الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية والمحاسبة التسيير التخصص : تدقيق ومراقبة

تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتفعيل الحوكمة

من إعداد الطالبتين:

- مزارجة زوبيدة صابرية
- شالي اسماء صابرية

تحت إشراف الأستاذ:

مرحوم محمد الحبيب

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	تدلاوتي يمينة	استاذة مساعدة	مستغانم
مقررا	مرحوم محمد الحبيب	استاذ محاضر	مستغانم
مناقشا	زعفران منصورية	استاذة مساعدة	مستغانم

السنة الجامعية: 2020/2019

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و تقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

رَبِّ أَوْزِعْنِى أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ ٱلَّتِى أَنْعَمْتَ عَلَىَّ وَعَلَىٰوٰلِدَىَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَٰلِحًا تَرْضَىٰهُ وَأَدْخِلْنِى بِرَحْمَتِكَ فِى عِبَادِكَ ٱلصَّٰلِحِين

صدق الله العظيم النمل الآية 19 /

فالشكر والحمد لله سبحانه وتعالى حمدا بجلا وجهه وعظيم سلطانه ، والصلاة والسلام على سيدنا محمد

النبي الكريم وعلى اله وصحبه الطاهرين .

من باب العرفان بالفضل نتقدم بجزيل الشكر والامتنان لأستاذنا " مرحوم محمد الحبيب " لفضله ، بالإشراف على ما قدمه لنا من النصح والتوجيه والإرشاد فقد كان نعمة المشرف

جزاه الله خير عن كل خير .

كما نشكر كل من أعنانا في إعداد هذه المذكرة من قريب أو بعيد وكامل الشكر لجامعتنا التي أتاحت لنا هذه الفرصة .

الإهداء

الهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ...ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ، ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك " الله عزوجل"

الحمد لله وحده الذي لا يدوم غيره والصلاة والسلام على من لا نبي بعد.

نهدي ثمرة جهدنا هذا وحصاد مشوارنا إلى كل من يحمل هذه المذكرة بين كفيه ويمد بصره على عنوانها ويتصفح أوراقها .

إلى من كللهم الله بالهيبة والوقار إلى كل من علمونا العطاء بدون انتظار إلى كل من نحمل اسمهم بكل افتخار أرجو من الله أن يمد في عمرهم ليروا ثمارهم قد حان قطافها بعد طول انتظار، وستبقى كلماتكم تحوم ، نهتدي بها اليوم ، وفي الغد إلى الأبد إلى قدومنا إلى الحياة ومثلنا الأعلى إلى من جعلونا نسير في هذه الدنيا بخطى ثابتة فتعلمنا الصبر من صبرهم وأحرزنا النجاح من اجل السعادة

إلى أباءنا (مزارجة تواتي، شالي عصمان)

..حفظهم الله ، و أطال في عمرهم

إلى من أرضعتنا وكانت سندا في الحياة إلى حبيبة الروح ، التي لوسطرنا لها أجمل الكلمات وأعذبها ما وفينا بحقها ، إلى من دعائها سر نجاحنا وحنانها بلسم جراحنا إلى من وضع الله الجنة تحت قدميها ، إلى من أنارت لنا طرق النجاح بحنانها قرة عيننا ، إلى الغالية التي يعجز اللسان عن وصفها وتخاف الكلمات أن تضعها فلا توفيها حقها ، إلى التي

ضحت بالكثير من سعادتها لأجلنا ، إلى أغلى الحبايب الام الغالية التي بفضلها وصلنا إلى هدفنا

(ام زوبيدة، ام اسماء)

إلى إخوتنا و أخواتنا واصدقائنا فلقد كانوا بمثابة العضد و السند في سبيل استكمال البحث و لا ينبغي ان ننسى صداقتنا نحن مما كانت لها الدور الاكبر في مساندة بعضنا بعض خلال الموسم الجامعي.

فهرس محتويات

العنوان	رقم الصفحة
شكر وتقدير	
الاهداء	
فهرس المحتويات	
قائمة الاشكال	
قائمة الجداول	
قائمة الملاحق	
ملخص الدراسة	01
مقدمة عامة	02
الفصل الاول :الاطار المفاهيمي والقانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	07
المبحث الاول : واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	09
المطلب الاول :التطور التاريخي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	09
المطلب الثاني :المرجعية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق	12
المطلب الثالث :الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر	17
المبحث الثاني :عموميات حول مهنة بمحافظ الحسابات	19
المطلب الاول :تعريف محافظ الحسابات	19
المطلب الثاني :الخصائص المهنية والمعنوية لمحافظة الحسابات وشروط الالتحاق بالمهنة	21
المطلب الثالث :مهمة محافظ الحسابات	23
المطلب الرابع :تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات	25
المطلب الخامس : حقوق وواجبات محافظ الحسابات	27
المبحث الثالث :الاجراءات المالية والقانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات	31
المطلب الاول :اتعاب محافظ الحسابات	31
المطلب الثاني :مسؤوليات محافظ الحسابات	32

المطلب الثالث :معايير تقرير محافظ الحسابات	34
خلاصة الفصل	61
الفصل الثاني :الاطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات الاقتصادية	62
المبحث الاول :مدخل الى حوكمة الشركات	64
المطلب الاول :ماهية حوكمة الشركات	64
اولا :نشاة حوكمة الشركات	64
ثانيا :تعريف حوكمة الشركات	66
المطلب الثاني :خصائص اهمية واهداف حوكمة الشركات	68
المطلب الثالث :اساسيات حوكمة الشركات	73
اولا : مبادئ حوكمة الشركات	73
ثانيا :ركائز حوكمة الشركات	76
ثالثا :الاطراف المعنية بتطبيق الحوكمة	77
المطلب الرابع : اليات ومحددات حوكمة الشركات	78
المبحث الثاني :واقع الحوكمة في الجزائر	83
المطلب الاول :اهم مراحل تسير المؤسسة الاقتصادية	83
المطلب الثاني :جهود الجزائر في المجال حوكمة الشركات	89
المطلب الثالث :ميثاق الحكم الراشد	94
المبحث الثالث :دور التدقيق الخارجي وعلاقته بحوكمة الشركات	99
المطلب الاول :اهمية ودور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات	
المطلب الثاني :علاقة التدقيق الخارجيبآليات الحوكمة	108
خلاصة الفصل	110
الفصل الثالث :دراسة تطبيقية لتطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتفعيل الحوكمة دراسة حالة "مجمع لزرق"	111
المبحث الاول :تعريف بمؤسسة "مجمع لزرق"	113
المطلب الاول : نشاة مؤسسة	113
المطلب الثاني : لمحة عن المؤسسة	113

المطلب الثالث :اهداف مؤسسة	114
المطلب الرابع :الهيكل التنظيمي لمؤسسة "مجمع لزرق" ,اهم متعاملين مع المؤسسة ,نظام العمل	114
المبحث الثاني :الاجراءات المنهجية للدراسة الميدانية	118
المطلب الاول : اعادة الاستبيان	118
المطلب الثاني :التحليل الوصفي لعينة الدراسة	120
المبحث الثالث :خصائص مبحوثي عينة الدراسة	124
المطلب الاول :اختبار صدق الاستبيان	124
المطلب الثاني :نتائج افراد العينة وفقا لمحاور الدراسة	128
المطلب الثالث :اختبار الفرضيات المحاور	131
خلاصة الفصل	135
الخاتمة	136
قائمة المراجع	140
الملاحق	147

