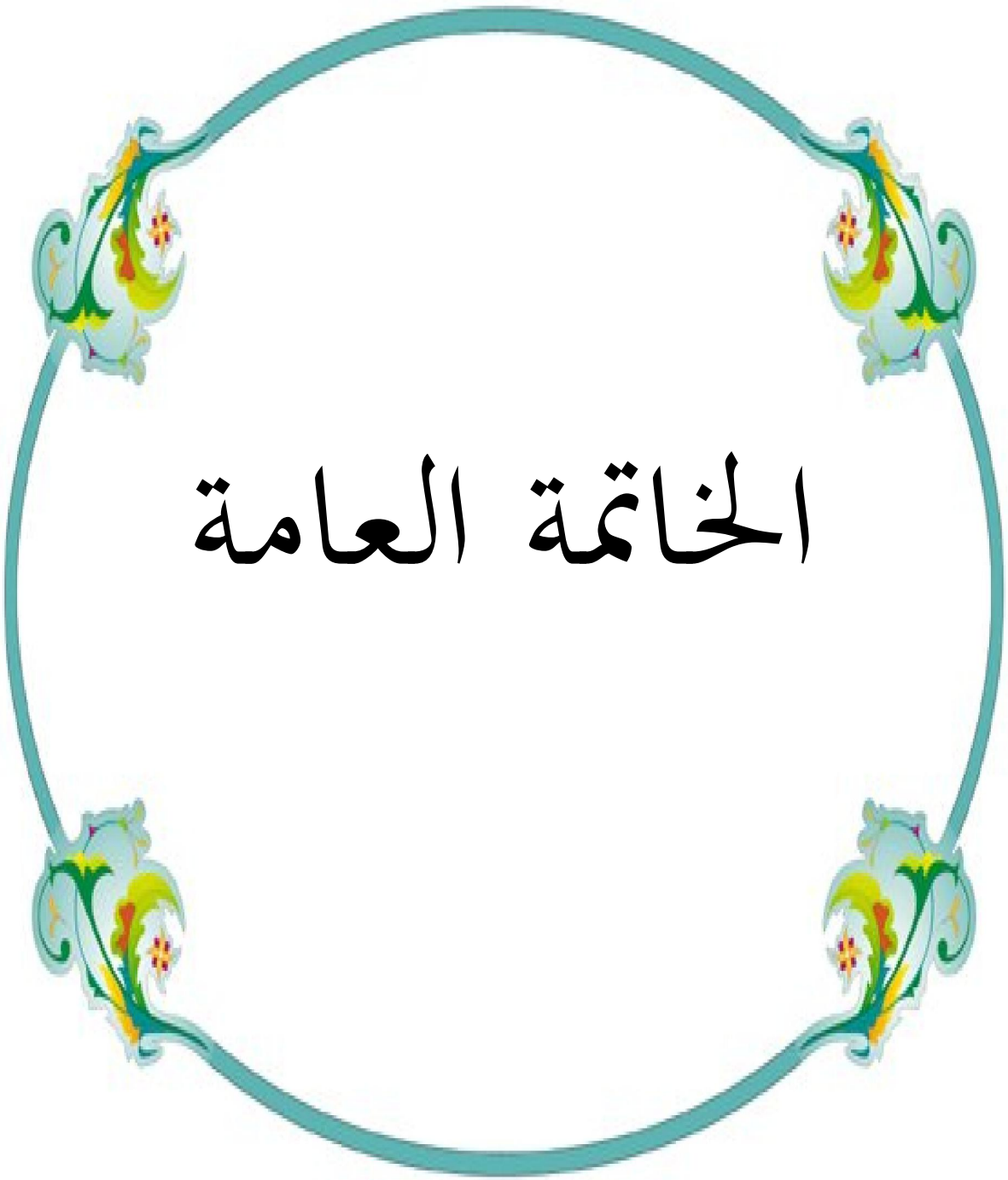
من خلال إتمام تحليل الاستبيان تم التطرق في هذا الفصل إلى التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد عينة الدراسة المتكونة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين وأكاديميين ,وذلك من أجل معرفة آراء لعينة حول محاور الدراسة والمتمثلة في واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في تطور ,والمتكونة من العناصر التالية :

- التأهيل العلمي والعملي لدى محافظ الحسابات يزيد من كفاءته ,وان مهنة محافظ الحسابات تحضى بأهمية كبيرة في الجزائر إضافة لعبارات أخرى, ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تبين إن هذه العبارات مرتبطة بمهنة محافظ الحسابات .

