الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير **ميدان:** العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة **تخصص:** تدقيق ومراقبة التسيير

رقم:.....

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات

-دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بولاية المسيلة-

من إعداد الطالب:

- شاشوة حسام الدين

تحت إشراف الأستاذة:

برابح دلال

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
			رئيسا
			مشرفا ومقررا
			مناقشا

السنة الجامعية : 2020-2021

اهداء

﴿وَقَضَى رَبُّكَ أَلاَّ تَعْبُدُوا إِلاَّ إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَاناً﴾

إلى من أوصاني بهما القرآن الكريم إلى أغلى ما أملك في الدنيا إلى التي حملتني وأرضعتني عذب الحنان إلى من كانت شمعة تنير دربي إلى من كانت تسقيني الدعاء حتى وصلت إلى أسمى المراتب إلى من سهرت الليالي إلى من سلكت دروب الأمل لتوفر ليدرب الأمل وتحملت وخزات أشواك الحزن لأقطف أنا ورود الفرح والياسمين يا شمعة الكون، ياقمرا باهرا أنار الدرب من عثراتي أنت النور الذي يضيء حياتي، والنبع الذي أرتوي منه حبا وحنانا إليك يا أطيب واعز أم في الدنيا أطال الله عمرك.

إلى من ألهمني روح العطاء ووهب عمره فداء لي وأضاء دروبي ويسر لي الطريق وقدم لي الكثير ولم ينتظر مني المقابل ورسم لي معاني النجاح وغرس في حب العمل والمعرفة إلى الرجل الذي اعتز بكنيته إلى من منحني الحرية والثقة وفرصة طلب العلم بدعمه لي بكل ما يملك ولم يبخل عليا بنصائحه القيمة ربي أطل في عمر رجل أفتخر دائماً بكونه أبي الغالي حفظه الله وأطال عمره.

الأخوة نعمة من الله لا يعرف قيمتهم إلاّ من تمتّع بهمإلى الذين شاركوني في الحياة حلوها ومرها إخوتي حفظهم الله. ،إلى الذين أحبونا وأحببناهم، وكانوا مثلا في الإخلاص والوفاء"

وإلى كل هؤلاء نتقدم بهذا الجهد المتواضع

شكر وتقدير

مصداقا لقوله صلي الله عليه وسلم"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء

هذا الواجب ووفقنا على انجاز هذا العمل.

نتوجه بالشكر الجزيل ووافر الامتنان والعرفان إلى كل من ساعدنا على انجاز هذا العمل المتواضع وأخص بالذكر الأستاذة المشرفة" دلال برابح"التي لم تبخل علينا بنصائحها وإرشاداتها التي أنارت لنا الطريق لأخر لحظة من انجاز هذا البحث.

تحية شكر وتقدير نرجوا من المولى أن يجزيهم عنا أحسن جزاء.

فهرس الموضوعات	
مقدمة	
الفصل الأول :الجانب النظري	
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات.	**03**
المطلب الاول : تعريف محافظ الحسابات و مهامه.	**03**
أولا: تعريف محافظ الحسابات	**03**
ثانيا: مهام محافظ الحسابات	**03**
المطلب الثاني : الخصائص العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات	**05**
أولا: تعيين محافظ الحسابات	**05**
ثانيا: موانع تعيين محافظ الحسابات	**07**
ثالثا: حقوق و واجبات محافظ الحسابات	**08**
المطلب الثالث: الإجراءات المالية و القانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات	**13**
أولا: أتعاب محافظ الحسابات	**13**
ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات	**15**
ثالثا: تقرير محافظ الحسابات	**17**
المبحث الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات	**20**
المطلب الاول: عموميات حول حوكمة الشركات	**20**
أولا: مفهوم حوكمة الشركات	**20**
ثانيا: نشأة حوكمة الشركات	**28**
ثالثا: خصائص حوكمة الشركات	**30**
رابعا: مبادئ حوكمة الشركات	**33**
خامسا: أهمية حوكمة الشركات	**35**
سادسا: أهداف حوكمة الشركات	**36**

المطلب الثاني: معايير و مجالات تطبيق حوكمة الشركات	**37**
أولا: معايير حوكمة الشركات	**37**
ثانيا: مجالات حوكمة الشركات	**38**
المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	**40**
أولا: المساهمين	**40**
ثانيا: مجلس الإدارة	**40**
ثالثا: الإدارة	**40**
رابعا: أصحاب المصالح	**40**
المبحث الثالث: العلاقة المرتبطة بين محافظ الحسابات و حوكمة الشركات	**41**
المطلب الأول: علاقة المراجعة الخارجية بحوكمة الشركات	**41**
الفرع الأول: الناحية الاقتصادية	**41**
الفرع الثاني : الناحية الاجتماعية	**41**
الفرع الثالث : النواحي الأخرى	**41**
المطلب الثاني: آليات دعم المراجعة الخارجية الحوكمة الشركات	**42**
الفرع الأول: الآليات الأكاديمية	**42**
الفرع الثاني : الآليات التنظيمية المهنية	**43**
المطلب الثالث: الآليات المهنية العملية	**44**
خلاصة الفصل	**45**
الفصل الثاني: الجانب التطبيقي	
المبحث الأول: عرض منهجية الدراسة	**47**
المطلب الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية	**47**
المطلب الثاني: الخصائص الدمغرافية لعينة الدراسة	
المبحث الثاني: مناقشة وتحليل النتائج	**59**
المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي	**59**
المطلب الثاني :عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات الاستبيان	**60**

الخاتمة	68
قائمة المصادر و المراجع	71

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
01	درجات مقياس الدراسة.	52
02	قيمة معامل Cronbach's Alpha لأبعاد الدراسة	54
03	توزيع افراد العينة حسب الجنس	55
04	توزيع افراد العينة حسب السن	56
05	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	57
06	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي	58
07	اختبار التوزيع الطبيعي(Kolmogorov-Smirnov)	59
08	نتائج استبيان الفرضية الاولى	62
09	نتائج إختبار الفرضية الأولى	63
10	نتائج إختبار الفرضية الثانية	64
11	ملخص نتائج إختبار الفرضيات	65
12	ملخص نتائج إختبار الفرضيات	66

مقدمة

:

مقدمة

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

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

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

2. إشكالية الدراسة:

على ضوء ما سبق ولتحقيق أهداف الدراسة تم صياغة الاشكالية الرئيسية لهذه الدراسة على النحو التالي:

كيف يساهم محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات؟

وينبثق عن الاشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم حوكمة الشركات؟
- ما هي معايير ومجالات تطبيق حوكمة الشركات؟
- ماهي علاقة المراجعة الخارجية بحوكمة الشركات؟
- ما هي آليات دعم المراجعة الخارجية لحوكمة الشركات؟

3. فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: تحتل مبادئ حوكمة الشركات وممارساتها أهمية كبيرة

الفرضية الثانية: يوجد اثر لمهنة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات.

4. أهمية الدراسة: تتمثل أهمية الدراسة في العناصر التالية:

– التأكيد على أهمية التوسع في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات والاستفادة منها في تطوير الممارسة المحاسبية وتطوير مهنة المراجعة لما لها من أثار ايجابية على جذب مزيد من الاستثمارات الأجنبي ة ودعم القدرات التنافسية للشركات؛

– تسليط الضوء على حوكمة الشركات والأهمية المرجوة من المراجعة الخارجية اتجاهها؛

– ندرة البحوث التطبيقية التي أجريت في مجال العلاقة بين حوكمة الشركات ومحافظي الحسابات.

5. أهداف الدراسة:

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

– الوقوف على أهم الأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات؛

– إبراز دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات؛

6. أسباب إختيار الموضوع:

– الاهتمام الشخصي والرغبة في دراسة الموضوع وارتباطه بتخصص تدقيق المحاسبي؛

– الرغبة في إثراء المكتبة الجامعية نظرا لقلة المراجع والبحوث المتعلقة بهذا الموضوع

– الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية؛

– ندرة البحوث التطبيقية التي أجريت في مجال العلاقة بين الحوكمة ومحافظي الحسابات؛

– عدم إدراك الكثير ممن لهم علاقة ببيئة الأعمال بالدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات خصوصا في ظل التطورات الراهنة.

7. الدراسات السابقة:

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

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

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

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

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

اهتمت هذه الدراسة بدور تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تطبيق حوكمة الشركات، حيث لخص الباحث إلى أن تطبيق نظام المؤسسة الصغيرة والمتوسطة يستوجب

شروط معينة على المستوى الإداري، بالإضافة إلى التطبيق الجيد لأساليب التسيير من خلال تأهيل نظام الموارد البشرية، نظام المحاسبة والمالية ونظام التسويق.

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

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

دراسة بوعرارعام2008مبعنوان: 1 " التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات – دراسة حالة– "

هدفت هذه الدراسة إبراز الإطار العام لحوكمة الشركات و كذا دور المراجع الخارجي فيها، و قد خلصت الدراسة إلى أنه هناك دور للمراجعة الخارجية كآلية رقابة ضمن علاقة الوكالة و في التقليل من فجوة التوقعات و كذا مسؤولية التدقيق الخارجي في معرفة مدى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

1 عمر اقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي(حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها"إطار مقتح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية العدد 02، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة جرش الأردن، 2012، ص221.

8. صعوبات الدراسة:

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

– قلة المراجع والمصادر والدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع، وخاصة منها أطروحات الدكتوراه ومذكرات الماجستير التي تفتقد إليها الجامعة الجزائرية على الأقل.

– غياب شركات مساهمة في الولاية لتطبيق الدراسة عليها مما قادنا الى إستعمال أسلوب الاستبيان في دراسة الميدانية

– عدم الجدية في الرد على الاستبيان.

9. منهجية الدراسة:

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

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

10. هيكل الدراسة:

تبعا للأهداف المستوحاة من المذكرة ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية لاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى فصلين، حيث ضم فصل نظري وفصل عبارة عن دراسة ميدانية، بالنسبة للفصل الاول تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث فقد تناولنا في المبحث الأول الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات بينما تطرقنا في المبحث الثاني إلى الإطار النظري

لحوكمة الشركات، كما تناولنا في المبحث الثالث العلاقة المرتبطة بين محافظ الحسابات وحوكمة الشركات.

أما بالنسبة للفصل الثاني فهو يعتبر كمحاولة لدراسة وتحليل آراء أهل الإختصاص من مهنيين وآكادمين فيما يخص الحالات التي يساهم بها محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات، ومن خلاله تم الإجابة على فرضيات الدراسة الميدانية.

الفصل الأول

الجانب النظري

تمهيـــــد:

ظهرت الحاجة إلى مفهوم حوكمة الشركات في العديد من الدول المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي حدثت في العديد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا وإيطاليا، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخرا من انهيارات مالية ومحاسبية في عام 2002 عن طريق العديد من الشركات ولعل من أبرزها أزمة شركتي انرون و ورلدكوم.

كما أصبحت الحاجة ملحة إلى دعم حوكمة الشركات التي ترتكز على محافظ الحسابات باعتباره من المحددات الخارجية التي تقوم عليها، فالمصادقة على صحة وانتظامية الكشوفات المالية وحماية حقوق المساهمين والدفاع عنهم بالإضافة إلى التأكد من مدى التزام الشركات بقواعد الشفافية والإفصاح، تعد من الأمور الضرورية للحد من الفساد المالي والإداري.

وانطلاقا مما سبق يمكن تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهم:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات.

المبحث الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات

المبحث الثالث: العلاقة المرتبطة بين محافظ الحسابات وحوكمة الشركات

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات ومهامه

أولا: تعريف محافظ الحسابات.

عرفت المادة 27 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 افريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الملغى، محافظ الحسابات بأنه: " يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى أعلاه، بموجب أحكام التشريع المعمول به "[1] .

وعرفت المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 25 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، محافظ الحسابات بأنه:

"يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[2]

ثانيا: مهام محافظ الحسابات.[3]

لمحافظ الحسابات عدة مهام يقوم بها عند تأدية عمله وتتمثل هذه المهام في:

1- المهام الأساسية: تتمثل في مراجعة دائمة تؤدي إلى المصادقة على شفافية وسلامة الحسابات.

---

[1] ندير شبرو، حكيم شبرو، **محافظ الحسابات و إجراءات المراجعة الخارجية في إثبات صحة القوائم المالية**، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة ماستر اكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الوادي، سنة ،2007|2008، ص03.

[2] كسال سامية، **دور محافظ الحسابات في تفعيل اليات حوكمة الشركات(الشفافية والافصاح)**، محاضرات في مقياس دور محافظ الحسابات في التشريع الجزائري ،كلية الحقوق والعلوم السياسية،جامعة مولود معمري، ولاية تيزي وزو ،،ص107.

[3] هادية متوح، **دور محافظ الحسابات في دعم مصداقية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي ،2012،ص ص 32 33.

2- مهام قانونية: خاصة تتعلق ببعض العمليات.

ومن خلال هذا يمكن شرح هذه المهام والتي بدورها تنقسم إلى جزئيين وتتمثل فيما يلي:

أ- المهام العامة: إن المهمة الأساسية والعامة هي مراجعة حسابات الشركات التجارية عن طريق فحص دفاترها وقيمها وممتلكاتها، أي أن هذه المراقبة هي مراجعة قانونية خارجية إجبارية بنص المادة 828 من القانون التجاري الجزائري.

أما الغاية منها فهي فحص أي المصادقة على الحسابات، أي إصدار رأي فني محايد عن سلامة وشفافية القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج وعملية الجرد وكل الجداول الملحقة الأخرى)، ومن ثمة فمحافظ الحسابات يفحص ويتأكد من احترام التعليمات القانونية والتشريعية وطرق تقييم بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج لتقديم رأي للجمعية العامة للمساهمين يعبر عن القناعة بسلامة المعلومات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية، وهذا وفقا لأسس عمل مهنية ومعايير اختبار توصي بها وتحبذها الهيئات المختصة وهذه المهمة تسمح كذلك:[1]

- تأكيد وتكميل المعلومات المالية المتضمنة في تقرير المديرين؛
- تقييم شروط عقد الاتفاقيات بين الشركة الخاضعة للمراقبة والمؤسسات أو الهيئات التي تتعامل معها، أو المؤسسات التي تكون فيها مصلحة للمسيرين في الشركة؛
- إعلام المسيرين والجمعية العامة بكل النقائص التي تعيق إستمرار نشاط المؤسسة؛
- إصدار رأي عن التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة الخاضعة للمراقبة؛
- تقييم فعالية المراقبة الداخلية بما فيها نشاطات المراجعة المالية والمحاسبة الداخلية؛
- التنبيه إلى الأخطاء والمشاكل المكتشفة؛
- المصادقة على رواتب الأشخاص الأكثر تقييما ومكافأة في المؤسسة (عدد الأشخاص 5 حسب المادة 68 و 10 أشخاص حسب المادة 819).