قائمة الاشكال

الرقم	البيان	الصفحة
01	خصائص حوكمة الشركات	69
02	مبادئ حوكمة الشركات	75
03	الاطراف المعنية بتطبيق الحوكمة	78
04	المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات	82
05	الهيكل التنظيمي لمؤسسة "مجموعة لزرق"	116
06	توزيع افراد العينة حسب متغير العمر	121
07	توزيع افراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	122
08	توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة	123

قائمة الجداول

الرقم	البيان	الصفحة
01	درجات مقياس ليكرت الخماسي	119
02	الاحصائية الخاصة باءستمارات الاستبيان	120
03	توزيع افراد العينة حسب متغير الشهادة العلمية	122
04	توزيع افراد العينة حسب متغير المجال الوظيفي	124
05	الارتباط بين فقرات المحور الأول ومتوسط المحور الأول	124
06	الارتباط بين فقرات المحور الثاني و متوسط الثاني	126
07	الارتباط بين فقرات المحور الثالث ومتوسط الثالث	127
08	نتائج أفراد العينة للمحور الأول	128
09	نتائج أفراد العينة للمحور الثاني	129
10	نتائج أفراد العينة المحور الثالث	130
11	اختبار للمحور الاول T . test	132
12	اختبار للمحور الثانيT . test	133
13	اختبار للمحور الثالث T . test	135

قائمة الملاحق

الملحق	البيان	الصفحة
01	استمارة الاستبيان	145

الملخص:

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على تطور التدقيق الخارجي في الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى2019، من خلال دراسة وتحليل لأهم القوانين والتنظيمات الصادرة خلال هذه الفترة، والتأكد من العلاقة بين هذا التطور وتجسيد مبادئ الحوكمة على أرض الواقع، وللوصول لأهداف هذه الدراسة تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي. | توصلت الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين التطور التاريخي للتدقيق الخارجي والذي أصبح يواكب التطورات الحاصلة في العالم، وحوكمة الشركات، إذا أن من آليات هذا الأخير هو التدقيق الخارجي، وفي الأخير تم تقديم مجموعة من التوصيات للرفع من جودة التدقيق في الجزائر وبالتالي الرفع من مستوى الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: تدقيق خارجي، ، تقارير المدقق الخارجي، حوكمة الشركات.

Abstract:

The study aims to shed light on the development of external auditing in Algeria during the period from 2010 to 2019, through studying and analyzing the most important laws and regulations issued during this period and to ascertain the relationship between this development and the embodiment of the principles of governance on the ground. Descriptive analytical method. The study found that there is a strong relationship between the historical development of the external audit, which is in line with developments in the world, and the corporate governance, if one of the mechanisms of the latter is the external audit. Finally, a series of recommendations were presented to improve the quality of auditing in Algeria and thus raise the level of governance In the Algerian economic institutions.

Keywords: External Audit, External Auditor Reports, Corporate Governance.

المقدمة العامة

المقدمة:

يعتبر التدقيق من المواضيع التي تحظى باهتمام الباحثين والمهنيين في شتى المجالات، وتعد شركات الأموال باختلاف أنواعها ميدانة من ميادين تطبيق التدقيق القانوني، لأنه يساهم في ضمان نوعية المعلومات المالية التي تصدرها هذه الشركات، ويزيد من فرص الاستمرار في النشاط، كما يعزز ثقة المساهمين والمستثمرين.

بعد الفضائح التي شهدتها عدة شركات عبر العالم، أضحى من الضروري الاهتمام أكثر بمجال التدقيق من أجل تطويره وتحسينه، كونه الوسيلة الأساسية من وسائل التي تساهم في تفعيل الحوكمة في المؤسسات وذلك بضمان مصداقية وشفافية القوائم المالية والتخفيف من حدة تخوف المساهمين والمستثمرين، حيث أصبح من مهام المراجع الخارجي تدقيق المعلومات المالية للمؤسسة طبقا لجملة من المعايير المعدة الارشاد المدقق من أجل تنفيذ عمله بالاحترافية المطلوبة. لقد سعت الجزائر في الأونة الأخيرة إلى تعزيز مكانة التدقيق وتدعيم وسائله من خلال التوجه للعمل وفقا للمعايير، حيث أصدرت مؤخرا نصوص تنظيمة في شكل معايير تهدف إلى تحسين أداء المدقق وبالتالي تحقيق الحوكمة.

يعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم الآليات التي تقوم عليها حوكمة الشركات، لما لها من أثر في الحصول على قوائم مالية تمتاز بدرجة عالية من الشفافية والإفصاح والمصداقية، وكوها الوسيلة الوحيدة التي يعتمد عليها أصحاب المصالح بشكل كبير في ممارسة حقهم في الرقابة على المؤسسة، نظرا لما تتمتع به من استقلالية وحياد في الرأي. إضافة إلى كونها أداة رقابية، فهي وسيلة لتحسين الأداء الوظيفي بالمؤسسة وتأهيل المؤسسة من الجانب الإداري والعملي، من خلال اكتشاف مختلف عناصر الخلل والأخطاء وتجنبها في الدورات المقبلة، وكذلك الحكم على الأداء التسييري وأداء وظيفة الرقابة الداخلية بهذه المؤسسات.

إن الجزائر ليست بمعزل عن الفضائح والاختيارات التي شهدها العالم، فقد عرفت بيئة أعمالها عدة فضائح مالية، من بينها فضيحة بنك الخليفة وكذلك إفلاس بعض البنوك الخاصة، وكذلك ما أصبح يصطلح على تسميته بفضيحتي سوناطراك 1 وسوناطراك 2؛ ويرجع بعض المختصين أسباب حدوث هذه الفضائح إلى صفة ممارسات الحوكمة السليمة، وأن المدقق الخارجي يتحمل مسؤولية كبيرة، إما في حدوثها أو في عدم اكتشافها أو في اكتشافها وعدم الإفصاح عنها

على ضوء هذا الطرح يمكننا إبراز إشكالية هذا البحث من خلال طرح السؤال التالي:

ما مدى مساهمة التطور الحاصل في مجال التدقيق الخارجي في تفعيل الحوكمة ؟:

إن الإجابة على هذه الإشكالية يتطلب من تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية :

1) هل تساهم معايير التدقيق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

2) وهل تساهم اخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني للمدقق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

3) هل تساهم جودة التدقيق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

-/ وللإجابة عن التساؤلات ننطلق من الفرضيات الأساسية التالية :

- الفرضية الرئيسية:

تطور التدقيق الخارجي الذي يقوم بها محافظو الحسابات ساهم في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر؟

- الفرضيات الفرعية:

1. تساهم معايير التدقيق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية
2. تساهم اخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني للمدقق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية
3. تساهم جودة التدقيق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

- ❖ التعرف على الاطار التنظيمي لمهنة التدقيق في الجزائر من خلال عرض أهم النصوص القانونية.
- ❖ التعرف على معايير التدقيق الدولية.
- ❖ معرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؛
- ❖ بحث العلاقة بين تطبيق معايير التدقيق وتفعيل الحوكمة.

أهمية الدراسة:

- ❖ ترتبط أهمية الدراسة بأهمية موضوعها، حيث أن مسألة تفعيل الحوكمة من أهم انشغالات المستثمرين والمساهمين، وتتجسد أهمية الموضوع أكثر في توجه الجزائر إلى تبني المعايير الدولية من خلال إصدار معايير محلية في مجال التدقيق.

تحديد إطار الدراسة:

تم تحديدا إطار الدراسة في العنصرين الآتين:

الحدود المكانية:

تربط هذه الدراسة بالواقع الجزائر في ظل نقص الدراسات المرتبطة بهنة محافظ الحسابات في الجزائر ، إضافة إلى أجزاء مسح وطني من خلال استجواب محافظي الحسابات الجزائريين وكذا المستفيدين من آراء المراجعين . كما تناولت هذه الدراسة مراجعة الحسابات صارفين النظر عنالأنواع المختلفة لها ، سواء البيئية أو الاجتماعية أو مراجعة العمليات.