وحسب أراء عينة الدراسة حول حوكمة الشركات تسمح بإدارة وتوجيه مختلف السياسات داخل الشركة ,من خلال تحليل الاستبيان وظهور أراء هم بنسبة استجابة موافقة .

اما من خلال المحور الثالث وحسب أراء عينة الدراسة ونسبة الاستجابة التي كانت بنسبة الموافقة ظهر أن التأهيل العلمي والخبرة المهنية يزيد من تفعيل حوكمة الشركات , في حين إن إشراف ومتابعة محافظ الحسابات على القوائم المالية يساهم في دعم الحوكمة .

وتكامل كل من تقارير محافظ الحسابات والمدقق الداخلي يساهم في تفعيل آليات الحوكمة.



الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

تناول موضوع البحث دراسة حول دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات ، حيث تم التطرق إلى بعض المفاهيم المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات من خلال دراستنا إلى بعض المهام التي يقوم بها وكذلك إلى بعض الالتزامات التي يتحملها أثناء مزاولته لنشاطه ، إضافة إلى معايير وخطوات عمله متعلقة بتأدية أعماله .

وبعدها تطرقنا إلى الأسس النظرية لحوكمة الشركات التي تنص على خصائص وأهداف الحوكمة وكذلك إلى أهم المبادئ والآليات التي تتعلق بها .

وأخيرا تم إسقاط الجانب النظري على عينة محل الدراسة المتكونة من مهنيين وأكاديميين لاستجواب آرائهم حول موضوع البحث .

ومن خلال الإشكالية المطروحة والفرضيات تم استخلاص النتائج والتوصيات وآفاق الدراسة .

النتائج :

أولا:النتائج النظرية :

1.يتوقف نجاح محافظ الحسابات في منهج عمله على إتباعه لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياس للأداء الذي يقوم به محافظ الحسابات في تنفيذ عملية المراجعة .

2.تعمل الحوكمة على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها وذلك عن طريق توفير الحوافز لأعضاء مجلس الادارة والإدارة التنفيذية .

3.يقوم محافظ الحسابات أثناء أداء مهامه بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة .

4.تقوم الحوكمة بتنظيم العلاقات بين مجلس الادارة والمدريين والمساهمين وأصحاب المصالح .

5.لقد سعت هذه الدراسة إلى معرفة وإبراز أهم المبادئ التي تنادي بها حوكمة الشركات في عالمنا المعاصر اليوم .

6.تمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف الأطراف ذات العلاقة بالشركة باعتبارها أداة تضمن كفاءة إدارة الشركة في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر وحدها للكثير من المشاكل التي تواجهها هذه الشركات لذلك هناك اهتمام متزايد بحوكمة الشركات ليس فقط من قبل الوحدات الاقتصادية بل أيضا من قبل الدولة المتقدمة والنامية .

7.تحديد وأتعاب محافظ الحسابات تكون من طرف الجمعية العمومية .

8.يمتلك محافظ الحسابات في الجزائر التأهيل العلمي المطلوب إضافة إلى خبرة مهنية التي تمكنهم من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية .

ثانيا : النتائج الميدانية

1.إشراف ومتابعة محافظ الحسابات على القوائم المالية في الشركة يساعده على دعم الحوكمة .

2. لمحافظ الحسابات مساهمة في تفعيل آليات حوكمة الشركات باعتباره يخدم جميع أطراف الحوكمة كمجلس الادارة وذلك عن طريق التقارير التي تصل إليه حيث يعتبر من أهم الوسائل الرقابية للشركة .

3. توافق تقارير كل من محافظ الحسابات والمدقق الداخلي يزيد من فعالية الحوكمة لان يكون له علم كاف عن مايحصل في الشركة .

4.قيام محافظ الحسابات بمهامه يساعده على تطبيق نظام وتفعيل الحوكمة .