1 هادية متوح، **دور محافظ الحسابات في دعم مصداقية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سابق،ص34.

ب- المهام الخاصة: كلف المشرع الجزائري محافظ الحسابات بمهام متعددة خاصة حتى يجعل منه الشخص الأمين على تطبيق القوانين داخل المؤسسة، وهذه المهام الخاصة والمتعددة ذات الطابع الظرفي يمكن ذكر منها ما يلي:

- إخطار الجمعية العامة للمؤسسة بكل المخالفات التي اكتشفها.
- التدخل في حالة تغيير لرأس المال الاجتماعي (بالزيادة أو التخفيض).
- إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها.
- المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح.
- تقييم اقتراحات تعديل الأشكال والطرق الخاصة لحسابات النتائج والميزانية.
- فحص متطلبات التنازل والدمج والانفصال وتصفية الشركات.
- استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة.[1]

المطلب الثاني: الخصائص العامة المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات

تعرف مهنة محافظة الحسابات بعض المميزات التي خصصها المشرع الجزائري في مجالات معينة سنعرض أهمها في العناصر التالية:

أولا: تعيين محافظ الحسابات[2]

القانون رقم (88 -01) والقانون رقم (88 - 04) ينصان على تعين محافظ الحسابات على الأقل في كل المؤسسات العمومية اقتصادية بدون استثناء، ومهما كان شكلها القانوني أو أهميتها ،

كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 19 رجب 1417 الموافق ل 30 نوفمبر 1996 الذي يتعلق بكيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات

[1] هادية متوح، مرجع سابق، ص35.

[2] أقاسم عمر، **التدقيق الخارجي و محافظ الحساباتفي الجزائر**، دار الكتاب العربي للنشر و التوزيع و الترجمة، 2016، ص ص 65-68.

الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.

ومنه فإن تعيين محافظ الحسابات يتم تحت الأشكال التالية :

التعيين في النظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية) :

يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة و ذلك حسب المادة 610 من الأمر 75 – 59 المتعلق بالقانون التجاري كما جاء كذلك في المادة 600 (المرسوم التشريعي رقم 93 – 08) : بعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة . واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات " وذلك عند تحرير الحصص العينية كلها وتحرير على الأقل 25 % بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم). هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأولين وتعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

التعيين عن طريق المساهمين:

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث سنوات، يتم اختياره من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني وذلك حسب ما جاءت به المادة 715 مكرر من القانون التجاري المعدلإضافة إلى المادة 30 من القانون (91 – 08) التي تنص على أن «تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في القانون.

التعيين عن طريق المحكمة

التعيين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرر4 « إذا لم يتم تعين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين»

والمادة 715 مكرر 8 تنص على ما يلي : " يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/ **1**) رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للادخار. أن يطلبوا من العدالة و بناءا على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة.

وإذا تمت تلبية الطلب. تعين العدالة مندوبا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.[1]

مدة العهدة:[2]

المادة 27 : تحددعهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة

في المؤسسات العمومية بالمساهمة، كذلك الأمر بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات المسؤولية المحدودة

إلا أن هناك استثناء متعلق بمدة العهدة وذلك في حالة استخلاف مندوب الحسابات للمندوب السابق،لأسباب المنع، الاستقالة، الرفض ... الخ

إلا أن تدخلات هذا الأخير تكون محدودة في الوقت حيث لا يمكنه إلا إكمال المدة المتبقية للمندوب السابق.

ثانيا: موانع تعين محافظ الحسابات

إن ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات، أوجبت وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم، وهكذا فقد جاء في أحكام المادة 175 مكرر من القانون التجاري عدم إمكان تعيين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية:

– الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة

[1] أقاسم عمر، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحساباتفي الجزائر**، مرجع سابق، ص ص 65–68.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الجزائر، العدد 42، بتاريخ 11 يوليو 2010، ص7.

– القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (1/ 10) رأس مال هذه الشركات.

– أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرئيا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.

– الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

لنفس الأهداف، القانون رقم 91–08 حدد حالات التنافي العامة التي يمنع فها ممارسة مندوبية الحسابات وهي: [1]

–أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات.

–أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

–أن يشغل منصبا مأجورا في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد عهدته

ثالثا: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

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

[1] الجريدة الرسمية ، الجزائر ، العدد 42 ، بتاريخ 11 جويلية 2010، ص07.

1. حقوق محافظ الحسابات[1]

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

أ. الحق في الاطلاع

لقد أتاح القانون لمحافظ الحسابات حق الاطلاع على أي وثيقة (جميع دفاتر الشركة سجلاتها، مستنداتها) يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره، دون أن يكون مجبرا على إخطار الشركة مسبقا بذلك، حيث جاء في المادة 35 من قانون 91-08 المشار إليه سابقا أنه " يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها " ويجبر القانون مجلس الإدارة على تمكين محافظ الحسابات من ممارسة هذا الحق، وكل من أحجم عن فعل ذلك تعرض لعقوبة السجن من سنة إلى 5 سنوات وبغرامة من 20 ألف د.ج إلى 200 ألف دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين على رئيس الشركة أو القائمون بإدارتها أو كل شخص في خدمة الشركة و حسب المادة 36 من نفس القانون يمكن لمحافظي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة .[2]

ب، حق التقصي عن البيانات والإيضاحات[3]

لمحافظ الحسابات الحق في طلب أي بيانات أو إيضاحات أو تفسيرات من مسئولي الشركة وأعوانها، يراها ضرورية لأداء مهمته على اكمل وجه، لاسيما إذا رأى أن الدفاتر والمستندات المطلع علها غير كافية وهو ما نصت عليه المادة 35 في قانون 91-08 المذكورة سابقا،" ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة والأعوان المأمورين في الشركة أو الهيئة كل التوضيحات و المعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها اللازمة".

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الجزائر، العدد 42، بتاريخ 11 يوليو 2010، ص12

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الجزائر، العدد 42، بتاريخ 11 يوليو 2010، ص7.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الجزائر، العدد 42، بتاريخ 11 يوليو 2010، ص7.

وحق التقصي هذا ينطبق على الشركة المراقبة، وأيضا على الشركات التي تمتلك أكثر من نصف (2/1) رأس مال الشركة المراقبة أو على الشركات التي تمتلك الشركة المراقبة أكثر من نصف (2/1) رأسمالها .

وهذا يعني أن سلطة التقصي غير محدودة لا في الزمان ولا في المكان.[1]

ت. حق استدعاء الجمعية العامة

وقد اعترف بحق استدعاء الجمعية العامة في المادة 644 من القانون التجاري، وهذا في حالة عدم استدعائها في الآجال القانونية، كما خول لمحافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (3/ 4) رأس المال الاجتماعي.

ث. حق الحصول على صور الإخطارات والبيانات المرسلة إلى المساهمين

لقد ألزمت المادة 35 من القانون 91-08 مجلس إدارة الشركة المراقبة موافاة محافظ الحسابات بصورة من الإخطارات و البيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة .

ج. حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة[2]

يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة، وهو في الواقع حق و واجب، إذ ينبغي أن يرسل إليه تقرير مجلس الإدارة في آجال مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره، هذا وقد نصت المادة 40 من قانون 91-08 على ما يلي : " يستدعى محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج و موازنة السنة المنصرمة خمسة و أربعون (45) يوما على الأكثر قبل انعقاده. كما يستدعى أيضا إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء، وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري".

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الجزائر، العدد 42، بتاريخ 11 يوليو 2010، ص08.

[2] غسان فلاح مطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص ص 90-92.

2 واجبات محافظ الحسابات

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

أ- السر المهني

محافظ الحسابات ، طبيعة مهمته تسمح له قانونا بالحصول على معلومات مهمة وسرية وبصفته محترف لا يمكنه الفرار من قاعدة الحفاظ على السر المهني ، كما أن ضرورة توفر الثقة بين محافظ الحسابات وبين الشركة التي وكلته تفرض على محافظ الحسابات الالتزام بالسر المهني ، وهو ما أكدته المادة 18 من قانون 91 – 08 والمادة 06 من قانون 1996 وتحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات الخبراء المحاسبون ، محافظو الحسابات ، المحاسبون المعتمدون مطالبون بالتزام السر ضمن الشروط التي تحددها المادة 301 من قانون العقوبات .

إلا أنه وحسب المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري المعدل (المرسوم التشريعي رقم 93 – 08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة، المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم. ويطلعون، علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي أطلعوا عليها. [1]

ومع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فان مندوبي الحسابات ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم. إلا أن هناك حالات استثنائية يبيح القانون فيها إفشاء هذا السر والمتمثلة في:

- إلزامية اطلاع إدارة الضرائب على الوثائق المقررة.
- إذا رغب موكلهم في ذلك.
- عندما يدعون للإدلاء بشهادته أمام غرف المصالحة والتأديب والتحكيم.

[1] بن جبور سهيلة ، **واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر** ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماست ر أكاديمي، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم المالية و المحاسبة، التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير، السنة الجامعية 2017-2018، ص 14.

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.

پ- عدم التدخل في التسيير

لقد تطرق المشرع الجزائري في عدة نصوص إلى مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية حيث جاء في القانون (88 - 01) المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية في مادته (58) والتي تنص على أن (لا أحد يستطيع التدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية).

والهدف الأساسي في هذا المنع في التدخل في تسيير المؤسسة هو تحقيق ما يلي:

- "تقوية ودعم استقلالية تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية؛
- الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وحيادية حكمه في إبداء الرأي بحرية أكثر.

ت. استمرارية المهنة:

مهمة محافظي الحسابات هي دائمة كما تبينه المادة 715 مكرر 4:

(المرسوم التشريعي رقم 93 - 08 المؤرخ في 25 أبريل) تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها. [1]

ث. الإشراف الشخصي

مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كليا إلى شخص آخر. هل يجب عليه أن يدير مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو التجأ إلى:

1 بن جبور سهيلة ، **واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ، مرجع سبق ذكره ، ص 15.**

- تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة.
- تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة. [1]

ج. الالتزام بالمعاينة الكافية

العناية بالمهمة ليست قائمة فقط على الحضور الدائم في المؤسسة أو الاهتمام بالملف موضوع المراقبة، بل ترتكز عناية محافظ الحسابات على الطريقة المتبعة للبحث عن عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات والمناهج الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات والفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة، ويمكن حصر هذه المناهج فيما يلي:

- اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة
- التحليل والتدقيق في نظام الرقابة الداخلية
- الاستعمال الجيد للتقنيات الموجودة لكل حالة، الفحص التحليلي، الفحص الوثائقي، سيرورةالوثائق، المراقبة الحسابية، الجرد المادي، ... الخ
- الفطنة في التقييم. [2]

المطلب الثالث: الإجراءات المالية والقانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات

تمثل الإجراءات المالية الأعباء التي يتحصل عليها المراجع من جراء قيامه بعمله، و قد وضع المشرع الجزائري بعض القرارات التي تطبق عليه في إطار المهام العادية التي تستند إليه إلى جانب هذه الإجراءات هناك أحكام قانونية تتعلق من جهة بمسؤولياته على عمله و أمام المجتمع و من جهة أخرى تتعلق بإصدار تقرير حول مراقبة الحسابات السنوية للنشاط و الملاحظات والتصريحات حول دقتها وشرعيتها (أو عدمها).

إلى جانب هذا فإن على المراقب إبلاغ لذوي الحقوق على الأخطاء والثغرات المكتشفة خلال ممارسته لمهنته.

[1] بن جبور سهيلة ، **واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ، مرجع سبق ذكره ، ص 15.**
[2] بن جبور سهيلة ، **واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ، مرجع سبق ذكره ، ص 16.**

اولا :أتعاب محافظ الحسابات[1]

المادة (45) من القانون رقم 91 – 08 حددت بصفة دقيقة أتعاب محافظ الحسابات حيث جاء فيها:(تحدد الجمعية العامة للمساهمين بالاتفاق مع محافظي الحسابات أتعاب محافظي الحسابات طبقا للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية، في إطار التشريع المعمول به، ولا يمكن أن يتلقى محافظو الحسابات فضلا على الأتعاب أي أجر أو امتياز تحت أي شكل كان) ومن هذا المنطلق تم وضع جدول أتعاب يسهل عملية حساب أتعاب محافظ الحسابات بناءا على مؤشرات ومعايير هي :

– المجموع الإجمالي للميزانية بدون تخفيض الاهتلاكات والمؤونات .

– مجموع الإيرادات المسجلة في الصنف (7) باستثناء حسابات التحويل حساب (75 و78)

إلا أنه لا يمكن تطبيق جدول الأتعاب هذا لدى المؤسسات التي يفوق مجموع ميزانيتها 10 000 000 ,00دج حسب القرار المؤرخ في 3 جمادى الثانية 1415 الموافق ل 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات جاء في مادته رقم 2 مايلي :

يتقاضى محافظو الحسابات أتعاب عن الأعمال التي ينجزها خلال السنة المالية ، في إطار مهامهم العادية ومع احترام العينات المهنية .

تدفع أتعاب محافظ الحسابات عن مهامه العادية ، بناء على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي:

- 30 % عند بداية الأعمال
- 20%بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة
- 30 % عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات
- 20 % بعد اجتماع الجمعية العامة العادية.

[1]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الجزائر، المادة 45،العدد 42، بتاريخ 11 يوليو 2010، ص7.

المصاريف التي ينفقها محافظو الحسابات، في إطار مهامهم كما تقتضيها العناية المهنية وبرنامج العمل الذي تستخلص منه، يتم التكفل بها ابتداء من السنة المالية 1994 كما يأتي:

-ترد مصاريف النقل، بناء على تقديم الأوراق الثبوتية ، وفي حالة استعمال السيارة الشخصية تردهذه المصاريف على أساس تعويض كيلومتري قدره 3 دج عن الكيلومتر الواحد.