الحدود الزمنية:

سوف نحاول أن نقوم بمسح تاريخي شامل للواقع الجزائري ، فضلا عن التركيز الظرفي لسنواتتطور تدقيق الخارجي في الجزائر من خلال فترة 2010إلى غاية سنة 2019.

أسباب اختيار الموضوع:

- قلة الدراسات حسب علم الباحث التي تناولت هذا الموضوع
- محاولة لإثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع
- تعتبر دراسة المراجعة بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية

منهجية الدراسة:

تعتمد الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي لإبراز اهم المفاهيم والأدوات والمقاربات المرتبطة بالموضوع والإلمام بها من اجل التحكم اكثر في الجوانب المرتبطة بها، اما فيما يخص الجانب التطبيقي فسوف نعتمد على اسلوب الاستقصاء وذلك بتوجيه استبانة الى الاطارات ذات الصلة بالموضوع في المؤسسات التي مستها الدراسة تم معالجة البيانات المتحصل عليها باستخدام برنامج ال SPSS .

الصعوبات التي صادفت الدراسة:

تبعا لخصوصية الموضوع المتعلق بدور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتفعيل الحوكمة المؤسسات الاقتصادية وجدنا أمامنا صعوبات من أهمها الأتي:

- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع ، وخاصة منها أطروحات الدكتوراهومذكرات الماجستير التي تفتقد إليها الجامعة الجزائرية في حدود علو الباحث؛
- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري في ظل عدم تنظيم المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ؛
- صعوبة الحصول على يد المساعدة من قبل المسؤولين والذين يعتبرون ملزمون بتطبيق هذه المعايير.
- تفشي فيروس كورونا

الدراسات السابقة:

من خلال اطلاع الباحث على الدراسات السابقة وجد إن الدراسات المتعلقة بالمجال نفسه شحيحة إلى حد ما ، وفيما يلي عرض للدراسات السابقة والمتعلقة بجانب من الموضوع وذات العلاقة:

1. حمادي نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، محاسبة ومالية، جامعة الشلف، تاريخ المناقشة: 2008

تهدف الدراسة إلى إبراز أهمية ودور التدقيق الخارجي للشركات من خلال إعطائها اعتمادية لقوائمها المالية، وإبراز دور حوكمة الشركات من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة الشركات، والتي تضمن مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة، بحيث تم إسقاط الدراسة على محمع صيدال من خلال واقع التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات في مجمع صيدال، وبذلك يكون هذا البحث قد اقتصر على دراسة آلية واحدة من آليات حوكمة الشركات، وهي التدقيق الخارجي من حيث الدور الذي من الممكن أن يقوم به من أجل التطبيق الجيد لحوكمة الشركات.

2. عبدي نعيمة، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، تاريخ المناقشة: 2009.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور آليات الرقابة من حيث مدى إمكانية مساهمتها في حوكمة جيدة للمؤسسات، حيث ركزت هذه الدراسة على دور كل من مجلس الإدارة، المراجعة الخارجية، لجنة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، بحيث تم إسقاط الدراسة على مجموعة من شركات المساهمة من ولايات الأغواط، الجلفة، الجزائر، وبجاية وقد توصلت هذه الدراسة إلى ضرورة إصلاح آليات الرقابة التي تحوكم بها المؤسسات الجزائرية.

3. دراسة (وائل إبراهيم الراشد، 2001)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أبرز المشاكل والمعوقات التي تواجه مهنة محافظة الحسابات بدولة الكويت وسبل التغلب عليها وزيادة كفاءة مكاتب الخبرة المحاسبية نحو تطوير المهنة ، فيمكن من خلال الوقوف على أراء اعضاء المهنة بالدولة تحديد سبل النهوض بالمهنة والارتقاء بها لتكون بمصاف مثيلاتها في الدول الصناعية. ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استبانه وزعت على جميع مكاتب المراجعة بالكويت وعددها (32) مكتبا، وقد تبين من خلال نتائج الدراسة بان ابرز مشاكل المهنة تتمثل في عدم وجود ميثاق شرفي للمهنة وغياب الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة، غياب الدور المهني لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، غياب القواعد المنظمة للسلوك المهني.

الفصل الاول : الاطار المفاهيمي والقانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر "محافظ الحسابات"

تمهيد :

لقد شهد مطلع القرن الحادي والعشرين اهتماما مهنيا كبيرا بمعايير ومنتجات خدمات التدقيق المهني، لا سيما بعد سلسلة الفضائح المالية التي شهدتها العديد من دول العالم، حيث أصبح ينظر إليها بأنها الوسيلة المثلى التي يلجأ إليها أصحاب رأس المال والمساهمون ومختلف الهيئات التي تستخدم القوائم المالية كالبنوك ومصالح الضرائب، لضمان حقوقهم وحماية ممتلكاتهم وممارسة الرقابة على أعمالهم.

وبغية توضيح مفهوم تطور عملية التدقيق الخارجي في الجزائر وعلاقتها بحوكمة الشركات ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، من حيث تعرف التطور التاريخي لمهنة التدقيق ، وتنظيم المهنة، ودراسة بعض الأطر التشريعية والقانونية المنظمة لها، ومختلف الهيئات القانونية المشرفة عليها.

أما المبحث الثاني فسوف نتناول فيه عن الخصائص العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات من خلال تعرف على كيفية تعينه وموانع تعينه وكذلك حقوق وواجبات محافظ الحسابات. وارتأينا تخصيص المبحث الثالث للتعرف على الاجراءات المالية والقانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات من خلال التعرف على اتعاب ومسؤوليات وتقرير محافظ الحسابات .

المبحث الاول : واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

إن أهم ما ميز مهنة التدقيق في الوقت الحالي تعرضها لعدة هزات أدت إلى فقدان الثقة في منتجاتها، وذلك بعد ثبوت تواطؤ بعض مكاتب التدقيق العالمية في عمليات غش واحتيالات مع الشركات التي تتعامل معها، خلفت خسائر معتبرة، مست العديد من الشركات العالمية ومختلف الأطراف التي تربطها علاقة بها، الأمر الذي دفع بالعديد من المنظمات والدول إلى مراجعة السياسات والتشريعات والقواعد التي تحكم ممارسة هذه المهنة، ومحاولة ربطها ببعض المبادئ والمعايير العملية والأخلاقية لضمان جودتها وتحقيق أهدافها ورغبة مختلف الأطراف المستفيدة منها.

إن الجزائر وبهدف النهوض بمهنة التدقيق الخارجي، وجعلها تواكب هذه التطورات الحاصلة، خاصة في ظل سياسة الانفتاح الاقتصادي التي تبنتها ورغبتها في إصلاح المنظومة الاقتصادية للبلاد، قامت بمجموعة من الإصلاحات مست الأطر التشريعية والتنظيمية والأخلاقية التي تحكم وتنظم ممارستها هذه المهنة، والتي سوف نحاول تناولها من خلال هذا المبحث. ولكن قبل ذلك سنقوم بتقديم عرض موجز حول مهنة التدقيق في الجزائر، من حيث تعريف محافظ الحسابات وتحديد مهامه، وكذلك حقوقه وواجباته ومختلف المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق الخارجي منذ الاستقلال.