5. العلاقة الحسنة بين مجلس الادارة ومحافظ الحسابات يساعده على مساهمة الحوكمة .

6.قدرة وكفاءة محافظ الحسابات يزيد من تحسين عمله على أكمل وجه مما يساعده على دعم الحوكمة .

ومن خلال نتائج الدراسة النظرية و الميدانية وحسب أراء المهنيين و الاكاديميين فظهر أن لمهنة محافظ الحسابات واقع في الجزائر ومنه نقبل الفرضية الأولى.

وان نظام الحوكمة يسمح بإدارة وتوجيه مختلف السياسات داخل الشركة من نتائج الدراسة فظهر قبول الفرضية الثانية .

وأخيرا أن محافظ الحسابات يساهم في تفعيل الحوكمة من خلال أراء عينة الدراسة فظهر قبول الفرضية الثالثة.

التوصيات :

1.تدعيم دور محافظ الحسابات وذلك من خلال التأكيد على ضرورة الاستقلالية والموضوعية والكفاءة العلمية والخبرة المهنية .

2. العمل على إيجاد آليات لضمان استقلالية محافظ الحسابات كالقيام بتشكيل لجان المراجعة بعد دراستها لمختلف الجوانب

3.ضرورة الاسراع بالالتزام القانوني للمؤسسات الجزائرية بتطبيق الحوكمة والعمل على توفير الإطار القانوني كبيئة مناسبة لذلك .

4.تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر لإعطاء شهادات معترف بها دوليا .

5. إعطاء لائحة ميثاق حوكمة الشركات المزيد من العناية والاهتمام وتعديلها بما يحقق المصلحة من إصدارها وذلك لحماية الشركات وحماية حقوق ملاكها والجهات الأخرى المستفيدة منها .

آفاق البحث : تتمل آفاق هذا البحث فيما يلي

1.العلاقة بين تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة والمراجع الخارجي مما يزيد في تطوير مستوى الأداء
2. دراسة وتحليل آليات الحوكمة المرتبطة بالمراجع الخارجي أكثر وتوسع فيها من هذا البحث .
3. تطور المحاسبة من خلال علاقتها بالحوكمة .
4.أثر اعتماد حوكمة الشركات في تفعيل المراجعة الداخلية .

قائمة المراجع

أولا: باللغة العربية

1 .الكتب:

1.اشتيوي عبد السلام ادريس ، المراجعة معايير والاجراءات ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ط4،لبنان ، 1996 .

2.الدهراوي مصطفى كمال ومحمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، بيروت ،2001 .

3.التهامي محمد طواهر وصديقي المسعود ، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط3 ، الجزائر ، 2006 .

4. المطارنة فلاح غسان ، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،ط2، عمان ،2009.

5. الصحن محمد عبد الفتاح وآخرون ،أصول المراجعة ، الدر الجامعية ، الاسكندرية ،2000 .

6.الصبان سمير محمد وعبد الله العظيم هلال ، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدر الجامعية ،الاسكندرية ، 2002 .

7.بوتين محمد ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ط2 الجزائر ،2005 .

8. بن درويش بن حيدر عدنان ، حوكمة الشركات ودور مجلس الادارة ،اتحاد المصارف ، 2007 .

9. دحدوح احمد حسين وحسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة الطار النظري والاجراءات العملية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ج1 ،ط1 ،عمان ،2009 .

10.جمعة حلمي احمد ، المدخل الحديث لعلم تدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، ط1،عمان 2002 .

11.جون سوليفان وآخرون ، أخلاقيات العمل المكون الرئيسي لحوكمة الشركات .

12.حماد عبد العال طارق ، حوكمة الشركات (المفاهيم ، التجارب ،المبادئ) تطبيقات الحوكمة في المصارف ، الدار الجامعية ، ط1، الاسكندرية ، 2005 .

13. حماد عبد العال طارق، حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف ، المفاهيم،المبادئ التجارب ، المتطلبات ، الدر الجامعية ، ط2 ، القاهرة ، 2007 .

14.لطفي السيد أحمد أمين ، المراجعة الدولية وعولمة سوق راس المال ، الدار الجامعية ، الاسكندرية 2005.