-مصاريف الإيواء والإطعام حين لا تستطيع المؤسسة توفيرها بوسائلها الخاصة ترد بناء على تقديم بيانات النفقات مدعمة بالوثائق الثبوتية المطابقة .

- 1500 دج على الأكثر في اليوم عن الشخص الواحد.

- " 80 % من مجموع الساعات المخصصة.

لا تدفع المصاريف المذكورة أعلاه إلا في الحالات التي يبررها قانونا بعد المسافة التي تبعد أكثر من 50 كلم عن مراكز المراقبة أو مقر محافظ الحسابات .

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

محافظ الحسابات يمارس مهنته تحت مسؤوليته الخاصة ، وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه، خبراء هو يختارهم، ومن هنا يخضع محافظ الحسابات إلى ثلاثة أنماط من المسؤوليات :

- المسؤولية المدنية
- المسؤولية الجزائية
- المسؤولية التأديبية [1]

[1] بن جبور سهيلة ، **واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ، مرجع سبق ذكره ، ص 17.**

1- المسؤولية المدنية

بموجب المادة 715 مكرر 14 (المرسوم التشريعي رقم 93 – 08) من القانون التجاري والمادة (45) من القانون رقم 91 – 08 المتعلق بالمهن الثلاث : محافظو الحسابات يعدون مسؤولون اتجاه الشركة موضوع المراقبة أو الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم ، و يتحلون بالتضامن سواء اتجاه الشركة أو الهيئة أو اتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون[1].

ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو الوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها .

يتضح مما سبق أن محافظ الحسابات مسؤول اتجاه طرفين :[2]

من جهة هو مسؤول أمام الشركة (المؤسسة)، حيث تبدأ مسؤوليته اتجاهها ابتداء من الإمضاء على العقد الذي بينهما أي انطلاقا من سريان الوكالة ، ويكون مسؤولا مدنيا عن الأفعال التالية :

- الغياب أو القيام برقابة غير كافية
- تقديم تقارير غير كافية أو غياب بعض الملاحظات

– عدم الكشف عن المخالفات إلى الجمعية العامة عند ممارسة مهمته .... الخ.

كما يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الغير قد يكونون المساهمين ، الشركاء ، المدنيين الاجتماعيين . وبصفة عامة كل الأخرين الذين تضرروا من أفعال محافظ الحسابات .

[1] بن جبور سهيلة ، **واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر** ، مرجع سبق ذكره ، ص16-17.

[2] شريقي عمر ، **مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزلئر و تونس و المملكة المغربية**، مجلة العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة سطيف 01، العدد 12، 2012، ص 96.

2 – المسؤولية الجزائية[1]

جاء في نص المادة 62 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المنظمة للمهن الثلاث في الجزائر :

" يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

يمكن الحديث عن المسؤولية لمحافظ الحسابات إلا بتوفر ثلاث عناصر رئيسية وهي:

- العنصر القانوني: لا يمكن لفعل أن يكون مخالفة جنائية غلا بوجود نص قانوني .
- العنصر المادي: يجب أن يكون الفعل أنجز فعلا.
- العنصر الأخلاقي: حيث الخطأ يجب أن يحدث عمدا وبشكل مفترض.

3 – المسؤولية التأديبية[2]

بموجب المادة 53 من القانون رقم (91 – 08) المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات يمكن أن تترتب تجاه المنظمة الوطنية عن مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية.

والتي يمكن حصرها على سبيل المثال فيما يلي:

- مخالفة قوانين وتنظيمات المهنة
- الإهمال المهني الفظيع
- السلوك المخالف لشرف المهنة

[1] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 97.

[2] بن جبور سهيلة ، **واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر** ، مرجع سبق ذكره ، ص 19.

ثالثا : تقرير محافظ الحسابات[1]

إن الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية هو فحص البيانات المحاسبية للشركة وغيرها من الأدلة بما يتيح للمراجع إبداء رأيه عن ملاءمتها ، وبالتالي تحديد مدى نجاح الإدارة في تمثيلها للأملاك ، أو مدى نصوص الإدارة بالوكالة الممنوحة لها نيابة عن ملاك المشروع . ويعبر المراجع عن رأيه المهني في تقرير المراجعة، ويعتبر هذا التقرير بمثابة الدليل على قيام المراجع بالعمل ، ولهذا ينبغي أن يحدد فيه بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به ، وما يراه بالنسبة لصدق القوائم المالية.

تعتمد قيمة تقرير المراجع علي مدى إتباع المراجع لمعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما . التشريعات الحالية والمعمول بها تلزم محافظ الحسابات في أغلب الحالات تقديم نتائج أعماله في تقرير ناجع و مقبول ، وذلك حسب المهمة الموكلة إليه سواء تقرير عام أو تقرير خاص (مهمة خاصة).

إلا أن التقرير في شكله العام ليس إجباريا أو ضروريا عن الأشكال الأخرى (بيان ، عرض حال) حيث هناك بعض الحالات الاستثنائية التي نصت عليها النصوص القانونية يمكن أن تقدم في شكل آخر غير التقارير وهي خاصة بالمهام التالية :

- استدعاء الجمعية العامة للمساهمين في حالة غياب مجلس الإدارة " المصادقة على صحة المبلغ الإجمالي لا على خمسة أجور الأولى
- الكشف عن المخالفات الجزائية

وما يجدر الإشارة إليه أن محافظ الحسابات ملزم بإصدار إحدى التصريحات التالية :

- التصديق الصريح و البسيط بدون تحفظات
- التصديق مع تحفظ
- رفض المصادقة مع إعطاء المبررات

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص ص 451-452.

– عدم القدرة على المصادقة

1. المصادقة بدون تحفظ[1]

هذا الشكل من المصادقات يعبر على أن القوائم المالية التي تم فحصها تمثل مستوى جيد من الانتظامية والصحةمما يستوجب على محافظ الحسابات في هذه الحالة القيام برقابة معمقة حتى يصل إلى التأكد مما سيشهد عليه ، وحتي يكون له الأدلة الكافية لإبداء الرأي .

2. المصادقة بتحفظ

وهو التقرير الذي يذكر فيه محافظ الحسابات بأن القوائم المالية لمؤسسة معينة تمثل بصورة عادلة والوضع المالي ونتائج الأعمال مع ذكر بعض التحفظات.

ومن بين الحالات التي يتمكن فيها المحافظ الحسابات من إعطاء رأي تحفظي على سبيل المثال مايلي :

- وجود إهمال أو أخطاء بشأن التغيرات الحاصلة في طرق التقييم (تقيم المحزونات مثلا)
- فيما يخص المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة
- استحالة القيام ببعض الفحوصات
- الشكل الذي قدمت فيه الميزانية
- عدم تطبيق الأحكام القانونية (مثلا فيما يخص توزيع النتيجة)
- الأحداث المحتملة و غير المؤكدة ، القائمة في نهاية السنة ولا نعرف نتائجها ولا يمكن تقديرها بدقة .

[1] محمد السيد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص ص 68–69.

3- رفض المصادقة

في هذا النوع من المصادقات محافظ الحسابات يرفض المصادقة على القوائم المالية التي لا تمثل الوضع المالي ولا نتائج الأعمال حيث أعدت دون اتباع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها .

وهذا الرفض صادر عن عدد الأخطاء وبشاعة المخالفات المرتكبة مع ضرورة ذكر الأسباب التي أدت إلى إصدار مثل هذا الرأي (سبب رفض المصادقة) . ويمكن ذكر على سبيل المثال بعض حالات المخالفات :

- وجود عوائق وعقبات لا تسمح لمحافظ الحسابات بالرقابة
- وجود مخالفات مؤثرة سواء في شكل أو مضمون القوائم المالية
- رفض عدد من المسيرين من تسوية وضبط الحسابات حسب توجيهات وتوضيحات محافظ الحسابات.[1]

4- عدم القدرة على المصادقة

يتعذر على محافظ الحسابات الإدلاء برأيه والمصادقة على القوائم المالية التي تمثل الوضع المالي للمؤسسة و ذلك لما تكون عقبات في طريقه كعدم تطبيق إحدى معايير مهنة المراجعة أو عدم تطبيق الأحكام القانونية المتعلقة بالهيئة فهذه الأسباب و غيرها لا تسمح له بتأدية مهمته و منه لا يكون له الإثبات و الأدلة الكافية للمصادقة و بالتالي فإن محافظ الحسابات يكون غير قادر على الشهادة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها : تتعدد أنواع التقارير التي يعدها مراقب الحسابات بتعددالمهام التي توكل إليه ويمكن تقسيم هذه التقارير إلى نوعين رئيسيين هما : تقرير عام وتقرير خاص . [2]

[1] محمد السيد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل**، مرجع سبق ذكره ، ص70.
[2] محمد السيد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل**، مرجع سبق ذكره ، ص70-71.

المبحث الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات.

المطلب الأول: عموميات حول حوكمة الشركات

أولا: مفهوم حوكمة الشركات

في إطار تحديد مفهوم حوكمة الشركات، لابد من الإشارة أولا، إلى أن إيجاد تعريف شامل ودقيق لمفهوم الحوكمة يعد من المحاولات التي يشوبها كثير من الحذر الشديد، وتبقى من المهام التي تحمل في طياتها العديد من أوجه التحدي يمكن إيجازها في النقاط الآتية:

- إن حداثة موضوع حوكمة الشركات في الفكر الإداري المعاصر، والتي لا تتعدى بداياتها الحقيقية أواخر عقد التسعينات من القرن العشرين، لم تحسم في الواقع كثيرا من نقاط الجدل والخلاف بين أوساط المهتمين بثقافة الحوكمة حول ماهية مفهوم حوكمة الشركات. ولم ينته الجدل عند معنى المفهوم وإنما يتعداه إلى الغاية أو الهدف، فما الذي يستهدفه أطراف العلاقة في الشركة من مساهمين ومودعين ودائنين وأصحاب المصالح والمجتمع من حوكمة الشركة؟ هل هو تحقيق الربحية، أو تعظيم قيمة الشركة، أو تخفيض كلفة الوكالة، أو معالجة الفساد الإداري والمالي، أو منع عمليات الغش والتحايل والسرقة، أو حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، أو تحقيق الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع
- إن ما يزيد من تعقيد مفهوم حوكمة الشركات هو الطبيعة الديناميكية المتجددة للمفهوم ذاته، والمستمدة من تواصل الاهتمامات والجهود على المستويين الدولي والإقليمي لإصلاح وتقوية هياكل الملكية وتحسين آليات أدائها. ولا شك في أن تشابك وتفاعل الجهود في تأمين البيئة القانونية والتنظيمية الفاعلة اللازمة لتنفيذ متطلبات حوكمة الشركات والتواصل في تحديثها باستمرار لتواكب أفضل الممارسات

تجلت نتائجها الايجابيةعلى تطور مفهوم الحوكمة بما توفره من إسهامات معرفية نظرية وتطبيقية تكسب المفهوم بعدا مفاهيميا متجددا.[1]

- تعدد النواحي التي ينظر إليها لحوكمة الشركات، فهناك من ينظر لها من الناحية الرقابية، وهناك من ينظر لها من الناحية الاقتصادية، ومن ينظر لها من الناحية القانونية، ومن ينظر لها من الناحية الاجتماعية وغيرها[2]. فمن **الناحية الرقابية** تحدد حوكمة الشركات القواعد التي تتم بناءا عليها إدارة الشركة بإشراف مجلس الإدارة، من أجل حماية المصالح والاستثمارات المالية للمساهمين، كما أنها تحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في الشركة، من مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، علاوة على بيان القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بأمور الشركة، وهو ما يساعد على مكافحة الفساد الإداري المالي، كما أنها تؤدي إلى تحسين إدارة الشركة عن طريق مساعدة المسؤولين في وضع إستراتيجية سليمة للشركة، لتخفيض المخاطر وإظهار الشفافية؛ ومن **الناحية الاقتصادية** تعمل حوكمة الشركات على كفاءة استخدام الموارد، وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم مركزها التنافسي، مما يمكنها من جذب مصادر التمويل اللازمة للتوسع والنمو؛ أما من **الناحية القانونية** فتتداخل مبادئ حوكمة الشركات بالعديد من القوانين، مثل: قوانين تنظيم الشركات، وأسواق المال، المحاسبة، التدقيق والضرائب، كما تساعد الحكومة على تقنين وتحسين الأطر القانونية للشركات، أما من **الناحية الاجتماعية** فإن مفهوم حوكمة الشركات في معناه الأشمل لا يقتصر على الشركات الاقتصادية، ولكن يمتد ليشمل كل المؤسسات العاملة في المجتمع

[1] حاكم محسن الربيعي و حمد عبد الحسين راضي، **حوكمة البنوك و أثرها في الأداء و المخاطرة**، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص ص 16-20.

[2] عدنان بن حيدر درويش، **حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص 17.البلد؟

سواء كانت مملوكة للقطاع العام أو الخاص والتي يرتبط نشاطها بإنتاج سلعة أو تقديم خدمة، والتي تؤثر على رفاهة الأفراد والمجتمع ككل.[1]

1-المفهوم الاصطلاحي لحوكمة الشركات

تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، بحيث يدل كل تعريف عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف. وفيما يلي سنورد أبرز التعريفات المتعلقة بهذا المصطلح:

أ. **تعريف حوكمة الشركات حسب بعض المنظمات والكتاب:**

- التعريف الوارد في تقرير كادبوري (Cadbury)عام 1992: "حوكمة الشركات هي نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب".[2]
- تعريف مركز المشروعات الدولية الخاصة(CIPE) : "هي الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها . وتركز الحوكمة على العلاقة بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة [3].
- وقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) حوكمة الشركات في مجلة Tone of (The Top) والصادرة عنه بأنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة ومراقبة مخاطر الشركات والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة الشركة من خلال أداء الحوكمة فيها" [4]
- وقدمت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تعريفا لحوكمة الشركات أشارت فيه إلى أنها: "ذلك النظام الذي يتم بواسطته توجيه ورقابة منظمات الأعمال

---

[1] حسين مصطفى هلالي، **من أجل إستراتيجية وطنية للحوكمة من منظور إدارة الدولة و المجتمع و الحكم الرشيد**، بحوث و أوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات و أسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2007، ص 89.