المطلب الاول : التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر

لقد عرفت الجزائر منذ الاستقلال عدة تحولات اقتصادية، وخلال هذه المراحل التي مرت بها قامت بسن مجموعة من القوانين والتشريعات تتماشى مع سياساتها الاقتصادية التي ميزت كل مرحلة، حيث ركزت هذه التشريعات بشكل كبير على تنظيم عمل الشركات وكيفية التحكم والسيطرة وممارسة الرقابة عليها، ومن بين تلك القوانين، القوانين الخاصة بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات، مثل القانون رقم 68 /107 الذي دعا المؤسسات الوطنية ذات الطابع الصناعي والتجاري إلى تعيين محافظي الحسابات قصد التأكد من سلامة ومصداقية حساباتها، وغيرها من القوانين، والتي تنصب في مجملها حول تنظيم مهنة التدقيق وهيكلتها، ويمكن أن نلخص أهم المراحل التي مرت بما هذه المهنة في الجزائر من خلال ما يلي:

- **المرحلة الأولى: (1969-1980):**

هم ما ميز هذه المرحلة صدور الأمر رقم 69-107 بتاريخ 1969/ 12 / 31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، والذي حدد مهام وواجبات محافظي الحسابات في التأكد من سلامة ومصداقيةحسابات وأصول الشركات والمؤسسات العمومية[1]، وصدور المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/ 11 / 16 الذي جاء بكيفية تحديد

[1]- مقراني عبد الكريم وأخرون، مداخلة تحت عنوان" : أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي"، مقدمة إلى الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011، ص 7.

واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، والذي كرس مهنة محافظة الحسابات كمراقب دائم للتسيير في هذه المنظمات، مسندا مهنة محافظي الحسابات إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من طرف وزير المالية، وبالتالي اعتبر محافظ الحسابات موظفا لدى الدولة، وهذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد في تلك الفترة، والمتمثل في نمط التسيير الموجه[1]، ليليه بعد ذلك صدور الأمر الرئاسي رقم 71-82 بتاريخ 29-12-1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، حيث تطرق إلى تحديد اختصاص كل منهما في المواد من المادة رقم 4 إلى غاية المادة رقم 9، وشروط مزاولتهما من المادة رقم 10 حتى المادة رقم 12، وكيفية ممارستهما من المادة رقم 13 إلى غاية المادة رقم 21؛ وتطرق كذلك إلىكيفية تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وكيفية تسييره من خلال المواد من 22 إلى غاية المادة 66[2].

•المرحلة الثانية (1980-1988):

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذيشرعت فيه السلطات العمومية منذ 1980 بعد الضعف التسييري الذي ميز المرحلة السابقة، أجبر المشرع الجزائري على إعادة النظر في الوظيفة الرقابية، من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة، والعودة ثانية لصالح الفعالية والنوعية، وذلك قصد الحد من الاختلالات وسوء التسيير، وكان ذلك مع صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في10 ديسمبر 1980من أجل إرساء آليات رقابية فعالة لمؤسساتنا الوطنية، حيث أعطى هذا القانون بمحلس المحاسبة كافة الصلاحيات المتعلقة بممارسة الرقابة الداخلية والخارجية على المنظمات ذات رأس المال العمومي[3]، الأمر الذي أدخل مهنة التدقيق في فراغ قانوني، من حيث شروط التعيين والمهام والواجبات والمسؤوليات، خاصة بعد إلغاء المادة 39 من الأمر69 / 107 وضمنيا المرسوم 70 / 173 ، والذي استمر حتى سنة 1984 تاريخ إصدار قانون المالية لسنة 1985، والذي جاء ليعيد تكييف المهنة، إلا أن هذا القانون بقي حبرا على ورق، ولم يتم تطبيقه على أرض الواقع لعدة أسباب، منها عدم توفر الأرضية المناسبة لذلك خاصة في ظل النقص الحادفي عدد المدققين المؤهلين لممارسة المهنة، والظروف الاقتصادية السائدة في تلك المرحلة، والتي كانت تفرض احتياجات أخرى، وضعف التنظيم المهني، واستمر هذا الأمر على حاله حتى سنة 1988 تاريخ صدور القانون المتعلق باستقلال المؤسسات العمومية .[4]

---

[1]- سيد محمد وآخرون، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم10/ 01 ، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، تاريخ الاطلاع: 28-10-2014، ص 3، الموقع:**http : / / www . kantakji .com**

[2]- مقراني عبد الكريم وآخرون، مرجع سابق، ص 7.

[3]- سيد محمد، مرجع سابق، ص 3. « العايب عبد الرحمان، مداخلة تحت عنوان : نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، يومي 11-12 أكتوبر 2010، ص 12.

[4]- زيادي سامي، أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، تاريخ المناقشة 2013، ص5

• المرحلة الثالثة (ما بعد 1988):

يمكن القول بأن الانطلاقة الفعلية للاهتمام بمهنة التدقيق في الجزائر جاءت مع صدور القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، أين تحررت هذه الأخيرة من القيود المفروضة عليها، ونالت استقلاليتها المالية وأصبحت خاضعة لأحكام وقواعد القانون التجاري، وأصبحت معرضة للإفلاس والتصفية مما تطلب ضرورة تدقيق حساباتها والمصادقة عليها من قبل أطراف خارجيين متخصصينكمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين[1]، الأمر الذي ألزم على الجهات المسؤولة في الجزائر العمل على النهوض بمهنة التدقيق الخارجي وتأهيلها، بما يمكنها من مواكبة هذا التغير الحاصل في الحياة الاقتصادية، وما يسمح بمزاولة الرقابة على هذه المؤسسات، وهو ما نتج عنه صدور القانون رقم91 / 08 في04/271991/،[2] والمتعلق بإعادة تنظيم مهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، والذي تم اعتماده في1991 / 05 / 01 ، حيث اعتبر بمثابة منعرج حاسم في تاريخ تنظيم هذه المهنة في الجزائر، أين تم جمع ثلاثة تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأصبحت بذلك مهنة التدقيق في الجزائر مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتوفر فيه شروط ممارستها دون الرجوع إلى الوزارة الوصية، وهي بذلك قفزت قفزة نوعية، حيث تحقق فيها أحد أهم شروط ممارستها ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد[3] ؛ يليه بعد ذلك صدور عدة قوانين وتشريعات تصب في مجملها حول تنظيم المهنة وهيكلها، ومن تلك القوانين المرسوم التنفيذي رقم136 96 / الذي صدر سنة 1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمؤرخ في15 / 04 / 1996، حيث بموجب المادة الأولى منه تتضح طبيعة المرسوم على أنه يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين[4]، ليتم بعد ذلك إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة كهيئة استشارية لدى وزارة المالية يهتم بشؤون البحث والتطوير ووضع المعايير المتعلقة بمهنة المحاسبة والتدقيق من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96/ 318 المؤرخ في 25 / 09 / 1996، وفي سنة 2010 ونتيجة لعملية إصلاح النظام المحاسبي الذي باشرته الجزائر أدخلت عدة تعديلات على مهنة التدقيق حتى تتمكن من تكييفها مع النظام المحاسبي المالي الجديد وضمان حسن تطبيقه، وذلك من خلال القانون 01 10/المؤرخ في 0629/ 2010المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي

---

[1]- عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، ص 6

- الموقع :http : // www . kantakji .com

[2]- د سيد محمد، مرجع سابق، ص 4

[3]- عمورة جمال، مرجع سابق، ص 6

[4]- مقراني عبد الكريم، مرجع سابق، ص 8

يمنح صلاحيات أوسع للسلطات العمومية من خلال استعادة وزارة المالية صلاحيات تنظيم المهنة وممارسة الوصاية عليها[1]

المطلب الثاني : المرجعية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق

المرجعية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق:[2]