16. عبد الله أمين خالد ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، ط2 ،عمان 2004.

17. عبد الله أمين خالد ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية ،دار وائل للنشر والتوزيع ، ط4 الاردن ، 2007 .

2.المذكرات

18.السعيد خلف ، دور أجهزة الرقابة المباشرة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات دراسة حالة استبيان رسالة ماستر ، قسم العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2012.

19.بن يخلف أمال ، المراجعة الخارجية في الجزائر دراسة حالة تطبيقية للشركة قابضة عمومية رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ،2002 .

20. بن عمارة كهينة ، المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مؤسسة النقل والشحن ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر، 2013 .

21.زلاسي رياض ، إسهامات حوكمة الشركات في الافصاح المحاسبي دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة ، رسالة ماستر ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013 .

22.حمادي نبيل ، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر ، جامعة الجزائر أطروحة دكتوراه 2012.

23.لقليطي الاخضر ، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان ، رسالة ماجستير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2009 .

24.مولاي نصيرة ، دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومات المحاسبية دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبيين ومحافظ الحسابات لولاية ورقلة والجزائر سنة 2012، رسالة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ،2012.

25. سليمان رمضان ، دور حوكمة الشركات في الافصاح المحاسبي ، جامعة محمد خيضر بسكرة،2013 .

3. المحاضرات :

26.سعودي بلقاسم ، محاضرة بعنوان مهام محافظ الحسابات ، السنة الثانية ماستر ، محاسبة وتدقيق ، قسم العلوم التجارية ، جامعة المسيلة ، 2013.

4. الملتقيات والمجلات :

27 .بلعادي عمار وجاوحدو رضا ، مداخلة بعنوان : دور حوكمة الشركات في إرسال قواعد الشفافية والافصاح ، محور المداخلة : مبادئ وممارسات الحوكمة المحاسبية ، الملتقى الوطني : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ،7 ديسمبر 2010 .

28.جاو حدو رضا ومايو عبد الله ، مداخلة بعنوان :تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي والسليم، متطلبات ضرورة الادارة ،محور المداخلة : مبادئ وممارسات الحوكمة المحاسبية ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ،8 ديسمبر 2010 .

29.دادن عبد الغني وسعيدة تلي ، مداخلة بعنوان : فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والاداري، الملتقى الوطني : حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر بسكرة ،7 ماي 2012.

30.هوام جمعة ولعشوري نوال ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، الملتقى الوطني : الحوكمة المحاسبية واقع ورهانات وأفاق ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، الجزائر 8،7 ديسمبر 2010.

31.زغيب مليكة وسوسن زيرق، مداخلة بعنوان : دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 6 ماي 2012.

32.حامد نور الدين وساسي فطيمة، مداخلة بعنوان دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والاداري للقطاع العام والخاص ،الملتقى الوطني :حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،7 ماي 2012.

33.حساني رقية وآخرون ، مداخلة بعنوان آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 6،7 ماي 2012 .

34.يرقي حسين وعمر علي عبد الصمد ، مداخلة بعنوان : واقع حوكمة الشركات في الجزائر وسبل تفعيلها ، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق ، جامعة الجزائر ، 7 ديسمبر 2010.

35.محمدي عبد العالي ، مداخلة بعنوان : دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك الملتقى الوطني : حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري ،جامعة بسكرة ، 7ماي 2012 .

36.محمد العربي طارق وتغليسية لمين ، مداخلة بعنوان حوكمة الشركات وعلاقتها بالمسؤولية الاجتماعية ، الملتى الوطني :حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والاداري ، بسكرة ، 6 ماي 2012.

37.عثماني أحسين وسعاد شعابنية ، مداخلة بعنوان النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 7 ماي 2012.

38.فريد عبه ومريم طبني ، مداخلة بعنوان :دور مبادئ حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري، جامعة بسكرة ،6ماي 2012.

39.قريشي العيد ووليد بن تركي ، مداخلة بعنوان :دور تطبيق آليات حوكمة الشركات في التقليل من الفساد المالي ، بسكرة ، 7 ماي 2012.