[2] Adrian Cadbury, **Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance**, London, Burgess Science press, December 1, 1992, p 14.

[3] مركز المشروعات الدولية الخاصة، قائمة بالمصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات، القاهرة، 2003، ص2.

[4] The Institute Of Internal Auditors, The Lessons That Lie Beneath, Tone at the Top, USA, February 2002, p2.

اعتمادا على هيكل توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين المختلفين في الشركة المساهمة، مثل مجلس الإدارة، والمديرين، وغيرهم من ذوي المصالح، واستنادا إلى القواعد والأحكام اللازمة لترشيد القرارات الإدارية، وعلى ذلك فحوكمة الشركات تعطي اهتماما للهياكل التي تستطيع من خلالهاالشركة تحديد أهدافها، والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف والعمل على مراقبة الأداء"، كما عرفتها كذلك بأنها: "ذلك الإطار الذي ينبغي أن يضمن التوجيه الاستراتيجي للشركة والرصد الفعال من جانب مجلس الإدارة أمام الشركة والمساهمين [1]

- وفي دراسة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بالاشتراك مع معهد المحاسبين الإداريين (IMA) اعتبر أن مفهوم حوكمة الشركات هو جزء من مفهوم أشمل أطلق عليه حوكمة المنظمة. حيث يتم تعريف حوكمة المنظمة بأنها: مجموعة المسؤوليات والممارسات التي يتم إتباعها من قبل مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية بهدف وضع إستراتيجية تضمن تحقيق الأهداف والتحقق من أن المخاطر يتم إدارتها بشكل ملائم وأن موارد المنظمة يتم استخدامها بشكل مسؤول[2].
- كما أنه تم تعريف حوكمة الشركات بأنها" :نظام أخلاقي قبل أن يكون نظاماتحكمه مجموعة من التشريعات والقواعد المحددة التي تحكم وتنظم العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، والمساهمين وجميع الأطراف أصحاب المصالح المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى، وذلك لتحقيق الرقابة والسيطرة على عملياتها، بهدف ضمان الجودة على الأداء، ولتأكيد المعاملة المتساوية والعدالة، وتفعيل مسؤوليات ومساءلة مجلس الإدارة، وتطبيق ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة بالشركات، عن طريق الالتزام بتطبيق معايير الإفصاح والشفافية وتحقيق المحاسبة المسؤولية في مواجهة

[1] Organization For Economics Co-Operation And Development, Using the OECD Principales of Corporate Governance a boardroom perspective, Paris, 2008,p 15.

[2] International Federation of accountants (IFAC), Enterprise governance: getting the balance Right, USA, feb 2004, p 8.

المساهمين والمساءلة الذاتية، كما أن هذا المفهوميرتبط بكل من الإطار الفكري للمحاسبة والتدقيق ارتباطا وثيقة نظرا لاحتوائه على معايير مهنية وأساليب وأدوات ونظم هي في واقعها آليات لحوكمة الشركات[1].

- وعرفت أيضا بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية" .[2]

ب. تعريف حوكمة الشركات حسب مناهجها:[3]هناك منهجين لتعريف حوكمة الشركات هما:

- **المنهج الأول (A Shareholder Approach)**:هو منهج المساهم أو النموذج الخارجي والذي يرى أن الهدف الأساسي الأكثر احتمالا لنشاط الشركة هو تعظيم الربح، وفي ظل مفهوم المساءلة فإن الإشراف على تحقيق أهداف الشركة وتعظيم الربح يكون من قبل ملاك الشركة ومساهميها، حيث يركز منهج المساهم على تعظيم الربحية لصالح المساهمين

- **المنهج الثاني (The Stakeholder Approach)**: و هو يسمى منهج الأطراف المتعددة أو النموذج الداخلي، والذي يرى أن هياكل حوكمة الشركات تعكس نموذجا لرقابة الشركة والذي يهتم بمصالح الأطراف المتعددة، مثل: الأطراف ذوي العلاقة من العمال، المديرين، الدائنين، العملاء، الأطراف الأخرى.

لذلك، فالمنهج الثاني يعكس مفهوما أوسع وأشمل لحوكمة الشركات، حيث يعطي اعتبارا قويا للبيئة وللقضايا الاجتماعية الأخرى، هذا بالإضافة إلى أنه يتطلب توصيل البيانات المالية وغير المالية الملائمة لصانعي القرارات سواء الداخليين أم الخارجيين.

---

[1] محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، الطبعة الأولى، مصر، 2005، ص16.

[2] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات: المفاهيم، المبادئ، التجارب**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 3.

[3] عدنان بن حيدر درويش، مرجع سبق ذكره، ص28.

من جملة التعريفات التي سبقت، نلخص إلى أن هناك عدة محاولات صدرت من عدة جهات تحاول شرح مفهوم حوكمة الشركات. رغم أنها لا تبدو متفقة في ظاهرها، إلا أن جلها تركز على أن حوكمة الشركات هي:

– مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين، يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.

ثانيا: نشأة وتطور مفهوم حوكمة الشركات

يرتبط مفهوم حوكمة الشركات وضرورة نشأته نتيجة لاعتبارات متعددة أبرزها أهمية الظهور والانتشار السريع لمفهوم انفصال الإدارة عن الملكية، والذي يمثل السمة البارزة للشركات في العصر الحديث، وما عقبه من ظهور مشاكل الوكالة وما يرتبط بها من تضارب المصالح بين الإدارة والمالكين. ففي المرحلة الأولى لظهور حوكمة الشركات بعد أزمة الكساد (1929) كان يتلخص دورها في حل مشكلة الوسيط الرئيسي أي الفصل بين الملكية والإدارة بتحديد حقوق وواجبات كل من المالك لرأس المال والمسير له، أي أنها تعمل على تحفيز المسير للقيام بمسؤوليته في إدارة المؤسسة وفرض الرقابة عليه. أما في المرحلة الثانية التي تزامنت مع تطور أسواق رأس المال البريطانية والأمريكية، وتطورت بدرجة أقل أسواق القارة الأوروبية، أصبح التحدي الرئيسي للحوكمة هو كيفية ضمان أن المالكين يستطيعون مراقبة مسير المؤسسة الذي يعينونه، بل ويطالبون بمحاسبته.[1] وقد كانت الفضائح والأزمات المالية للمؤسسات العالمية سببا في تعاظم أهمية حوكمة الشركات، حيث ساهمت هذه الأخيرة وبقوة في ضرورة إعمال مفهوم حوكمة الشركات كأداة تساعد في عملية الإشراف والرقابة والمساءلة على أنظمة وقوانين المؤسسات ومدى الالتزام بتنفيذها.

[1] كاثرين كوتشا هلبلينغ و آخرون، ترجمة سمير كريم، **حوكمة الشركات في القرن الواحد و العشرين**، الطبعة 3، واشنطن: مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2003.

بالإضافة إلى ذلك، تعتبر العناصر الآتية من دوافع ظهور حوكمة الشركات كمصطلح وكنظام للإدارة[1] :

- زيادة وعي مسؤولي الإدارة وأصحاب المصالح بالإجراءات الحاكمة
- إيجاد الهيكل الذي يتحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيقها
- المساعدة على رفع درجة الثقة مع تحقيق المزيد من الاستقرار المالي
- الضمان الحصول على معاملة عادلة لجميع المساهمين
- تمكين الشركات من الحصول على التمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين
- إمكانية مشاركة الدائنين والمقرضين والاضطلاع بدور المراقبين الخارجيين بالنسبة لأداء الشركة.

ويمكن تلخيص مراحل تطور ووضوح أبعاد حوكمة الشركات فيما يلي[2]:

- مرحلة الكساد (ما بعد عام 1932): تتميز هذه المرحلة بأنها الأساس لأبحاث حوكمة الشركات، حيث شهدت بداية الاعتراف بعمق الفجوة بين الإدارة والملاك وتعارض المصالح، مما دفع إلى تدعيم الاتجاه نحو التطبيق السليم للقوانين واللوائح للمساهمة في الحد من الاحتيال وتضارب المصالح
- مرحلة ظهور نظرية الوكالة وضبط العلاقات (1976-1990): في هذه المرحلة ظهرت الكتابات بشأن تنظيم وضبط العلاقات بين الملاك والإدارة من خلال نظرية الوكالة وضرورة تحديد الواجبات والصلاحيات لكل من الإدارة وأصحاب الأموال

[1] نبيل حمادي، **أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية: دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص مالية و محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر العاصمة ، 2021، ص 6.

[2] عدنان بن حيدر درويش، مرجع سبق ذكره، ص 17-19.

- تزايد الاهتمام بحوكمة الشركات مع بداية التسعينات من القرن العشرين عندما اتجهت منظمة التجارة العالمية لوضع معايير تساعد الشركات من خلال الالتزام بها في تحقيق النمو والاستقرار وتدعيم قدراتها التنافسية للعمل عبر الحدود الدولية
- مرحلة بدء ظهور إصلاحات حوكمة الشركات (1996-2000) لتراكم الدراسات التي تشير إلى أسباب انهيار الشركات أو إخفاقها في تحقيق أهدافها أو سوء الممارسات الإدارية بها وإهدار أو سوء استخدام الإمكانيات والموارد، مما دفع منظمة التجارة العالمية للاهتمام بصياغة بعض المبادئ العامة للحوكمة التي يفترض أن تراعيها الشركات بالدول النامية، ثم أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مجموعة من المبادئ العامة لحوكمة الشركات
- مرحلة التأكيد على حتمية حوكمة الشركات (2001-2004) وضرورة توثيقها، حيث كان التركيز واضحا على حالات الفشل وفساد القيم والأخلاق والفضائح في عديد من الممارسات المالية والاستثمارية في كثير من الشركات والمؤسسات
- مع تتابع ظاهرة الأزمات الاقتصادية وانهيار عديد من الشركات العملاقة اتجه البنك الدولي أيضا إلى الاهتمام بالحوكمة، وقام بتعضيد بعض المؤسسات واللجان والهيئات والمعاهد لتبني موضوع حوكمة الشركات وإصدار مجموعة من الضوابط والإرشادات لتطبيق حوكمة الشركات وتفعيلها.

مما سبق، نستنتج أن حوكمة الشركات جاءت كرد فعل واستجابة لنداء المساهمين من أجل الحد من التصرفات السلبية للإدارة ولفرض رقابة تحمي المصالح المشتركة للجميع وتحافظ على استمرارية الشركة أيضاء.

ثالثا: خصائص حوكمة الشركات

تشمل حوكمة الشركات الخصائص الموالية [1]:

1/ الانضباط:والذي يتحقق من خلال:

- بيانات واضحة للجمهور؛
- وجود الحافز لدى الإدارة تجاه تحقيق سعر أعلى للسهم؛
- الالتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح؛
- التقدير السليم لحقوق الملكية؛
- التقدير السليم لتكلفة رأس المال؛
- استخدام الديون في مشروعات هادفة؛
- إقرار نتيجة الحوكمة في التقرير السنوي؛

2/ الشفافية:والتي تتحقق من خلال:

- الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة؛
- نشر التقرير السنوي في موعده؛
- نشر التقارير المالية البينية في الوقت المناسب؛
- عدم تسريب المعلومات قبل الإعلان عنها؛
- الإفصاح العادل عن النتائج الختامية؛
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- تطبيق معايير المراجعة الدولية؛
- الإفصاح الفوري عن المعلومات السوقية الحساسة؛
- توفير إمكانية وصول المستثمرين إلى الإدارة العليا؛

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص ص 2-3.

- تحديث المعلومات على شبكة الإنترنت.

3/ الاستقلال:والذي يتحقق من خلال:

- المعاملة العادلة للمساهمين من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا؛
- وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن الإدارة العليا؛
- وجود مجلس إدارة إشرافي مستقل عن مجلس الإدارة التنفيذي؛
- وجود لجنة مراجعة يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل؛
- وجود لجنة لتحديد المرتبات والمكافآت يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل؛
- وجود مراجعين خارجيين غير مرتبطين بالشركة؛
- عدم وجود ممثلين لبنوك أو لكبار الدائنين في مجلس الإدارة.

4/ المحاسبة عن المسؤولية: والتي تتحقق من خلال:

- عدم قيام مجلس الإدارة الإشرافي بدور تنفيذي؛
- وجود أعضاء لمجلس الإدارة مستقلين ومن غير الموظفين؛
- وجود أجانب في مجلس الإدارة؛
- الاجتماعات الكاملة والدورية لمجلس الإدارة؛
- قدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام بالمراجعة الفعالة؛
- وجود لجنة مراجعة ترشح المراجع الخارجي وتراقب أعماله؛
- وجود لجنة مراجعة تراجع تقارير المراجعين الداخليين وتشرف على أعمال المراجعة الداخلية. [1]

5/ المساءلة: والتي تتحقق من خلال:

- ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية؛
- التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم؛

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 4.

- التحقيق الفوري حال إساءة الإدارة العليا؛
- وضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء لجنة الإدارة؛
- شفافية وعدالة التعامل في الأسهم من قبل أعضاء مجلس الإدارة.

6/ العدالة: والتي تتحقق من خلال:

- المعاملة العادلة لمساهمي الأقلية من قبل المساهمين أصحاب الأغلبية؛
- حق كافة حملة الأسهم في الدعوة إلى الاجتماعات العامة؛
- إيداع الأسهم بشكل عادى لجميع المساهمين؛
- إعطاء الأولوية للعلاقات مع المستثمرين؛
- المكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة؛
- حماية حقوق المساهمين؛
- إعطاء المساهمين حق الاعتراض عند الإساءة لحقوقهم؛
- المشاركة في تعيين المديرين وأيضاً في اتخاذ القرارات.

7/ الوعي الاجتماعي: الذي يتحقق من خلال:

- وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي؛
- عدم تشغيل الأحداث الأطفال دون سن العمل؛
- وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة؛
- وجود سياسة واضحة عن المسؤولية البيئية للمؤسسة.

رابعا: مبادئ حوكمة الشركات[1]

يقصد بالمبدأ الفكرة الأساسية التي تبنى عليها أفكار أخرى تندرج ضمنها، فمبادئ الحوكمة هي الأفكار والقواعد والنظم والإجراءات الأساسية والأولية التي تحقق الحد الأدنى وأفضل حماية وتوازن بين مصالح المؤسسة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الاخرى المرتبطة

[1] علي عبد الصمد عمر، **حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية و التدقيق المحاسبي**، دار هومه للطباعة، الجزائر، 2017، ص 39.