تعد مهنة التدقيق من المهن ذات الاهمية البالغة في الجزائر لما لها من أثر على الساحة الاقتصادية، وهذا ما جعلها تحظى بترسانة من القوانين والنصوص التي تنظمها خاصة في الأونة الاخيرة. فيما يلي، سنعرض أهم النصوص التنظيمية التي تشكل المرجعية القانونية للمهنة. تجدر الإشارة إلى أن مهنة محافظة الحسابات في الجزائر كان ينظمها القانون 91 /**08**الصادر سنة 1991، والذي تم إلغاؤه بصدور قانون 10 / 01 ، المؤرخ في 29 جوان 2010، والذي يهدف إلى تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. (شريقي عمر، 2012، صفحة 93) إضافة إلى هذا القانون (قانون 10 / 01) فإن هناك بعض النصوص المرجعيات ذات الصلة بالموضوع، نذكر منها ما يلي:

- **القانون التجاري الجزائري:** والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظة الحسابات فيشركات المساهمة (SPA)، من خلال المواد 600 و 609 تحت قسم تأسيس شركات المساهمة والمواد من 715 مكرر 4 إلى 715 مكرر 14 تحت قسم مراقبة شركات المساهمة: (الأمانة العامةللحكومة،2007، الصفحات 188-191).
- الأمر رقم 05 / 05 الصادر في 25 جويلية 2005، والذي يلزم الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) في المادة 12 منه على تعيين محافظ الحسابات أو أكثر ابتداء من سنة 2006: (الجريدةالرسمية، 2005، صفحة4)
- المرسوم التنفيذي رقم 06 / 354 الصادر في 9 أكتوبر 2006: والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، حيث تم إسنادها إلى تلك المطبقة في شركات المساهمة والمبينة في القانون التجاري: (الرسمية 1، 2006، صفحة 4)
- قانون رقم 09 / 09 الصادر في 30 ديسمبر 2009: والذي يعدل المادة 12 من الأمر رقم 05/ 05 ، في المادة 44 منه على أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي لم يتجاوز رقم أعمالها عشرةملايين دينار غير ملزمة بتعيين محافظ الحسابات :(الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 16)
- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يتعلق بتعيين محافظيالحسابات،(الجريدة الرسمية العدد 07 بتاريخ 02 فيفري 2011)

[1]- عمورة جمال، مرجع سابق، ص7

[2]- « مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3 ، العدد خاص، جانفي 2019» ص ص :1-21.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011: يحدد معايير تقاريير محافظ الحساباتوأشكال وأجال إرسالها. (الجريدة الرسمية عدد 30 بتاريخ 01 جوان 2011).
- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 : يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبةمن طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها. (الجريدة الرسمية عدد 03 بتاريخ 16 جانفي 2013)
- قرار 24 يونيو 2013 : والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ ألحسابات والذي أتبع بقرار 12 يناير2014، والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير. (الجريدة الرسمية ، 2014 ، الصفحات 10-19)
- مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 : المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، الصادر عن وزارة المالية.
- مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 : المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، الصادر عن وزارة المالية.
- مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 : المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، الصادر عن وزارة المالية.

يمكن تناول وتقسيم النصوص والتشريعات التي تناولت تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر إلى:

- تشريعات متعلقة بشخصية المدقق؛
- تشريعات متعلقة بالعمل الميداني؛
- تشريعات متعلقة بإعداد تقرير عملية التدقيق.
- التشريعات المتعلقة بشخصية المدقق

لقد حدد المشرع الجزائري مجموعة من الأحكام تنصب في مجملها نحو تحديد المؤهلات المطلوبة والشروط الواجب توفرها في المدقق الخارجي، والتي سوف نتناولها من خلال النقاط التالية:

- التأهيل المهني؛
- الاستقلال والحياد؛
- العناية المهنية اللازمة.[1]

1. التأهيل المهني:

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، العدد 56، الصادرة في 29 سبتمبر 1996، ص 1.

إن التأهيل المهني له دور كبير في إنجاح مسار عمل المدقق **الخارجي** وأدائه وبناء شخصيته، والمشرع الجزائري لم يتغافل عن هذه النقطة، حيث تطرق لها من خلال القرار الصادر عن وزارة المالية، والمتعلق بإنشاء مدرسة وطنية لتكوين محافظي الحسابات

2. الاستقلال و الحياد:

إن استقلال وحياد المدقق الخارجي يعتبر من أهم المعايير التي تضمن تحقيق أهداف عملية التدقيق وجودها، والمشرع الجزائري أخذ هذه النقطة بعين الاعتبار، وذلك من خلال إصداره لمجموعة من القوانين قصد حماية المدقق الخارجي من فخ عدم الاستقلالية والحياد، وتحريره من أية ضغوط أو مؤثرات خارجية قد تؤثر على عمله وعلى تقريره النهائي

3. العناية المهنية اللازمة:

لقد ألزم المشرع الجزائري المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأديته لمهامه، حيث جاء في نص المادة رقم 49 من القانون 91-08 أن المدقق يتحمل المسؤولية الكاملة في إبداء قواعد العناية المهنية اللازمة أثناء تأديته لمهامه، كما ألزمته نفس المادة بتوفير الوسائل الضرورية لتحقيق ذلك، وفي نفس السياق فقد أوجبت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على أعضائها التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزونها ضمن مبدأ احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول ماه، كما ألزمت المادة 53 من القانون 91-08 المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على فرض عقوبات انضباطية على المدققين في حالة مخالفتهم للقواعد المهنية. أما المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 فقد ألزمت المدقق بأن ينفذ بعناية وطبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المطلوبة. وحثت المادة رقم 02 من نفس المرسوم المدقق الخارجي بأن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أدائه لمهامه بدون المساس بكرامة المهنة وشرفها، وأن ينفذ وبعناية وطبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية، أما المادة الخامسة من نفس المرسوم فقد دعت مدقق الحسابات إلى التقيد عند ممارسته لمهامه بجميع القواعد التنظيمية والمتطلبات المهنية التي يفرضها القانون

4. تشريعات متعلقة بالعمل الميداني:

إن توفر الكفاءة العلمية والخبرة والاستقلالية تعد أمورا مهمة في ممارسة مهنة التدقيق للخروج برأي صحيح حول مصداقية القوائم المالية، إلا أنها وحدها تعتبر غير كافية، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى إلى جانب هذه الأخيرة، ومن بين هذه المعايير معايير العمل الميداني ، إلا أن

المشرع الجزائري وفي ظل القانون 91-08 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر لم يوليها أي اهتمام ، حيث اكتفى بالإشارة إليها في المادة 39 من هذا القانون ، والتي تركت الحرية الكاملة للمدقق في تحديد كيفيات ونطاق أدائه لمهمته ، لذلك سوف يتم تناول الأحكام المتعلقة بالعمل الميداني من خلال مقرر وزير الاقتصاد رقم SPM/103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 ، والمتعلق بالاجتهادات الدنيا لمدقق الحسابات ، والتي دعت المدقق إلى ما يلي:

- أن يقوم محافظ الحسابات بإمساك ملفين ضروريين للقيام بمهمته، هما الملف الدائم والملف السنوي حتى يستطيع تنظيم نشاطه والتأكد من أنه جمع كل العناصر الضرورية التي تسمح له بالإدلاء برأيه النهائي المدعم بالأدلة ، وكذلك كون وجودهما يمثل بنك معلومات دائم ودليلا على أن المدقق قد اتبع معايير الأداء المهني؛
- تنظيم وتخطيط المهمة (البرنامج العام ، قائمة المتدخلين ، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال ، تواريخ تقديم التقارير)؛
- تقييم نظام المراقبة الداخلية (شرح الأنظمة، خرائط التتابع ، واستمارات المراقبة الداخلية ، أوراق العمل بما فيها العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة ، خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم المعمول بها وآثارها على برنامج مراقبة الحسابات)
- مراقبة الحسابات السنوية (برنامج يتماشى وخصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأشغال المنجزة، وثائق أو نسخ منها حاصل عليها من المؤسسة أو من غير المبررة لمبالغ الحسابات التي تم فحصها، حوصلة وتعاليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة، الخاتمة العامة حول المصادقة).[1]
- تدقيقات خاصة أو قانونية (فحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانونا، إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها، الوثائق العائدة لهذه التدقيقات، فحص الأحداث ما بعد الميزانية الختامية)
- حفظ الوثائق العامة مثل: الرسائل المتبادلة مع المؤسسة، مذكرات حول اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين، نسخ من المحاضر؛

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن القانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 24، الصادر في 15 أفريل 1996، ص 5. * زبادي سامي، مرجع سابق، ص 31.