40 .خنشور جمال وخير الدين جمعة، مداخلة بعنوان ك دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات ،جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2012.

41 .شريقي عمر ، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد12، جامعة سطيف ، 2012.

42.غزة الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، العدد5، جامعة الوادي ،2012.

5.القوانين :

43. الجريدة الرسمية ، القانون 10-01، يتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد42،الجزائر ، المؤرخ في 28رجب 1431، الموافق ل11 يونيو 2010.

44.القانون التجاري الجزائري ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، 2007.

ثانيا : باللغة الاجنبية :

1.**الكتب :**

45 . Societe natiomale : de la comptabilite guide dandit , et de commissariat aux compter D, R, H , *1987* .

قائمة الملاحق

جامعة المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير.

قسم العلوم التجارية

إستبيـــان

تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة و تدقيق، تقوم الطالبة بإعداد مذكرة بعنوان:

"دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات"

يسرني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرائكم ومقترحاتكم حول ما تضمنه من فقرات .

كما نرجو من سيادتكم الإجابة بجدية و موضوعية على الأسئلة، علما أن إجابتكم ستحظى بالسرية التامة و لن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي.

وفي الأخير نشكركم مسبقا على تعاونكم ومساهمتكم في هذه المذكرة.

الطالبة: سعد الله رقية

إشراف:

أ بن وارث حجيلة.

2014-2013

معلومات عينة الدراسة:

الجنس	ذكر..... ☐	أنثى..... ☐
العمر	اقل من 30 ستة..... ☐	من 30 إلى 40 سنة..... ☐
	من 41 إلى 50 سنة..... ☐	أكبر من 50سنة..... ☐
المؤهل العلمي	ماستر..... ☐	ماجستير..... ☐
الوظيفة	دكتوراه..... ☐	شهادة مهنية..... ☐
الخبرة المهنية	اقل من 5 سنوات..... ☐	من 5 إلى 10 سنوات..... ☐
	من 11 إلى 15 سنة..... ☐	أكثر من 15 سنة..... ☐
الوظيفة الحالية	أستاذ جامعي..... ☐	محافظ حسابات..... ☐
	خبير محاسب..... ☐	.....

المحـــور الأول: واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في تطور

في رأيك العناصر التي تتوفر فعلا في محافظ الحسابات في الجزائر؟	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.توفر التأهيل العلمي والعملي لدى محافظ الحسابات يزيد من كفاءته .					
2 .تحضى مهنة محافظ الحسابات بأهمية كبيرة في الجزائر.					
3.القانون 10-01 المنظم للمهنة يستجيب لمتطلبات معايير المراجعة الدولية .					
4.توفر لمحافظ الحسابات في الجزائر الاستقلالية التامة في أدائه لمهانه .					
5.يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليه من التأسيس للمهنة المنبط بها .					
6 . التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة الدولية يعززمن قيمة المهنة لأن المعايير تتعلق بالأخلاقيات .					
7. لا يأثر الاخلال ببعض أخلاقيات المهنة على مصدقيات تقريرمحافظ الحسابات .					

8. يتميز تقريرمحافظ الحسابات بالحياد والموضوعية لأحد الاطراف المستخدمة للقوائم المالية .					
9.عدم وجود معايير موحدة للعمل الميداني تؤثر سلبا على تقريرمحافظ الحسابات .					
10.يشير محافظ الحسابات إلى الأخطاء والتلاعبات المرتكبة في تقريره وتعبيره عن الوضعية الملية من خلال القوائم المالية للمؤسسة .					
11.التدريب المستمر لمحافظ الحسابات يساهم في تحسين أداء عمله					

المحور الثاني : توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها من خلال تطبيق نظام حوكمة الشركات

تطبيق نظام حوكمة الشركات يساعد على توجيه أعمال الشركة ومراقبتها	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يؤدي إلى حماية حقوق الأطراف ذات العلاقة .					
2. اعتماد النظم والقوانين التي تساهم في ترسيخ العمل بمبادئ حوكمة الشركات يؤدي إلى تشريع العمل بها.					
3. حوكمة الشركات تعزز من ثقة المساهمين في مجلس الادارة .					
4. تعزيز حوكمة الشركات يسهم في تحقيق الافصاح والشفافية					
5. تحرص الشركة على تطبيق الحوكمة لأنها توفر معلومات ذات فعالية قادرة على تحقيق أهداف الشركة .					
6 .تقوم الجمعية العمومية بمنح المكافئات لجميع المساهمين .					
7. التأسيس لحكم راشد ناجع يزيد في تليين أركان الاقتصاد .					