بها، وهناك عدة مبادئ للحوكمة كمبادئ النموذج الخارجي الممثل في مبادئ الحوكمة للولايات المتحدة الأميركية بالاضافةلعدة مبادئ درجت في أطر وأدلة الحوكمة لعدة بلدان كاليابان، ألمانيا ..الخ، إلا أن مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قد لقيت قبولا عاما من قبل المنظمات والهيئات المهنية وقد تبنتها العديد من الدول عن طريق إصدار مواثيق، أطر للحوكمة ملزمة للشركات التي تنشط في بيئاتها متناسبة معها. وتتكون مبادئ الحوكمة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في خمسة مبادئ أساسية لترسيخ قواعد الحوكمة زائد المبدأ السادس والذي تم وضعه بعد مراجعة هذه المبادئ سنة 2004 المستندة إلى تجارب ومبادرات وطنية البعض الدول الأعضاء في المنظمة، إلى جانب أعمال سابقة تم تنفيذها داخل المنظمة، وجهود بينها وبين البنك الدولي والمتمثلة :

1-حقوق المساهمين (The Rights Of Shareholders)

يتضمن هذا المبدأ مجموعة من الحقوق التي تضمن الملكية الآمنة للأسهم، والإفصاح التام عن المعلومات، وحقوق التصويت، والمشاركة في قرارات بيع أو تعديل أصول المؤسسة بما في ذلك عمليات الاندماج وإصدار أسهم جديدة. وتسمح هذه الإجراءات على تحديد مجموعة من الموضوعات الأخرى المرتبطة بالاهتمام الأساسي لحماية قيمة المؤسسة.

2- المعاملة المتكافئة للمساهمين (The Equitable Treatment Of Shareholders)

يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والأجانب منهم، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقه.

3-دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات

(The Role of Stakeholders in Corporate Governance)

يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يوضحها القانون، وأن يعمل أيضا على تشجيع الاتصال بين المؤسسات و بين اصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل و تحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة.

4-الإفصاح والشفافية (Disclosure and Transparency)

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق، وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة، ومن بينها الوضعية المالية والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة.

5- مسؤوليات مجلس الإدارة (The Responsibilities Of The Board)

يجب أن يتيح إطار حوكمة المؤسسات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه المؤسسات كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تتم مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين، هذا بالإضافة للمسؤوليات التالية :

- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل المعلومات، وكذا على أساس النوايا الحسنة، وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يسعى لتحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين.

- ينبغي أن يعمل مجلس الإدارة على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.

- يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح.

6- ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار حوكمة الشركات

(Ensuring the Basis for an Effective Corporate Governance Framework)

حيث ينص هذا المبدأ على ضرورة توفير الأسس اللازمة لتفعيل إطار حوكمة الشركات من أجل رفع مستوى الشفافية وأن يتوافق هيكل الحوكمة مع الإطار القانوني ويحدد بدقة مسؤوليات الهيئاتالمختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة.

خامسا: أهمية حوكمة الشركات.[1]

تظهر أهمية حوكمة الشركات فيما يلي:

- حماية حقوق المساهمين بصفة عامة، سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم.
- منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح.
- تشجيع تدفق الأموال وجذب الاستثمارات.
- الحد من تهريب رؤوس الأموال، ومكافحة الفساد المالي والإداري.
- تعزيز روح التنافسية بين الشركات.
- محاربة الفساد الداخلي في الشركات و عدم السماح بوجوده و لا باستمراره؛
- تحقيق و ضمان النزاهة و الاستقامة لكافة العاملين بالشركة؛
- تحقيق السلامة والصحة وعدم وجود أي أخطاء عمدية؛
- تحقيق الاستفادة القصوى والفعلية من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية؛
- تحقيق أعلى قدر من الفعالية من المراجعين الخارجين الذين هم على أكبر درجة من الاستقلالية.

[1] كسال سامية، مرجع سبق ذكره، ص 104.

سادسا: أهداف حوكمة الشركات.[1]

إن التطبيق الجيد للمبادئ الحوكمة يسهم في تحقيق مجموعة من الأهداف و يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

- كبح مخالفات الإدارة المحتملة وضمان التناغم الفعال بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين؛
- تقليل المخاطر المالية والاستثمارية؛
- حماية حقوق المساهمين ومصالحهم من خلال وضع الاستراتيجية الاستثمارية السليمة؛
- تعميق دور أسواق المال في تنمية المدخرات وزيادة الثقة بالاقتصاد الوطني؛
- إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة على المسؤولية الاجتماعية؛
- الحفاظ على السمعة الاقتصادية للشركة من خلال التمسك بالقيم الأخلاقية؛
- فتح السبل لانفتاح الشركات على أسواق المال العالمية والوصول إلى أعلى المراتب لدى مؤسسات التقييم الدولية.

المطلب الثاني: معايير ومجالات تطبيق حوكمة الشركات

اولا: معايير حوكمة الشركات [2]

أكدت الدراسات الحديثة أن هناك مجموعة من المؤشرات التي يتم بموجبها قياس مدى فاعلية الحوكمة وبصفة خاصة في الأسواق الاستثمارية المختلفة حيث يتضح لنا من هذا الشكل أن الحوكمة لها عدة معايير، يتم استخدامها للحكم على مدى تواجد هذه الحوكمة، ومدى تطبيق استخدامها، وأهم هذه المعايير مايلي:

[1] علي عبد الصمد عمر، مرجع سابق، ص 43.

[2] مصطفى حسن بسيوني السعداني، **الشفافية و الإفصاح في إطار حوكمة الشركات**، بحوث و أوراق عمل لمؤتمر مبادئ و ممارسات حوكمة الشركات، ندوة حوكمة الشركات العامة و الخاصة من أجل الإصلاح الإقتصادي و الهيكلي المنعقدة بالقاهرة – مصر، نوفمبر 2006، ص 152-153.

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

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

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

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

– مدى ودرجة الإفصاح عن مرتبات و مكافات كبار المديرين، وما يتصل بها من انجازات وأعمال تم القيام بها، ومدى ما حققه كل منهم من نتائج واتساقها مع ما يتم التعاقد عليه معه، ومدى تناسب الدخل الذي حصل عليه مع النتائج التي تم التوصل إليها، ومن ثم الحكم على مدى كفاءة مجالس الإدارة .

ثانيا: مجالات حوكمة الشركات

من خلال ما سبق من تعاريفات الحوكمة نستلخص أن مفهوم الحوكمة مفهوم متعدد مجالات، ويمكن التعبير عن هذه المجالات كمايلى[1]:

1- المجال الإشرافي (Oversight)

ويتعلق بتدعيم وتفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على إدارة التنفيذية، والأطراف ذات المصلحة ومن بينهم أقلية المساهمين.

2- المجال الرقابي (Control)

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

3- المجال الأخلاقي (Ethics)

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

4- الاتصال وحفظ التوازن (Communication)

ويتعلق بتصميم وتنظيم العلاقات بين الشركة ممثلة في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة، والأطراف الخارجية سواء الأطراف الخارجية ذات المصلحة أو الجهات الإشرافية

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

والرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى، حيث يجب أن يحكم الإخلاص العلاقة بين إدارة الشركة وحملة الأسهم، بينما يجب أن تحكم العدالة علاقة الشركة بالمنظمات الأهلية، كما يجب أن يحكم الالتزام علاقة الشركة بالهيئات والمنظمات الحكومية.

5- المجال الاستراتيجي (Strategic)

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

6- المساءلة(Accountability)

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

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

المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

تجدر الإشارة بأن هناك أربعة أطراف معنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات وهي التي تحدد بدرجة كبيرة مدى نجاح أو فشل في تطبيق هذه المبادئ[1].

[1] أشرف درويش أبو موسى، مرجع سبق ذكره، ص23.

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

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

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

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

المبحث الثالث: العلاقة المرتبطة بين محافظ الحسابات وحوكمة الشركات

المطلب الأول : علاقة المراجعة الخارجية بحوكمة الشركات

تتمثل الآليات الرقابية الخارجية لمفهوم حوكمة الشركات في الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجية على الشركة، من خلال اللجوء إلى المكاتب والهيئات والمنظمات الخارجية المختصة في الرقابة والتي من بينها مكاتب المراجعة الخارجية، نظرا لكونها من أهم الآليات الرقابية لحوكمة الشركات، إضافة إلى ذلك وجود ارتباط بينهما وبين الآليات الرقابية الداخلية.[1]

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

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

- التحقق من مدى كفاءتها في استغلال الموارد المتاحة للشركة
- مراعاة مصالح المساهمين ومصالح كافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة

الفرع الثالث : النواحي الأخرى: وتشمل:

- محاولة حل مشكل عدم التماثل في المعلومات بين الملاك والإدارة
- تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الوقاية الداخلية بالشركات المقيدة بالبورصة.

[1] علي عبد الصمد عمر، مرجع سبق ذكره، ص 67.

المطلب الثاني: آليات دعم المراجعة الخارجية الحوكمة الشركات

تهدف الآليات الأساسية العملية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات إلى ضرورة حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع، وفيما يلي ملخص لأهم تلك الأليات: [1]

الفرع الأول: الآليات الأكاديمية

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

- تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة وبرامج التعليم
- ضرورة عقد المؤتمرات في مجال المراجعة ودورها في حوكمة الشركات مع التركيز على مناقشة واقعية لقضية دور المراجعة في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي من جهة وزيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح من جودة خدمة المراجعة ومن ثم حماية مصالح أصحابالمصلحة
- ضرورة تحقيق التكامل بين الجامعات في مجال الحوكمة ، وذلك من خلال عقد ورش العمل المشتركة بين الجامعات لأغراض تطوير مقررات المحاسبة والمراجعة من منظور حوكمة الشركات.

[1] الزهرة بسي، **مراجعة الحسابات و دورها في تفعيل حوكمة الشركات** ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، جامعة الوادي، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،2012/2011، ص 38.

الفرع الثاني : الآليات التنظيمية المهنية

تعمل مهنة المراجعة من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضائها وينمي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة ومستوى أعضائها، وهذا الأمر الذي يمثل اتحاديا جديا للجمعيات المهنية بحيث يحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور المراجعة الخارجية ومن أهم هذه الآليات :[1]

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

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

ثالثا : تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء: إن نظام فحص أعمال الزملاء من آليات الرقابية المهنية على أعمال الزملاء الضمان الالتزام بمعايير المراجعة في قبول التكليف وتخطيط وأداء أعمال المراجعة وإعداد وعرض تقرير المراجعة

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

[1] الزهرة بسي، مرجع سبق ذكره، ص 39.

المطلب الثالث: الآليات المهنية العملية:

تمثل الوسائل والأساليب وطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات الممارس لمهنة آليات مهنية عملية لها مساهمات ايجابية في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للمراجعة ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعا بأن دوره الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته إلى إثراء الممارسة المهنية العملية واثبات أن للمراجعة دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص محافظي الحسابات على الإرتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمحافظي الحسابات وقد حرصت معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى رفع مستويات الأداء المهني للمحافظي الحسابات الخارجي، بحيث يترتب على المراجع المستقل هذه المستويات ارتفاع جودة أدائه لمهنته.[1]

[1] علي عبد الصمد عمر، **الحوكمة و المحاسبة**، مطبوعة جامعية، الجزائر: جامعة المدية،2014، ص18.

خلاصة الفصل:

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

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

الفصل الثاني:

الجانب التطبيقي

المبحث الأول: عرض منهجية الدراسة.

المطلب الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.

بعدما قمنا بتحديد المنهج العلمي المتبع لهذا البحث، نقوم في هذا المبحث بتحديد الأدوات الأساسية المستعملة في جمع البيانات وأساليب التحليل المستعملة في دراستنا الميدانية إضافة إلى تحديد مجال الدراسة واختيار عينة البحث، ثم القيام بعرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية.

أ. منهج وأدوات وأساليب جمع البيانات

تعتمد البحوث العلمية على مناهج وطرق مبينة على أساس صحيح، فالباحث خلال مشواره العلمي سيتوصل إلى نتيجة البحث والتي تمثل تجسيدا لتتابع وتسلسل مجموعة من الخطوات التي يتبعها من جمع المعلومات وتصنيفها وترتيبها وتحليلها وصولا إلى النتيجة التي تحكم على صحة فرضياته.

أولا: المنهج المتبع في الدراسة

ان الاعتماد على منهج واضح يساعدنا على دراسة المشكلة وتشخيصها من خلال تتبع مجموعة من القواعد والأنظمة وصولا إلى نتائج موضوع البحث، فالمنهج يعني " مجموعة من القواعد والإجراءات والأساليب التي تجعل العقل يصل إلى معرفة حقيقة جميع الأشياء، التي يستطيع الوصول إليها بدون أن يبذل مجهودات غير نافعة" [1].

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم الاعتماد في الجانب النظري على **المنهج التحليلي الوصفي**، " وهو منهج يقوم على اساس تحديد خصائص الظاهرة ووصف طبيعتها ونوعية العلاقة بين متغيراتها واسبابها واتجاهاتها وما الى ذلك من جوانب تدور حول سبر اغوار

[1] مروان عبد المجيد إبراهيم، **أسس البحث العلمي لإعداد الرسائل الجامعية**، الرواق للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص: 60.

مشكلة او ظاهرة معينة والتعرف على حقيقتها في ارض الواقع، ويعتبر بعض الباحثين بان المنهج الوصفي التحليلي يشمل كافة المناهج الاخرى باستثناء المنهجين التاريخي والتجريبي، لان عملية الوصف والتحليل للظواهر تكاد تكون مسألة مشتركة وموجودة في كافة انواع البحوث العلمية"[1]

وكان الهدف من اتباع هذا المنهج من اجل معرفة دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات الذي يعتبر من المواضيع الحديثة ومعرفة مختلف ابعادها ومتطلباتها.

ثانيا: حدود الدراسة وأساليب تحليل البيانات

2-1 حدود الدراسة

تحددت الدراسة التطبيقية بالمجالات التالية:

1- المجال البشري: محافظي الحسابات وموظفيهم، من مختلف المستويات الإدارية ومختلف جهات العمل.