- الحفاظ على سرية المعلومات المحتواة في ملفات العمل، ويجب أن تبقى داخل وخارج مكتب المدقق حسب المادة 301 من قانون العقوبات، وأن تحفظ هذه الوثائق في الأرشيف لمدة لا تقل عن 10 سنوات حسب المادة 12 من القانون التجاري..

5 . تشريعات متعلقة بإعداد تقرير عملية التدقيق:

- كما رأينا في السابق فإن تقرير محافظ الحسابات يعتبر المرجع للحكم على أداء الشركة وتسييرها ومدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية بما، باعتباره الوسيلة القانونية الوحيدة التي يعبر من خلالها عن رأيه الفني والمحايد حول مدى مصداقية وصحة القوائم المالية التي كلف بتدقيقها، ويوفر من خلالها جميع المعلومات المهمة التي تحتاجها الأطراف ذات المصلحة لترشيد واتخاذ قراراتهم.

- قد تناول المشرع الجزائري هذه المسألة من خلال مجموعة من القوانين والتوصيات ، فحسب التوصية رقم 03 من الاجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية الصادرة في المقرر 94/ SPM/103 المؤرخ في 02 فيفري 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات ، والتي أوصت المدقق الخارجي بضرورة إعداد تقريرين كتابيين عام و خاص، حيث يتعلق التقرير العام بالمصادقة على الحسابات السنوية ، ويتضمن رأي المدقق الخارجي في ما تحتويه القوائم المالية للمؤسسة في مجملها ، ومدى ملاء متها وصحتها ومختلف الأخطاء و التلاعبات التي اكتشفها ومدى تأثيرها على النتيجة والتعديلات التي مست الطرق المتبعة في إظهار القوائم المالية ، على أن يختتم هذا التقرير بشهادة مدقق الحسابات على انتظامية وصحة الوثائق السنوية ، وإذا أقتضى الأمر رفض مبرر للشهادة. أما التقرير الخاص فيتعلق بالاتفاقيات القانونية المبرمة خلال الدورة والمسموح بها قانونا بين المسؤولين عن المؤسسة والغيرة والذي تطرق إليه المشرع الجزائري كذلك من خلال المادة 628 من القانون التجاري ، حيث جاء فيها ما يلي: "لا يجوز ، تحت طائلة البطلان، عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة ، إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا، بعد تقديم تقرير من محافظ الحسابات". كما دعا المقرر 103/ 94 المدقق الخارجي إلى إلقاء كلمة (تقرير شفهي) على مجلس الإدارة عند اجتماعهم السنوي حول الحسابات السنوية تتضمن النقاط التالية:

- الإجراءات المطبقة والطرق والتقنيات المستعملة والوسائل المعمول بها؛
- نقاط ضعف المراقبة الداخلية الملحوظة من طرف مدقق الحسابات؛
- حسابات وعناصر القوائم المالية التي تحتاج إلى تغييرات؛
- ملاحظات حول طرق التقييم المستعملة وعرض القوائم المالية للمؤسسة؛

- التلاعبات والغلطات المكتشفة دون إخفاء لأي منها مهما كانت الأسباب ؛
- المشاكل والعراقيل التي يصادفها عند تنفيذه لمهامه؛
- النتائج المستخلصة من الملاحظات المشار إليها أعلاه وأثرها على النتيجة.

المطلب الثالث : الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

إن تناول الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر قد لا يمكن فصله عن التطور التاريخي لهذه الأخيرة، ولا عن سلسلة الإصلاحات التي قامت بها السلطات العليا في البلاد، لما لهذه الهيئات والمنظمات المهنية من دور في الإشراف هذه المهنة ومراقبة عملها والعمل على تطويرها. وفيما يلي ملخص لأهم الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر:

- **المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين**

لقد تم إنشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب القانون 91_08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، حيث نصت المادة 05 منه على " :نشأ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في الجزائر، يحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم."

فضلا عن أحكام المادة 05 أعلاه فقد حدد نفس القانون المهام الموكلة إليها باعتبارها جهازا مهنيا يعمل في إطار القانون من خلال المادة 09 ويمكن تلخيص أهم ما جاء فيها فيما يلي[1]:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من قائمة جدول المنظمة؛
- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها؛

[1]- براق محمد وآخرون، مداخلة تحت عنوان: أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص 5.

- تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظم.
- نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة هذه المهنة وكيفيات تطبيقها عن طريق التنظيم

- **مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة :**

تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لاعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيدي رقم : **92** /20 المؤرخ في 13_01_1992 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم97 /458 المؤرخ01_12_1997، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية الأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائد عمله. وتتمثل اختصاصاته في:[1]

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة؛

- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية والمنظمات الأجنبية المماثلة وغيرها؛

- إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها؛

- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية؛

- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي

- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة؛

- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياةالمؤسسة؛

- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة الحضور التدريبات والملتقيات المهنية، تنظيمها، الإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة؛

[1]- براق محمد وآخرون، نفس المرجع السابق ، ص 6.

- المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث؛ - القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

- **المجلس الوطني للمحاسبة**

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 ، وطبقا للمادة الثانية منه يعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذا طابع وزاري ومهني مشترك، يتولى مهمة التنسيق في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، وهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية .

تتمثل صلاحياته طبقا للمادة الثالثة من نفس المرسوم فيما يلي :[1]

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة و بتعليمها؛

- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية؛

- يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛

- يفصح ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة ؛

- يشارك في تنظيم أنظمة التكوين و برامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية؛

- يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي ؛

-ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه

المبحث الثاني: خصائص العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر من ناحية تعريفها حسب التشريع الجزائري وكذلك من ناحية الإعداد العلمي و المهني للمراجعين.

تعرف مهنة محافظ الحسابات بعض المميزات خصصها المشرع الجزائري في مجالات معينة سنعرض اهمها في المطالب التالية:

المطلب الاول: تعريف محافظ الحسابات

أ- حسب القانون التجاري

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، العدد 56، الصادرة في 29 سبتمبر 1996، ص 18.

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته 715 مكرر 4 (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) كمايلي:[1]

"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 أو مجلس المديرين حسب الحالة ، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين ، حول الوضعية المالية للشركة وحاسباتها .

ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة ، وصحة ذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين .

ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة .

كما يمكن استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال ، وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة المندوبي 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 .

يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني وفي الشركات التي تلجأ علنيا للادخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها .

ب - حسب المادة 27 من قانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 تنص هذه المادة على مايلي :[2]

يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات و الهيئات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري , و كذا لدى الجمعيات والتعاضدية الاجتماعية والنقابات.