8يساهم حوكمة الشركات في رفع مستوى الشفافية وتقليص المخاطر .					
9.الحوكمة تؤدي إلى الافصاح الكامل مما يساهم في زيادة مصداقية القوائم المالية تأسس لقاعدة صلبة تسهل عملية اتخاذ القرار .					

المحور الثالث : مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات

يساهم محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات ؟	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.اشراف ومتابعة محافظ الحسابات على القوائم والتقارير المالية في الشركة يؤدي الى زيادة فعالية الحوكمة.					
2.يؤدي التأهيل العلمي والخبرة المهنية في إعداد تقريره ذو مصداقية يسهم في تفعيل الحوكمة .					
3.تكامل وتوافق تقارير كل من محافظ الحسابات والمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات.					
4.التصرف والسلوك المهني للمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات.					
5.بذل العناية المهنية لمحافظ الحسابات يزيد من فعالية اليات الحوكمة.					
6.قيام محافظ الحسابات بالمهام على أحسن يساعده					

على تفعيل الحوكمة .					
7.يسمح تكريس الحوكمة في تسهيل مهنة المراجع .					
8. تدخل محافظ الحسابات في أعمال مجلس الادارة ومحافظ الحسابات يزيد من فعالية حوكمةالشركات .					
9.تكمن أهمية محافظ الحسابات في إرساء دعائم حوكمة الشركات هي الحقوق والواجبات المتعلقة به .					
10. العلاقة الحسنة بين مجلس الادارة ومحافظ الحسابات يزيد من فعالية الحوكمة.					
11. الكفاءة والفعالية لمحافظ الحسابات وتطبيق معايير المراجعة الدولية يساهم في تفعيل آليات الحوكمة.					

معلومات عامة :

1.حسب الجنس:

sex

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	HOMME	28	90,3	90,3	90,3
	FAMME	3	9,7	9,7	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
sex	31	1,10	,301
Valid N (listwise)	31		

2. حسب العمر:

age

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	MOI-30	3	9,7	9,7	9,7
	30-40	16	51,6	51,6	61,3
	40-50	5	16,1	16,1	77,4
	PLH -50	7	22,6	22,6	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Statistics

age

N	Valid	31
	Missing	0
Mean		2,52
Std. Deviation		,962

3.حسب المؤهل العلمي:

education

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	EDICTIO	5	16,1	16,1	16,1
	LISENS	6	19,4	19,4	35,5
	MAJISTAR	15	48,4	48,4	83,9
	DEKTORA	5	16,1	16,1	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Statistics

education

N	Valid	31
	Missing	0
Mean		2,65
Std. Deviation		,950

4.حسب الخبرة المهنية:

experience

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	MOI-5	8	25,8	25,8	25,8
	5-10	12	38,7	38,7	64,5
	11-15	5	16,1	16,1	80,6
	PIL -15	6	19,4	19,4	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Statistics

experience

N	Valid	31
	Missing	0
Mean		2,29
Std. Deviation		1,071

5. الوظيفة الحالية:

fonction

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	PRO	14	45,2	45,2	45,2
	COMTABLE	3	9,7	9,7	54,8
	COMMISSAIRE	10	32,3	32,3	87,1
	ESPARIENCE	4	12,9	12,9	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Statistics

fonction

N	Valid	31
	Missing	0
Mean		2,13
Std. Deviation		1,147

معامل ألفا كرونباخ:

المحور الاول:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,615	11

Reliability Statistics

المحور الثاني :

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,658	9

:

المحور الثالث:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,745	11

ألفا كرونباخ الكلي:

المتوست الحسابي والانحراف المعياري:1

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,803	31

Descriptive Statistics

ال	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q1	31	4	5	4,68	,475
Q2	31	2	5	3,84	,860
Q3	31	2	4	3,68	,599
Q4	31	2	5	3,58	,720
Q5	31	2	5	3,74	,815
Q6	31	3	5	4,35	,608
Q7	31	2	5	3,74	,893
Q8	31	2	5	4,03	,875
Q9	31	1	5	4,00	,856
Q10	31	3	5	4,29	,588
Q11	31	2	5	4,00	,894
Valid N (listwise)	31				

إختبارستودنت للمحور الاول

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Q1	19,654	30	,000	1,677	1,50	1,85
Q2	5,429	30	,000	,839	,52	1,15
Q3	6,294	30	,000	,677	,46	,90
Q4	4,491	30	,000	,581	,32	,84
Q5	5,068	30	,000	,742	,44	1,04
Q6	12,403	30	,000	1,355	1,13	1,58
Q7	4,625	30	,000	,742	,41	1,07
Q8	6,569	30	,000	1,032	,71	1,35
Q9	6,502	30	,000	1,000	,69	1,31
Q10	6,225	30	,000	1,000	,67	1,33
Q11	12,209	30	,000	1,290	1,07	1,51

الانحراف والمتوسط للمحور الثاني:

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q12	31	4	5	4,55	,506
Q13	31	3	5	4,13	,670
Q14	31	2	5	3,71	,693
Q15	31	2	5	3,55	,888
Q16	31	3	5	4,00	,632
Q17	31	2	5	4,10	,651
Q18	31	3	5	4,10	,651
Q19	31	2	5	4,00	,894
Q20	31	2	5	3,63	,718
Valid N (listwise)	30				

إختبار ستودنت

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Q12	17,042	30	,000	1,548	1,36	1,73
Q13	9,376	30	,000	1,129	,88	1,37
Q14	5,706	30	,000	,710	,46	,96
Q15	3,437	30	,002	,548	,22	,87
Q16	8,803	30	,000	1,000	,77	1,23
Q17	9,382	30	,000	1,097	,86	1,34
Q18	9,382	30	,000	1,097	,86	1,34
Q19	6,225	30	,000	1,000	,67	1,33
Q20	4,829	29	,000	,633	,37	,90

الانحراف المعياري والمتوسط للمحو الثالث:

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q21	31	2	5	3,81	,601
Q22	31	2	5	3,97	,657
Q23	31	3	5	3,97	,407
Q24	31	2	5	4,29	,643
Q25	31	3	5	3,97	,657
Q26	31	3	5	3,94	,814
Q27	31	3	5	3,94	,727
Q28	31	2	5	3,74	,729
Q29	31	2	5	3,65	,608
Q30	31	2	5	3,74	,855
Q31	31	2	5	3,97	,875
Valid N (listwise)	31				

إختبار ستودنت:

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Q21	7,470	30	,000	,806	,59	1,03
Q22	8,195	30	,000	,968	,73	1,21
Q23	13,241	30	,000	,968	,82	1,12
Q24	11,180	30	,000	1,290	1,05	1,53
Q25	8,195	30	,000	,968	,73	1,21
Q26	6,400	30	,000	,935	,64	1,23
Q27	7,161	30	,000	,935	,67	1,20
Q28	5,668	30	,000	,742	,47	1,01
Q29	5,906	30	,000	,645	,42	,87
Q30	4,831	30	,000	,742	,43	1,06
Q31	6,158	30	,000	,968	,65	1,29

T ستودنت الاجمالي

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
H1	16,085	30	,000	,99413	,8679	1,1204
H2	17,055	30	,000	1,00645	,8859	1,1270
H3	13,581	30	,000	,90616	,7699	1,0424

المتوسط الحسابي الاجمالي

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
M3	31	3,09	5,00	3,9062	,37149
M2	31	3,50	4,70	4,0065	,32857
M1	31	3,36	4,73	3,9941	,34412
Valid N (listwise)	31				

الانحراف المعياري الاجمالي

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
K1	31	3,9941	,34412
K2	31	4,0065	,32857
K3	31	3,9062	,37149
Valid N (listwise)	31		

المتوسط الحسابي الاجمالي :

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
M1	31	3,36	4,73	3,9941	,34412
M2	31	3,50	4,70	4,0065	,32857
M3	31	3,09	5,00	3,9062	,37149
Valid N (listwise)	31				