2- المجال المكاني: مكاتب محافظي الحسابات بولاية المسيلة

3- المجال الزمني: استغرقت هذه الدراسة 03 أشهر: مارس، أفريل وماي من عام 2021.

4- المجال الموضوعي: اقتصر المجال الموضوعي في هذه الدراسة على دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات.

2-2 مجتمع وعينة الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من جميع محافظي الحسابات وموظفيهم من مختلف المستويات،

1 مجموعة إدارة الموارد البشرية، عن الموقع الالكتروني: http://www.hrm-group.net/vb/showthread.php?t=22265 بتاريخ 2021/05/14 على الساعة 12:37.

بعد ذلك تم اختيار عينة عشوائية من محافظي الحسابات من مختلف المستويات وقد بلغت العينة 80 مفردة، حيث تم توزيع 80 استبيانا، وتم استرجاع 73 استبيانا بنسبة 91.25%.

2-2 أساليب التحليل الإحصائي

لاختيار الأدوات الإحصائية المناسبة من اجل تحليل إجابات أفراد العينة الدراسة واختبار صحة الفرضيات يجب أولا أن نتعرف طبيعة توزيع البيانات العينة وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات حيث توجد أدوات إحصائية معلميه وغير المعملية .

كما قمنا بتفريغ بيانات الاستبيان وتحليلها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية) (IBM SPSS Statistics V22)، وتم استخدام الاختبارات الإحصائية المعلمية لأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، حيث قمنا باستخدام الأدوات الإحصائية التالية:

2-1. معامل الثبات (كرونباخ ألفا): وذلك للتأكد من الاتساق الداخلي للعبارات المكونة لمقاييس الدراسة.

معامل الاتساق الفا كرونباخ هو احد الطرق الشائعة في حساب قيم العلاقات المتبادلة الموجودة في أسئلة الاستبيان، حيث تمكن لي كرونباخ و هو بروفيسور في التعليم و ساهم في العديد من المجالات كعلم النفس التعليمي و اختبار النفسية من اشتقاق صيغة عامة لتقدير ثبات درجات أنواع مختلفة من الاختبارات و المقاييس، وتؤدي هذه الطريقة إلى معامل اتساق داخلي لبنية الاختبار أو المقياس ويسمى أيضا معامل التجانس، غير أنه أطلق عليه اسم معامل (α) .

وهو بالصيغة الرياضية التالية: [1]

$$\alpha = \frac{N \cdot \bar{r}}{1 + (N-1) \cdot \bar{r}}$$

حيث :

N : عدد الفقرات

$\bar{r}$: متوسط معامل الارتباط للفقرات.

2-2. معامل الصدق: يقصد أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

2-3. التكرارات والنسب المئوية والدوائر النسبية: وذلك بغرض عرض مختلف التحاليل للبيانات الديمغرافية.

2-7. اختبار (Kolmogorov-Smirnov): لمعرفة نوع توزيع البيانات، هل تتبع التوزيع الطبيعي أولا .

2-4. الوسط الحسابي : باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية ،فقد تم استخدامه في هذه الدراسة لتحديد مستوى إستجابة أفراد العينة لمتغيرات البحث في المؤسسة.

2-5. الانحراف المعياري: وقد تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي .

[1] عن الموقع الالكتروني: http://spss.espaceweb.usherbrooke.ca/pages/interdependance/alpha-de-cronbach.php تم الاطلاع عليه يوم 2021/05/12 على الساعة: 15:39 مساء

2-6. إستخدام إختبار(T ,test) ستيودنت :تم إستخدام هذا الإختبار للمقارنات الثنائية وفي إختبار فرضيات الإستبيان للتأكد من الدلالة الإحصائية للنتائج التي تم التوصل إليها.

ب. الأدوات المستخدمة في جمع البيانات[1]

لكل منهج من المناهج أدواته التي يفضل استخدامها، وبالطبع يمكن استخدام أكثر من أداة في منهج واحد، وعلى العموم فإن استخدام هذه الأدوات المختلفة تمكن الباحث من الوصول إلى البيانات اللازمة، لهذا فان الباحث اعتمد على الأدوات التالية:

1- المقابلات والزيارات الميدانية

تعرف المقابلة على أنها" تفاعل لفظي يتم عن طريق موقف مواجهة يحاول فيه الشخص القائم بالمقابلة، أن يستشير معلومات أو آراء أو معتقدات شخص آخر أو أشخاص آخرين، للحصول على بعض البيانات الموضوعية".

وقد تم استعمال في هذا البحث المقابلة المباشرة والتي يتم فيها اللقاء والحوار مباشرة مع الشخص المعني في هذه الدراسة، وقد اختير نوع المقابلة الغير مقننة، وتم القيام ببعض المقابلات مع بعض محافظي الحسابات لغرض شرح موضوع البحث والحصول على بعض المعلومات وخاصة التي يصعب الحصول عليها من مصادر أخرى، كما يمكن الإشارة أنه في بعض الأحيان تميزت المقابلة بعدم الاهتمام وعدم الجدية بحجة ضيق الوقت من جهة، وسرية المعلومات من جهة أخرى.

2- الاستبيان

تم التركيز على الاستبيان كأداة للدراسة نظرا لطبيعة الموضوع، بحيث يحتوي على مجموعة من العبارات والتي يدور محورها حول موضوع البحث، ليجيب عليها محافظي

[1]مروان عبد المجيد إبراهيم، **أسس البحث العلمي لإعداد الرسائل الجامعية، مرجع سبق ذكره ، ص61** .

لحسابات، بعدها تستخدم نتائج هذا الاستبيان، وكل المعلومات التي تم الحصول عليها بواسطة الأدوات السابقة في الوصول إلى إجابة عن الإشكالية المدروسة.

ج. تصميم وتحليل أداة الدراسة

تم اللجوء في جمع البيانات الأولية الى الاستبانة، التي قام الباحث بإعدادها بالتعاون مع المشرف من اجل الحصول على البيانات اللازمة من اجل استكمال الدراسة الميدانية.

أولا: تصميم أداة الدراسة

تم تصميم أداة الدراسة بالاعتماد على استبيانات لدراسات سابقة، وقد تم تكييفه بما يناسب هذه الدراسة، وفق مقياس ليكرت LIKERT * الثلاثي ، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): درجات مقياس الدراسة.

التقدير	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

ثانيا: هيكل الاستبيان: (أنظر الملحق) مقتبسة من مذكرة تخرج ماستر أكاديمي تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة من إعداد الطالب بلخير بوهايشة جامعة قاصدي مرباح ورقلة

تتضمن استمارة الاستبيان 22 سؤالا موزعة ثلاثة محاور كمايلي:

* **مقياس ليكرت LIKERT** هو أسلوب لقياس السلوكيات و التفضيلات مستعمل في الاختبارات النفسية استنبطه عالم النفس رينسيس ليكرت، يستعمل في الاستبيانات وبخاصة في مجال الإحصاءات، ويعتمد المقياس على ردود تدل على درجة الموافقة أو الاعتراض على صيغة ما. من المرجع : مروان عبد المجيد إبراهيم، **أسس البحث العلمي لإعداد الرسائل الجامعية**، مرجع سبق ذكره ص 56.

المحور الأول: يوضح البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع، واحتوت على خمس فقرات، (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)، والتي يتوقع أن تساعد الطالب على تفسير النتائج.

المحور الثاني: والذي يحتوي على عشرة أسئلة، يقوم بمعالجة الفرضية الأولى والتي تتمثل في **(مبادئ حوكمة الشركات وممارساتها)**.

المحور الثالث: يحتوي على 12 سؤالا، تناولنا فيها الفرضية الثانية وتتمثل في (دور مهنة المراجعة على تفعيل حوكمة الشركات).

ثالثا: خطوات إعداد وتوزيع الاستبيان

من أجل ضمان الحصول على إجابات دقيقة، تم إتباع مجموعة من الخطوات عند إعداد وتوزيع الاستمارة وهي كالتالي:

- البدء بفقرة تمهيدية توضح موضوع الدراسة والهدف منها، وتشير إلى أن المعلومات المراد جمعها لا تستخدم إلا لأغراض علمية بحتة، وهذا بهدف طمأنة المستجوبين.
- توضيح متغيرات الدراسة لأفراد العينة محل الدراسة والإجابة على كل التساؤلات.

د. صدق وثبات الاستبيان

3-1. صدق الاستبيان

قام **الطالب** بالتأكد من صدق* الاستبيان من خلال؛ الصدق الظاهري للمقياس (صدق المحكمين)، وصدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، والصدق البنائي لمحاور المقياس.

* **تعريف الصدق:** الاختبار الصادق (الصحيح) هو الذي يقيس ما أعد من أجل قياسه فعلا، أي يقيس الوظيفة التي أعد لقياسها، ولا يقيس شيء مختلف، والصدق في هذا الإطار يعني إلى أي مدى أو إلى أي درجة يستطيع هذا الاختبار قياس ما قصد أن يقاس به. من المرجع : مروان عبد المجيد إبراهيم، **أسس البحث العلمي لإعداد الرسائل الجامعية**، مرجع سبق ذكره ص 56.

3-2. ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان؛ أنه يعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة، تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى، أن ثبات الاستبيان؛ يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان، وعدم تغييرها بشكل كبير، فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة، عدة مرات، خلال فترات زمنية معينة، وقد تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة، من خلال معامل ألفا كرونباخ، والجدول رقم (02) يمثل معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

الجدول رقم (02): قيمة معامل Cronbach's Alpha لأبعاد الدراسة

	معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha
مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها	**0,927**
دور مهنة المراجعة على تفعيل حوكمة الشركات	**0,907**
معامل الفا كرونباخ للقسم الثاني	**0,968**

من خلال الجدول رقم02 نجد أن معامل الثبات ألفا كرومباخ الاجمالي اكبر من الحد الأدنى (0.6) في جميع محاور الاستبيان مما يدل على ثبات أداة الدراسة .

- **ومنه نستنتج أن أداة الدراسة التي أعددناه لمعالجة المشكلة المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.**

المطلب الثاني :الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

من خلال تفريغ وجدولة البيانات الشخصية وبالاعتماد على نتائج القسم الأول من الاستبيان يمكننا تشخيص عينة الدراسة ووصف خصائصها، وذلك بوصف بعض البيانات الشخصية لأفراد العينة من حيث الجنس، السن، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة والوظيفة وهي على النحو التالي:

1- الجدول رقم (03): توزيع افراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكر	64	87.7
أنثى	9	12.3
المجموع	**73**	**100,0**

المصدر: من اعداد الطالب باستخدام مخرجات برنامج spss version 22

من خلال الجدول نلاحظ ان نسبة الذكور عالية مقارنة بالإناث حيث بلغت نسبة الذكور 87.7 % بينما نسبة الاناث 12.3 % وهذا راجع لطبيعة عمل.

إلا أن هذه الأرقام لا تعبر حقيقة عن نسبة مشاركة المرأة الجزائرية لزميلها الرجل في العمل في مختلف القطاعات، حيث تتركز العمالة النسوية في قطاع الصحة والتعليم والخدمات بنسبة 62.8% من اجمالي النساء العاملات في هذه القطاعات الثلاثة أكثر منها في القطاع الاقتصادي الذي وصلت نسبة النساء العاملات فيه الى 19.9% سنة 2014.

2- الجدول رقم (4): توزيع افراد العينة حسب السن:

السن	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	23	31.5
من 31-40 سنة	23	31.5
من 41-50 سنة	21	28.8
أكثر من 50 سنة	6	8.2
المجموع	**73**	**100**

المصدر: من اعداد الطالب باستخدام مخرجات برنامج spss version 22

من خلال الجدول يتضح أن غالبية أفراد عينة الدراسة أعمارهم أقل من 30 سنة ومن 31 الى 40 سنة بنسبة 31.5 %، ، تليها نسبة الافراد الذين تتراوح أعمارهم بين 41 و 50 سنة بنسبة 28.2%، و في الأخير نسبة الافراد اكثر من 50 سنة بنسبة 8.2%.

3- الجدول رقم(05): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة:

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة %
أقـــل مـــن 05 سنوات	18	24.7
من 5-10 سنوات	33	45.2
من 10-15 سنة	15	20.5
أكثر من 15 سنة	7	9.6
المجموع	**73**	**100**

المصدر: من اعداد الطالب باستخدام مخرجات برنامج spss version 22

يتضح من الجدول أن 33 فردا من عينة الدراسة يملكون اقدمية بين 5 سنوات و 10 سنوات ، وهم يمثلون ما نسبته 45.2 % من الحجم الإجمالي للعينة ، في حين بلغ عدد الأفراد الذين يملكون أقدمية تقل عن 5 سنوات 18 فردا، أي ما نسبته 24.7 % من الحجم الإجمالي للعينة، بينما بلغ عدد الأفراد الذين تتراوح أقدميتهم بين 10 و 15 سنة، 15 فردا، أي ما نسبته 20.5 % من الحجم الإجمالي للعينة، في حين بلغ عدد الأفراد الذين تتراوح أقدميتهم اكثر من 15 سنة، 7 أفراد، أي ما نسبته 9.6 % .

4- الجدول رقم (06):توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي

المستوى الدراسي	التكرار	النسبة %
لسانس	36	49.3
ماجيستار	18	24.6
دكتوراه	14	19.2
اخرى	5	6.9
المجموع	**73**	**100**

المصدر: من اعداد الطالب باستخدام مخرجات برنامج spss version22

يتضح من الجدول أن المؤهل العلمي الشائع بين أفراد الدراسة حاملي شهادة الليسانس إذ يمثل 49.3 % من إجمالي أفراد العينة، تليها نسبة الأفراد الذي يحملون ماجيستير فاقل 24.6 % في حين أن نسبة الدكاترة بلغت 19.2 %، ونسبة 6.9 % ذوو شهادات اخرى، ويلاحظ ان غالبية افراد العينة من حملة الشهادات الجامعية وهذا ما يعكس المستوى العالي لأفراد العينة.

المبحث الثاني: مناقشة وتحليل النتائج

يتناول هذا المبحث عرض نتائج الدراسة الميدانية التي توصل إليها الباحث وتحليلها وتفسيرها وربطها بالإطار النظري.