وحسب المادة 28 يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الأتية :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة والهيئات المذكورة سابقا في نهاية السنة؛

[1]- القانون التجاري - بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر 1993 - ص : 184

[2]- الجريدة الرسمية رقم 20 ل1 ماي 1991.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- :يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته استمرار استغلال المؤسسة.

وهذه المهام عبارة عن فحص قيم وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير ويترتب عن هذه المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة المبررة قانونا.

المطلب الثاني: الخصائص المهنية والمعنوية لمحافظة الحسابات و الشروط الالتحاق بالمهنة

*** المؤهلاتCompétence et Moralité:**

المؤهلات و التي يمكن ترجمتها بالتكوين النظري والتطبيقي حيث تشمل المعرفة في ثلاث مجلات أساسية :

- ❖ معرفة معمقة في المحاسبة و التمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي و تقنيات المراجعة؛
- ❖ معارف في الاقتصاد العام و المؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة جيدا ليس فقط منالناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها وتنظيمها، مسيرها ، ومحيطها الخارجي؛
- ❖ معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهمته و مسئولياته من جهة، و التدقيق العميق في الجانب القانوني و التشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة و انتظامية القوائم المالية . ويعني هذا المعرفة المعمقة في القانون التجاري، التشريعات الضريبية، القانون الجنائي المطبق على الأعمال التجارية ومعرفة القانون المدني.

*** الاستقلالية (التنافي) :Indépendance**

من أجل الأداء الجيد و الكامل لمحافظ الحسابات يجب عليه أن يتمتع باستقلالية كاملة اتجاه هيئات المؤسسة الموضوعة تحت رقابته والابتعاد عن أي حالة تؤثر على حكمه المحايد . المشرع الجزائري من أجل الحفاظ على هذه الميزة أصدر عدة نصوص قانونية. فبموجب المادة 715 مكرر (6) من القانون التجاري المعدل ، تلخص حالات التنافي التي لا يمكن أن يعين فيها محافظ الحسابات في المؤسسة موضوع المراقبة و التي سنراها لاحقا .

- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبا ، وحتى يتمكن محافظ الحسابات من الحفاظ على استقلاليته المادية و المعنوية يجب احترام ما يلي:
- قبول عدد الوكالات وما يتناسب مع مؤهلاته وإمكانيات مكتبه؛
- ، الاختيار الأمثل لمساعديه؛ ،
- المساهمة الشخصية في كل مراحل المهمة؛ <
- التحسين الدائم لمعارفه ومساعديه (ملتقيات، الاشتراك في مجلات اختصاصه، محاضرات .....)؛
- توزيع المهام على أعضاء مكتبه؛ به احترام توصيات مجلس المنظمة الوطنية بشأن المعايير التقنية والمهنية

شروط الالتحاق بالمهنة

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه الشروط المبينة في المادة (6) من القانون رقم (91 - 08) المؤرخ في24 / 04 / 91 المتعلقة بالمهنة ، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- توفر الشهادات المشترطة قانونا، والمتمثلة في الحصول على شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية فرع علوم مالية ثم إجراء تربص أو تدريب علي لمدة سنتين مم ة للعملية التعليمية لأنه يساعد المتربص على معرفة كيفية تطبيق المعرفة التي اكتسبها على الواقع العملي , ويزود الطالب بالخبراء و المهارات اللازمة للممارسة المهنية . وبعد انتهاء فترة التربص يتم إجراء امتحانات (كتابية وشفوية لقياس مدى تفهم المرشح و استيعابه[1] لهيكل المعرفة المهنية المتخصصة ومدى تفهمه لظروف وبيئة الممارسة المهنية , ومدى امتلاكه للمهارات اللازمة لأداء واجباته المهنية، و مدى قدرته على إصدار حكم مني سليم فيما يقابله من مشاكل مهنية . و الهدف من هذه الامتحانات المهنية هو كونها تتضمن شقا نظريا يختص بالمعرفة العلمية النظرية وشقا عملا يهتم بفنون و مهارات الممارسةالعملية و الميدانية؛
  - الجنسية الجزائرية؛
  - •التمتع بكل الحقوق المدنية؛

[1] تطبيقات في أصول المراجعة لد. م الفيومي ود. ع لبيب - 1998 - ص : 58

- أن لا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية؛
- •التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وذلك للحصول على الترخيص أو الاعتماد و الذي يعني اعترافا قانونا بالمهنة محافظة الحسابات
- الخبرة المحاسبية؛
- تأدية اليمين أمام المحكمة المختصة إقليميا.

المطلب الثالث : مهمة محافظ الحسابات

حسب المادة 27 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات.

من هذا التعريف نستنتج أن المحافظ الحسابات مجموعة من المهام التي يمكن ترتيبها في صنفين أساسين:

1- المهمة الأساسية تتمثل في مراجعة دائمة تؤدي إلى المصادقة على شفافية وسلامة الحسابات ؛

2- مهام قانونية خاصة تتعلق ببعض العمليات.

ومن ثمة يمكن ترتيب مهام محافظ الحسابات إلى مهام عامة (مستمرة ودائمة) وخاصة ، يمكن شرحها بإيجاز فيما يلي:

المهام العامة:

إن المهمة الأساسية والعامة هي مراجعة محاسبة الشركات التجارية عن طريق فحص دفاترها وقيمها وممتلكاتها ، أي أن هذه المراقبة هي مراجعة خارجية قانونية إجبارية بنص المادة 828 من القانون التجاري الجزائري. ما عن غاية هذا الفحص في مصادقة 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 إلى الجمعية العامة للمساهمين يعبر عن قناعته العميقة بسلامة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية ، وهذا وفقا لأسس عمل مهنية ومعايير اختبار توصي بها وتحبذها الهيئات المختصة.

وهذه المهمة تسمح كذلك ب:

- تأكيد وتكميل المعلومات المالية المتضمنة في تقرير المديرين بنص المادة 28 من قانون 91-08 السطر2)؛
- تقييم شروط عقد الاتفاقيات بين الشركة الخاضعة للمراقبة والمؤسسات أو الهيئات التي تتعامل معها، أو المؤسسات التي تكون فيها مصلحة للمسيرين في الشركة بنص المادة (28 من القانون 91 - 08 السطر2)؛
- إعلام المسيرين والجمعية العامة بكل النقائص التي يمكن أن استمرار نشاط المؤسسة بنص المادة (28 من القانون 91-08 السطر 3)؛
- إصدار رأي عن التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة الخاضعة للمراقبة؛ - تقييم فعالية المراقبة الداخلية بما فيها نشطات المراجعة المالية والمحاسبة الداخلية؛
- التنبيه إلى الأخطاء والمشاكل المكتشفة ؛
- المصادقة على رواتب الأشخاص الأكثر تقيما ومكافأة في المؤسسة (عدد الأشخاص 5 حسب المادة 68 و 10 أشخاص حسب المادة 819)

هذه المهمة تنتهي بإعداد تقرير يقدم إلى الجمعية العامة يبين فيه محافظ الحسابات العناصر التي توصل إليها بصدد تنفيذه للعقد الذي يربطه بالشركة (نص المادة 29 من القانون 91-08).