الملخص :

تهدف الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمت الشركات و لمعالجة الإشكالية المطروحة و نتيجة للأزمات المالية الناتجة في الشركات زاد الاهتمام بمصطلح الحوكمة التي تحد من هذه الأزمات

و كذالك الدراسة حول المهنة و دراسة مهنة محافظ الحسابات و علاقتها بحوكمة الشركات و لتعزيز هذا التصور تم توزيع استبيان على المهنيين و الأكاديميين بولاية المسيلة لمعرفة أرائهم و وجهات نظرهم حول إشكالية الدراسة حيث تم التوصل الى أن لمحافظ الحسابات مساهمة في حوكمة الشركات

الكلمات المفتاحية :

محافظ الحسابات ، حوكمة الشركات ، آليات

résumé

Cette étude professionnelle a pour ambition de connaitre le rôle de l'audit comptable dans la dynamisation du mécanisme de l'entreprise.

Pour traiter la problématique posée, les crises résultantes des compagnes , le concept gouvernance qui va diminuer le dommage de ces crises.

Notre projet de recherche porte sur la tache de l'audit comptable et sa relation avec la gouvernance d'entreprises, pour cela, nous avons procédé par le questionnaire comme étant un outil de recueil de données , le publique visé, était les fonctionnaires et les gens académiques appartenant à m'sila .pour pouvoir connaitre leurs points de vue autour notre problématique.

Nous avons en fin constaté que l'audit comptable contribue à la gouvernance d' entreprises

Les mots clés : l'audit comptable , Gouvernance d'entreprise.

الملخص:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي من أهم أنظمة المعلومات في المؤسسة كونه يوفر معلومة محاسبيةموجهة لأداء المؤسسةوعلى أساسها يتم اتخاذ العديد منالقرارات وهاته المعلومة لا يمكن الثقة بها إلا إذا تمت مراجعتها من قبل مراجع داخلي ،وذلك من خلال اعداد التقارير التي يبدي فيها رأيه الفني حول وضعية وأداء المؤسسة والقيام بمتابعة تنفيذ التوصيات والاقتراحات التي يقدمها في تقريره، وتهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، وهذا من خلال توضيح خصائص جودة المعلومات المحاسبية كخطوة أولى، ومن ثم توضيح الأدوار والمهام والخطوات التي يتوجب على المراجع الداخلي تنفيذها ليضمن جودة هذه الخصائص (خصائص جودة المعلومات المحاسبية) في المؤسسة ،أما في الجانب الميداني للدراسة فقد اخترنا مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بالمسيلة كميدان للدراسة حيث حاولنا التعرف على سير عملية المراجعة الداخلية بها خاصة ما تعلقت منها بدورة المبيعات والمقبوضات .

الكلمات المفتاحية: المعلومات المحاسبية، المراجعة الداخلية، دورة المبيعات والمقبوضات.

Résumé:

Le système d'information de la comptabilité des systèmes d'information considéré comme le système le plus important dans l'entreprise, car il fournit des données de comptabilité destinées à la performance de la compagne, et sur sa base nous faisons de nombreuses décisions en dépit, ses donnéesnon fiable , sauf si nous effectuonsune vérification interne par audit , à travers la préparation des rapports qui montrent où son propos artistique le statut et la performance de l'institution et de suivre la mise en œuvre des recommandations et des suggestions faites par le rapport, l'objectif de cette étude était d'éclaircir le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la qualité de l'information comptable dans les institutions économiques.En outre , nous avonsclarifié les caractéristiques de la qualité de l'information comptable dans un premier temps, puis mettre la lumièresur les rôles , les tâches et les étapes que doivent mettre en œuvre par un auditeur interne pour assurer la qualité de ces propriétés (propriétés de la qualité de l'information comptable) dans l'organisation. Mais.Quant à la partie pratique, nous avons choisi la compagne coopérative du grain et légumes secs à M'silacomme un domaine d'étude où nous avons essayé d'identifier le comportement de l'audit interne ,notamment ,le cycledes ventes et les recettes.

Mots-clés: l'information comptable, d'audit interne, le cycle de vente et des recettes.