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي

يستعمل اختبار كولمجروف – سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ولاختيار الأدوات الإحصائية المناسبة من اجل تحليل إجابات أفراد العينة الدراسة واختبار صحة الفرضيات يجب أولا أن نتعرف طبيعة توزيع البيانات العينة وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات حيث توجد أدوات إحصائية معلميه وغير المعملية.

الجدول رقم(07) يبين اختبار التوزيع الطبيعي(Kolmogorov–Smirnov)

القسم	عنوان	القيمة الإحصائية	مستوى الدلالة Sig
02	مبادئ حوكمة الشركات وممارساتها	09,20	0,167
03	دور مهنة المراجعة على تفعيل حوكمة الشركات	11,10	0,202

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS.

ومن خلال الجدول رقم 07 نجد أن مستوى الدلالة **sig** اكبر من (0.05) لكل قسم من اقسام الاستبيان، مما يدل على إتباع بيانات الاستبيان ككل للتوزيع الطبيعي، ومنه لاختبار الفرضيات نتبع الأساليب الإحصائية المعلمية التي تمت الإشارة اليها في المطلب الثاني من المبحث الثاني من هذا الفصل.

المطلب الثاني :عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات الاستبيان

نحاول معرفة الآراء واتجاهات أفراد العينة من خلال تحليل عبارات القسم الأول باستخدام :

- ✓ اختبار(One Sample T test) للعينة الواحدة لمعرفة ايجابية أو سلبية العبارة : حيث، تكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها (إذا كانت القيمة المطلقة لـ t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية) وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها(إذا كانت القيمة المطلقة لـ المحسوبة اقل من قيمة t الجدولية) .
- ✓ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حيث نحدد طول الفئة: (3−1) /3= 0.6 لكل عبارة لتحديد دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات خلال كل عبارة حيث نحصل على مجالات كما يلي :

مجال المتوسط الحسابي	من 01 إلى 1.66	من 1.66 إلى 2.32	من 2.32 إلى 3
درجة الموافقة	ضعيفة	متوسط	عالية

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على بيانات الاستبيان

ثانيا: إختبار لعينة واحدة One sample T-test

يستخدم إختبار (t) لعينة واحدة للحكم على مدى معنوية الفروق بين متوسط عينة متوسط المجتمع أو بين متوسط عينة و قيمة ثابتة محددة سلفا. ويقوم برنامج SPSS بحساب إختبار (t) للعينة الواحدة من خلال استخدام المعادلة في حالة الفروق بين متوسط عينة و متوسط مجتمع

الجدول رقم (08): نتائج استبيان الفرضية الاولى

ولاختبار صحة الفرضيات باستخدام الاشارة يتم إختبار الفرضية الاحصائية التالية:

– تبرز مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها أهمية كبيرة.

*حيث افتراضنا في دراستنا أن قيمة الاختبار المفترضة μ =2 هي الحد الأدنى لقبول الفرضية وهو ما تعكسه المتراجحة $\mu \leq \overline{X}$ وعليه يمكن صياغة فرضيات الدراسة على الشكل التالي:

H0 : إذا كان $\mu \leq \overline{X}$ وقيمة test Tدالة إحصائيا أي انه تبرز مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها أهمية كبيرة. ؛

H1: إذا كان $\mu > \overline{X}$ وقيمة test T دالة إحصائيا أي انه لا تبرز مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها أهمية كبيرة.. (1)

و لأثبات هذه الفرضية يجب أن يكون متوسط هذا البعد اكبر من متوسط المفترض (02)، و و يكونsig≤0.05 \ أي دالة احصائيا عند مستوي المعنوية 0,05 و الجدول رقم(08) يبين نتائج تحليل إجابات افراد العينة على عبارات المحور الاول من الاستبيان

(1) مع الإشارة الى ان الطالب إدعى أن المستوي السائد لجودة في المؤسسة محل الدراسة (بكل ابعاده) لترقي الى المستوي المطلوب H_1 و لأجل التأكد من ذلك يجب أن يتحقق مايلي:

1- أن يكون متوسط كل بعد اكبر من المتوسط المفترض لأن ($H_1: \bar{X} \geq 4$) فإذا تحقق الشرط 1 ننتقل الى الشرط 2 نقبل الفرضية $\bar{X} \leq 4$.

2-أن تكون قيمة $\frac{SIG}{2} < 0.05$ ، وعليه نقبل الفرضية ا ($H_1: \bar{X} \geq 4$) و نرفض الفرضية العدمية $\bar{X} > 4$.

الرقم	العبـــــــــــارات	المتوسـط الحسابي	انحـــــراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة Sig.	مستوى المـوافقة
01	حوكمة الشركات هو نظام متكامل للرقابة المالية و الغير مالية و الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة و الرقابة عليها.	2,438	0,6869	5,452	0,000	عالي
02	الحوكمة هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات و التحكم في أعمالها.	1,973	0,7988	0,293	0,770	---- -
03	حوكمة الشركات هو مجموعة من القواعد و الحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة و قيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين.	2,397	0,7020	4,835	0,000	عالي
04	هل الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرارات الاستثمار في الأوراق المالية ، يكون أكثر في الوحدات الاقتصادية التي تطبق حوكمة الشركات؟	2,521	0,6689	6,649	0,000	عالي
05	هل هناك إقبال من المستثمرين على الاستثمار على الوحدات الاقتصادية التي تطبق حوكمة الشركات؟	2,644	0,6094	9,027	0,000	عالي
06	هل تعتبر مبادئ حوكمة الشركات أحد العوامل الرئيسية التي تساهم في تشجيع رأس المال الأجنبي للدخول بالاستثمارات في الأسواق الناشئة؟	1,986	0,8078	0,145	0,885	---- -
07	هل تطبيق حوكمة الشركات يزيد من الثقة في المعلومات المحاسبية لما يتضمنه من مراعاة للجوانب القانونية والرقابية والارتقاء بالممارسة المحاسبية؟	1,671	0,7275	3,861	0,000	متوسط
08	هل عند إتباع معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين و الدائنين، يؤدي إلى قيام نظام قوي لحوكمة الشركات يساعد على منع وقوع الأزمات الدورية؟	2,370	0,5470	4,187	0,0000	عالي
09	هل عند تطبيق حوكمة الشركات يؤثر بشكل مباشر على التقارير والقوائم المالية وعلى عملية المراجعة في الوحدة الاقتصادية؟	2,425	0,7249	5,005	0,0000	عالي
10	تهدف مبادئ حوكمة الشركات إلى حماية حقوق حملة الأسهم، و تحقيق المعاملة العادلة لحملة الأسهم، و الاهتمام بدور أصحاب المصالح و الحرص على الإفصاح و الشفافية و تأكيد مسؤولية مجلس الإدارة عن أعماله.	2,438	0,7068	5,299	0,0000	عالى
الكلي		**2,325**	**0,6804**	**4,085**	**0,0000**	**عالي**

اختبار الفرضية الأولى:

"تحتل مبادئ حوكمة الشركات وممارساتها أهمية كبيرة"

الجدول رقم (09): نتائج تحليل إجابات افراد العينة على عبارات المحور الاول الاستبيان

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	T test	Sig/2
المحور الاول	2.325	0.68	عالية	4.085	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على أراء العينة وتحليل برنامج SPSS v22

نلاحظ من خلال الجدول رقم (09) أن مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها تبرز أهمية كبيرة كانت عالية بمتوسط حسابي الذي بلغ 2.32 وبانحراف معياري0.68

و بالرجوع إلى اختبار الفرضية الأولى نلاحظ أن $\overline{X}$=> 2.322 و قيمة T دالة إحصائيا أي ان sig اقل من 0,05 هذا يعني أن الفرضية الأولي محققة حيث أنه تبرز مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها أهمية كبيرة.

نتائج الإستبيان للفرضية الثانية:

الجدول رقم(10): نتائج الاستبيان للفرضية الثانية

ولاختبار صحة الفرضيات باستخدام الاشارة يتم إختبار الفرضية الاحصائية التالية:

- يوجد اثر لمهنة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات.

*حيث افتراضنا في دراستنا أن قيمة الاختبار المفترضة μ =2 هي الحد الأدنى لقبول الفرضية وهو ما تعكسه المتراجحة $\mu \leq \overline{X}$ وعليه يمكن صياغة فرضيات الدراسة على الشكل التالي:

H0 : إذا كان $\mu \leq \overline{X}$ وقيمة T test دالة إحصائيا يوجد اثر لمهنة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات ؛

H1: إذا كان $\mu > \overline{X}$ وقيمة T test دالة إحصائيا لا يوجد اثر لمهنة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات

و لأثبات هذه الفرضية يجب أن يكون متوسط هذا البعد اكبر من متوسط المفترض (02)، و و يكونsig اكبر من 0.05 أي دالة احصائيا عند مستوي المعنوية 0,05 و الجدول رقم(10) يبين نتائج تحليل إجابات افراد العينة على عبارات المحور الثاني من الاستبيان

الرقم	العبـــــــــــارات	المتوســـــط الحسابي	انحـــراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة.Sig	مستوى الموافقة
11	هل المراجعة القانونية هي التي يفرضها القانون و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات؟	2,205	0,8326	2,108	,038	متوسط
12	محافظ الحسابات هو شخص مستقل، كفء يقوم بمهام المراجعة القانونية تتوفر فيه صفات معينة كالنزاهة و الأمانة.	2,260	0,8338	2,667	,009	متوسط
13	هل الهدف من المراجعة هو تقرير مدى عدالة تمثل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة و التغيرات في مركزها المالي؟	1,685	0,7431	3,623	,001	متوسط
14	هل يوجد لدى محافظي الحسابات اطلاع على مفاهيم حوكمة الشركات وإلمام بمبادئه وقواعده وأهدافه؟	2,233	0,8253	2,411	,018	متوسط
15	هل يساعد المراجعون الخارجيون المؤسسات على تحقيق المساءلة و النزاهة و تحسين العمليات فيها، و يغرسون الثقة بين أصحاب المصالح و المواطنين بشكل عام؟	2,479	0,7093	5,776	,000	عالي

16	هل يحرص المراجع على كتمان الأسرار و المعلومات التي يطلع عليها خلال عمله، ولا يصرح بها لأي طرف عدا الجهات التي يوجب القانون تقديمها لها؟	2,370	0,75470	4,187	,0000	عالي
17	هل يسعى المراجع الخارجي على وجود نظام محاسبي فعال يوفر المعلومة الجيدة التي تساعد على إعداد قوائم مالية صحيحة يمكن الاعتماد بها؟	2,425	0,72490	5,005	,0000	عالي
18	هل تبني فكرة المراجعة و اعتبارها وسيلة تساعد المسيرين و المسؤولين على التحكم في تسير الأمور؟	2,507	0,7095	6,103	,000	عالي
19	هل يحرص محافظ الحسابات على تخطيط عملية المراجعة بعد الاطلاع على أعمال الشركة بعناية؟	2,493	0,7095	5,938	,000	عالي
20	منع المراقبين للحسابات الذين كانوا يعملون كمديرين أو كأعضاء مجلس إدارة أو كمدققين سابقين في نفس شركة العميل من تدقيق هذه الشركة.	2,245	0,9170	1,945	71,00	متوسط
21	ينبغي للمراجعين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة و المحاسبة أمام المساهمين.	2,509	0,7490	4,945	,0000	عالي
22	يعد محافظ الحسابات الحالي تقريرا خاصا يوجه إلى الهيئة الاجتماعية المختصة يبدي فيه رأيه حول إعادة التقييم و كذا حول السبل و الطرق المستعملة، مع التزامهم بتطبيق معايير المراجعة الدولية و المحلية.	2,642	0,7097	6,581	,000	عالي
الكلي		**2,641**	**0,667**	**6,994**	**,000**	**عالي**

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لمخرجات SPSS

اختبار الفرضية الثانية:

" يوجد اثر لمهنة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات."

الجدول رقم (11): نتائج تحليل إجابات افراد العينة على عبارات المحور الثاني للاستبيان

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	T test	Sig/2
المحور الثاني	2.64	0.667	عالية	6.994	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على أراء العينة وتحليل برنامج SPSS v22

نلاحظ من خلال الجدول رقم (11) يوجد دور لمهنة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات بمستوى عالي بمتوسط حسابي الذي بلغ 2.64 وبانحراف معياري0.66

و بالرجوع إلى اختبار الفرضية الثانية نلاحظ أن $\overline{X}$=> 2.642 و قيمة T دالة إحصائيا أي ان sig اقل من 0,05 هذا يعني أن الفرضية الأولي محققة حيث انه يوجد اثر لمهنة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات.

الجدول رقم12: ملخص نتائج إختبار الفرضيات

ت	الفرضية	النتيجة النهائية
01	تحتل مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها أهمية كبيرة	قبول الفرضية
02	يوجد اثر لمهنة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات.	قبول الفرضية

المصدر: من إعداد الطالب استنادا مخرجات برنامج SPSS

الخاتمة

الخاتمة:

ما شهده العالم من أزمات مالية وانهيارات مست كبريات أسواق المال والشركات العالمية، وما نعيشه من زخم معرفي واتصال سريع وتقنيات متطورة، وانعكاس ذلك على البيئة سواء بالسلب أو بالإيجاب، جعل اغلب الشركات تواجه العديد من التحديات في جميع مناحي حياتها الاجتماعية، الاقتصادية والسياسية، وهذا بسرعة تقويم وضعنا الراهن والتخطيط لمواكبة المستجدات بما يتوافق مع قيمنا، مبادئنا وإمكانياتنا.

تهدف هاته المذكرة إلى تفعيل وتعظيم دور المحاسبين ، ويمكن القول أن دور محافظ الحسابات في إضفاء الشفافية والإفصاح والمصداقية على القوائم المالية خدمة لأصحاب المصالح من خلال رأيه الفني والمحايد، وكذلك الكشف عن التصرفات الغير القانونية ومنع الفساد المالي والإداري و الوقوف على فعالية مجلس الإدارة في التعامل مع المخاطر المحيطة بالشركة، بما يضمن استمرارية النشاطات وتحقيق النمو الاقتصادي ودعم القدرات التنافسية لخدمة الأهداف المجتمعية وزيادة الدخل القومي، و كل هذه الممارسات المهنية هي جوهر نظام حوكمة الشركات وفعاليتها مرتبطة بمعايير شخصية في محافظ الحسابات وأخرى متعلقة بعمله الميداني والتقرير الذي يعده

نتائج الدراسة

من أهم ما نتائج ما يلي:

– هنالك تأثير كبير لاستقلالية محافظ الحسابات على تفعيل آليات حوكمة الشركات.

– الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات تعتبر عاملا مؤثرا في تفعيل آليات حوكمة الشركات

– قيام محافظ الحسابات بمهامه يساعده على تطبيق نظام وتفعيل الحوكمة

– هناك إدراك قوي وإجماع كبير على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات عند كشفه عن التصرفات الغير قانونية في سبيل تفعيل آليات الحوكمة في الشركات.

– يتطلب تنفيذ أعمال الحوكمة توفر تنظيم إداري و المهني المتكامل الذي يشمل على وجود مجلس إدارة فاعل و لجنة مراجعة ، إدارة مراجعة داخلية و مراجع خارجي مستقل.

التوصيات:

وفي الختام يمكن تقديم التوصيات التالية:

- تدعيم دور محافظ الحسابات وذلك من خلال التأكيد على ضرورة الاستقلالية والموضوعية والكفاءة العلمية و الخبرة المهنية .
- لا بد من إلزام محافظي الحسابات بإعداد تقرير خاص حول مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة.
- الإسراع بالالتزام القانوني للمؤسسات الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة، والعمل على توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك.
- على المنظمات والجمعيات المهنية القيام بالبحث عن وسائل جديدة لضبط أخلاقيات المهنة فضلا عن تطوير وتعديل معايير التدقيق ومعايير المحاسبة

الدولية المعمول بها حاليا بشكل يقلل الخيارات الكثيرة التي تمكن المتلاعبين من استغلالها بشكل مخالف.

- الإفصاح عن أي تغيير في السياسات والإجراءات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية .
- العمل على نشر مفهوم وثقافة الحوكمة لدى كافة الأطراف ذات العلاقة وذلك من خلال إصدار النشرات والتعليمات التي تعكس دور اهمية الحوكمة
- محاولة تسليح وتثقيف المدققين بالحيل والإبداعات المحاسبية لتسهيل عملية اكتشاف الأخطاء وقمعها، ولن يكون ذلك ممكن إلا بإعداد دورات تدريبية مستمرة تأهل المدقق وتجدد معارفه ومكاسبه .

قائمة

المصادر والمراجع

أولا الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2015.

2. أقاسم عمر، **التدقيق الخارجي و محافظ الحسابات في الجزائر**، دار الكتاب العربي للنشر و التوزيع و الترجمة، 2016.

3. حاكم محسن الربيعي و حمد عبد الحسين راضي، **حوكمة البنوك و أثرها في الأداء و المخاطرة**، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011.

4. شوقي بورقبة، **الكفاءة التشغيلية للمصارف الإسلامية: دراسة تطبيقية مقارنة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف1، الجزائر، 2011/2010.

5. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات: المفاهيم، المبادئ، التجارب**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

6. عبد الفتاح محمد الصحن، **مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا**، مؤسسة شباب الجامعة، مطبعة الإنتصار لطباعة الأوفست، مصر، 1993.

7. عدنان بن حيدر درويش، **حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، 2007.

8. علي عبد الصمد عمر، **حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية و التدقيق المحاسبي**، دار هومه للطباعة، الجزائر، 2017.

9. غسان فلاح مطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.

10. كاثرين كوتشا هلبلينغ و آخرون، ترجمة سمير كريم، **حوكمة الشركات في القرن الواحد و العشرين**، الطبعة 3، واشنطن: مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2003.

11. كسال سامية، **دور محافظ الحسابات في تفعيل اليات حوكمة الشركات(الشفافية والافصاح)**، كلية الحقوق والعلوم السياسية،جامعة مولود معمري.

12. مجموعة إدارة الموارد البشرية، عن الموقع الالكتروني: http://www.hrm-group.net/vb/showthread.php?t=22265 بتاريخ 2021/05/14 على الساعة 12:37.

13. محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، الطبعة الأولى، مصر، 2005.

14. محسن حسن يوسف، **محددات الحوكمة و معاييرها**، بنك الإستثمار القومي، مصر، جوان 2007.

15. محمد السيد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

16. مركز المشروعات الدولية الخاصة، قائمة بالمصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات، القاهرة، 2003.

17. مروان عبد المجيد إبراهيم، **أسس البحث العلمي لإعداد الرسائل الجامعية**، الرواق للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص: 60.

ثانيا: المراسيم والقوانين

18. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الجزائر، العدد 42، بتاريخ 11 يوليو 2010.

19. بلخير بوهايشة،دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات دراسة ميدانية بولاية ورقلة ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ،جامعة قاصدي مرباح–ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية،التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، سنة 2014

ثالثا: المذكرات والرسائل الجامعية

20. علي عبد الصمد عمر، **الحوكمة و المحاسبة**، مطبوعة جامعية، الجزائر: جامعة المدية

21. أشرف درويش أبو موسى، **حوكمة الشركات و أثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة و تمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة عمادة الدراسات العليا، فلسطين، سنة 2008.

22. الزهرة بسي، **مراجعة الحسابات و دورها في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، جامعة الوادي، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،2012/2011

23. نبيل حمادي، **أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية: دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021

24. ندير شبرو، حكيم شبرو، **محافظ الحسابات و إجراءات المراجعة الخارجية في إثبات صحة القوائم المالية**، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الوادي، سنة ،2007|2008.

25. هادية متوح، **دور محافظ الحسابات في دعم مصداقية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر، كلية

العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي ،2012.

26. شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزلئر و تونس و المملكة المغربية**، مجلة العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12، 2012

المجلات والمؤتمرات :

27. أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات و أطراف في إطار منظومة حوكمة الشركات**، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات: **تدقيق الشركات، تدقيق المصارف و المؤسسات المالية ، تدقيق الشركات الصناعية**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر ،24-26 سبتمبر 2005.

28. عيسى عبد الله الغنودي، **دور قواعد الإدارة الرشيدة في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا: دراسة إستكشافية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية القانونية، المجلد 27، العدد 2، 2011.

29. حسين مصطفى هلالي، **من أجل إستراتيجية وطنية للحوكمة من منظور إدارة الدولة و المجتمع و الحكم الرشيد**، بحوث و أوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات و أسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2007.

30. مصطفى حسن بسيوني السعداني، **الشفافية و الإفصاح في إطار حوكمة الشركات**، بحوث و أوراق عمل لمؤتمر مبادئ و ممارسات حوكمة الشركات، ندوة حوكمة الشركات العامة و الخاصة من أجل الإصلاح الإقتصادي و الهيكلي المنعقدة بالقاهرة – مصر، نوفمبر 2006.

المراجع باللغة الأجنبية:

31. Adrian Cadbury, **Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance**, London, Burgess Science press, December 1, 1992.
32. Internationa Federation of accountants (IFAC), Enterprise governance: getting the balance Right, USA, feb 2004.
33. Organization For Economics Co-Operation And Development, Using the OECD Principales of Corporate Governance a boardroom perspective, Paris, 2008.
34. The Institute Of Intenal Auditors, The Lessons That Lie eneath, Tone at the Top, USA, February 2002

الملاحق

الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

استمارة استبيان

دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تدقيق ومراقبة التسيير

إعداد الطالب:

شاشوة حسام الدين

اشراف الدكتورة:

دلال برابح

ملاحظة: ضع علامة (×) أمام الخانة المناسبة

السنة الجامعية: 2021/2020.

المحور الأول: البيانات الشخصية

1. **الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐
2. **العمر:** أقل من 30 سنة ☐ من 31 سنة إلى 40 سنة ☐
   من 41-50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐
3. **الخبرة المهنية:**
   أقل من 05 سنوات ☐ من 5-10 سنوات ☐
   من 10-15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

4. **المؤهل العلمي:** ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى ☐

المحور الثاني: مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها

العبـــــارة	موافق	محايد	غير موافق
1. حوكمة الشركات هو نظام متكامل للرقابة المالية و الغير مالية و الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة و الرقابة عليها.			
2. الحوكمة هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات و التحكم في أعمالها.			
3. حوكمة الشركات هو مجموعة من القواعد و الحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة و قيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين.			
4. هل الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرارات الاستثمار في الأوراق المالية ، يكون أكثر في الوحدات الاقتصادية التي تطبق حوكمة الشركات؟			
5. هل هناك إقبال من المستثمرين على الاستثمار على الوحدات الاقتصادية التي تطبق حوكمة الشركات؟			
6. هل تعتبر مبادئ حوكمة الشركات أحد العوامل الرئيسية التي تساهم في تشجيع رأس المال الأجنبي للدخول بالاستثمارات في الأسواق الناشئة؟			
7. هل تطبيق حوكمة الشركات يزيد من الثقة في المعلومات المحاسبية لما يتضمنه من مراعاة للجوانب القانونية والرقابية والارتقاء بالممارسة المحاسبية؟			
8. هل عند إتباع معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين و			

الدائنين، يؤدي إلى قيام نظام قوي لحوكمة الشركات يساعد على منع وقوع الأزمات الدورية؟			
9. هل عند تطبيق حوكمة الشركات يؤثر بشكل مباشر على التقارير والقوائم المالية وعلى عملية المراجعة في الوحدة الاقتصادية؟			
10. تهدف مبادئ حوكمة الشركات إلى حماية حقوق حملة الأسهم، و تحقيق المعاملة العادلة لحملة الأسهم، و الاهتمام بدور أصحاب المصالح و الحرص على الإفصاح و الشفافية و تأكيد مسؤولية مجلس الإدارة عن أعماله.			

المحور الثالث: دور مهنة المراجعة على تفعيل حوكمة الشركات.

العبـــــارة	موافق	محايد	غير موافق
11. هل المراجعة القانونية هي التي يفرضها القانون و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات؟			
12. محافظ الحسابات هو شخص مستقل، كفء يقوم بمهام المراجعة القانونية تتوفر فيه صفات معينة كالنزاهة و الأمانة.			
13. هل الهدف من المراجعة هو تقرير مدى عدالة تمثل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة و التغيرات في مركزها المالي؟			
14. هل يوجد لدى محافظي الحسابات اطلاع على مفاهيم حوكمة الشركات وإلمام بمبادئه وقواعده وأهدافه؟			
15. هل يساعد المراجعون الخارجيون المؤسسات على تحقيق			

المساءلة و النزاهة و تحسين العمليات فيها، و يغرسون الثقة بين أصحاب المصالح و المواطنين بشكل عام؟			
16. هل يحرص المراجع على كتمان الأسرار و المعلومات التي يطلع عليها خلال عمله، ولا يصرح بها لأي طرف عدا الجهات التي يوجب القانون تقديمها لها؟			
17. هل يسعى المراجع الخارجي على وجود نظام محاسبي فعال يوفر المعلومة الجيدة التي تساعد على إعداد قوائم مالية صحيحة يمكن الاعتماد بها؟			
18. هل تبني فكرة المراجعة و اعتبارها وسيلة تساعد المسيرين و المسؤولين على التحكم في تسير الأمور؟			
19. هل يحرص محافظ الحسابات على تخطيط عملية المراجعة بعد الاطلاع على أعمال الشركة بعناية؟			
20. منع المراقبين للحسابات الذين كانوا يعملون كمديرين أو كأعضاء مجلس إدارة أو كمدققين سابقين في نفس شركة العميل من تدقيق هذه الشركة.			
21. ينبغي للمراجعين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة و المحاسبة أمام المساهمين.			
22. يعد محافظ الحسابات الحالي تقريرا خاصا يوجه إلى الهيئة الاجتماعية المختصة يبدي فيه رأيه حول إعادة التقييم و كذا حول السبل و الطرق المستعملة، مع التزامهم بتطبيق معايير المراجعة الدولية و المحلية.			

ملاحظة: الاستبيان مقتبس من مذكرة تخرج ماستر أكاديمي

بلخير بوهايشة، دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات دراسة ميدانية بولاية ورقلة ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ،جامعة قاصدي مرباح– ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية،التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، سنة 2014.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: شايبوة حسام الدين المولود(ة) بتاريخ: 20 أفريل 1999 ب: المسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 100041260 الصادرة بتاريخ: 26/09/2019 عن: بلدية المسيلة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: المالية والمحاسبة تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير خلال السنة الجامعية: 2020/2021

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان**: دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 09/06/2021

التوقيع و البصمة

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد .

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

ملخص الدراسة :

تناولت هاته الدراسة في تحليل و تبين دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات ، حيث تـم التطـرق فـي بدايـة الدراسـة إلـى الإطـار المفـاهيمي لمحـافظ الحسـابات بمفهومـه و مهامـه و الخصـائص العامـة المتعلقـة بـه ، كمـا تناولنـا أيضـا الإطـار النظـري لحوكمـة الشـركات بنشـأتها و خصائصها و مبادئها و من ثم التعرف على العلاقة المرتبطة بين محافظ الحسابات وحوكمة الشركات

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

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

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة المتداخلة بين محافظي الحسابات وحوكمة الشركات و الوقوف على أهم الأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات و إبراز دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات؛

الكلمات المفتاحية:

حوكمة الشركات ، محافظ الحسابات ، التدقيق ، الشفافية و الإفصاح ، المراقبة المالية ، الفساد المالي

Study summary:

This study dealt with analyzing and illustrating the role of portfolios of accounts in activating corporate governance. At the beginning of the study, the conceptual framework for portfolios of accounts with its concept, tasks and general characteristics related to it was discussed. We also dealt with the theoretical framework of corporate governance with its origins, characteristics and principles, and then Identify the relationship between portfolios of accounts and corporate governance.

Where the descriptive approach was used in conducting the study with regard to the theoretical aspect as it is one of the most widely used approaches in social and human studies, and to reach logical results that support the hypotheses contained in the study, as well as the historical approach with regard to the presentation of the historical development for review.

As for the field study, which was in the form of a questionnaire that was prepared, designed and distributed for the purpose of the study, the questionnaire was emptied and analyzed by using the statistical analytical method to interpret the data.

This study aimed to identify the interrelationship between account holders and corporate governance and to identify the most important reasons that led to increased interest in the issue of corporate governance and to highlight the role of the account keeper in activating corporate governance؛

key words:

Corporate governance, portfolios of accounts, auditing, transparency and disclosure, financial control, financial corruption