المهام الخاصة :

المشرع الجزائري كلف محافظو الحسابات بمهام متعددة خاصة حتى يجعل منه الحارس الأمين على تطبيق القوانين داخل المؤسسة ، هذه المهام الخاصة والمتعددة ذات الطابع الظرفي يمكن ذكر منها مايلي :

1 - إخطار الجمعية العامة للمؤسسة بكل المخالفات التي اكتشفها؛

2 - التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي (بالزيادة أو التخفيض)؛

3 - إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها (المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري الجزائري)؛

4 - المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح (المادة 723) ؛

5-تقييم اقتراحات تعديل الأشكال والطرق الخاصة لحسابات النتائج والميزانية (المادة 715)؛

6 - ممارسة الحق التفضيلي للإكتتاب؛

7 - فحص متطلبات التنازل والدمج والانفصال وتصفية الشركات المادة 750)؛

8 - استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة (المادة 621)؛

المطلب الرابع : تعيين و موانع تعيين محافظ الحسابات

1- تعيين محافظ الحسابات

القانون رقم (88 -01) والقانون رقم (88 – 04 ينص على تعين محافظ الحسابات على الأقل في كل المؤسسات العمومية الاقتصادية 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 يتعلق بكيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غيرالمستقلة.

فإجمالا 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) : يعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة , واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات " ..... وذلك عند تحرير الحصص العينية كلها و تحرير على الأقل 25 % بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم) , هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية و في محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأولين وتعيين محافظ أو محافظي الحسابات .

لتعيين عن طريق المساهمين:

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث سنوات ، يختاروا من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني وذلك حسب ما جاءت به المادة 715 مكرر (4) من القانون التجاري المعدل.

إضافة إلى المادة 30 من القانون (91 - 08) التي تنص على أن « تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في القانون»

التعيين عن طريق المحكمة:

التعين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرره" وإذا لم يتم تعين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات ، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعينهم 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 (1/ 10) 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 و يبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

مدة العهدة:

مدة عدة محافظ الحسابات تم تحديدها بثلاث سنوات مجددة مرة واحدة فقط 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 ، الأسباب المنع ، الاستقالة ، الرفض ،..... الخ.

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

2 - 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 تعين 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.

- 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 مرتبا ، 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 اجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

لنفس الأهداف، القانون رقم 91-08 حدد حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مندوبية الحسابات وهي :

- 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 يشتغل منصبا مأجورا في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد عهدته؛
- أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل مسيرين؛
- مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة؛
- مهام التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة.

المطلب الخامس: حقوق و واجبات محافظ الحسابات

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

1. حقوق محافظ الحسابات

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

أ. الحق في الاطلاع:

لقد أتاح القانون المحافظ 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 أن" :يمكن لمحافظي

الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات والموازنات و المراسلات و المحاضر، و بصفة 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 درج، أو بإحدى هاتين العقوبتين على رئيس الشركة أو القائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة وحسب 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

ب. حق التقصي عن البيانات والإيضاحات:

المحافظ الحسابات الحق في طلب أي بيانات أو إيضاحات أو تفسيرات من مسئولي الشركة وأعوانها، يراها ضرورية لأداء مهمته على الوجه الأمثل، لاسيما إذا رأى أن الدفاتر و المستندات المطلع عليها غير كافية، وهو ما نصت عليه المادة 35 في قانون 91-08 المذكورة سابقا، "

وحق التقصي هذا ينطبق على الشركة المراقبة ، وأيضا على الشركات التي تمتلك أكثر من نصف رأس مال الشركة المراقبة أو على الشركات التي تمتلك الشركة المراقبة أكثر من نصف (2/1) رأسمالها . وهذا يعني أن سلطات التقصي غير محدودة لا في الزمان ولا في المكان.

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 و البيانات المرسلة إلى المساهمين:

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

ج. حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة:

يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة، وهو في الواقع حق و واجب، باسطة حق الاطلاع و واجب الاطلاع ، 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 : " يستدعي 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 يستدعي أيضا إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري ".

2. واجبات محافظ الحسابات:

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

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

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

- إلزامية اطلاع إدارة الضرائب على الوثائق المقررة.
- إذا رغب موكليهم في ذلك.
- عندما يدعون للإدلاء بشهادته أمام غرف المصالحة و التأديب والتحكيم
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم

ب. 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 في12 / 01 / 88 المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية في مادته (58) والتي تنص على أن «لا أحد يستطيع التدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية ...» .

كما جاء في القانون (91 - 08) المؤرخ في27 / 04 / 91 المتعلق بالمهن الثلاث في مادته (28) التي تشترط :« ... مهام محافظي الحسابات عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير»

و الهدف 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 و صحتها . كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.

هذه المادة تكرس مبدأ عدم المحدودية في الوقت وما يجب عليه إلى توزيع الوقت بطريقة مثلى على الأشغال الواجب إنجازها كما يجب برمجة تدخلاته حسب ما يلي:

- الأشغال الواجب إنجازها؛
- الأشغال الملزم بها منذ تعينه ؛
- الأشغال الواجب إنجازها بعد غلق الحسابات.
- الأشغال الواجب إنجازها مؤقتا عند تنفيذه لمهمة خاصة.

ث. الإشراف الشخصي:

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

- تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة ،
- تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة.

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 و المناهج الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات و الفهم 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، سيرورة الوثائق، المراقبة الحسابية، الجرد المادي، ... الخ
- الفطنة في التقييم .

المبحث الثالث :الإجراءات المالية و القانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات

تمثل الإجراءات المالية في الأعباء التي يتحصل عليها المراجع من جراء قيامه بعمله , وقد 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 تقريره حول مراقبة الحسابات السنوية للنشاط و الملاحظات والتصريحات حول دقتها وشرعيتها (أو عدمها).

إلى جانب هذا فإن على المراقب إبلاغ لذوي الحقوق على الأخطاء والغش المكتشفة خلال ممارسته المهنته.

المطلب الأول : أتعاب محافظ الحسابات

المادة (44) 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 بناء على مؤشرات ومعاييرهي:

- 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 00, 000000 10 دج. 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 :[1]

- 30 % عند بداية الأعمال؛ ا 20 % بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة؛

[1]- حسب المادة 8 من القانون 91 - 08

- "30 % عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات؛
- 20 % بعد اجتماع الجمعية العامة العادية.

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:[1]

- ترد مصاريف النقل ، بناء على تقديم الأوراق الثبوتية ، وفي حالة استعمال السيارة الشخصية ترد هذه المصاريف على أساس تعويض كيلومتري قدره 3 دج عن الكيلومتر الواحد؛
- مصاريف الإيواء والإطعام حين لا تستطيع المؤسسة توفيرها بوسائلها الخاصة ترد بناء على تقديمبيانات النفقات مدعمة بالوثائق الثبوتية المطابقة؛
- . 1500 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.

المطلب الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات:[2]

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

- المسؤولية المدنية؛
- المسؤولية الجزائية؛
- المسؤولية التأديبية.

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

[1]- حسب المادة 9 من القانون 91 - 08

[2] -Rencontre Nationale – les Entreprises Publiques Economiques et le Commissaire aux Comptes - S.N.C Juin 1989 P:26

الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم ، و يتحملون بالتضامن سواء اتجاه الشركة أو الهيئة أو اتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون.

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

يتضح مما سبق أن محافظ الحسابات مسؤول اتجاه طرفين :

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 الاجتماعين ، وبصفة عامة كل الآخرين الذين تضرروا من أفعال محافظ الحسابات .

2 - المسؤولية الجزائية

المادة (52) من القانون 91 - 08 تنص على أنه «يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام القانوني »

ومن هنا يمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية

مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات ونعني بها القيام بالمخالفات التي نص عنها القانون التجاري :

- القيام عمدا بممارسة أو الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية(المادة 829 القانون التجاري)
- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة ؛ 7 عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية (المادة 830 من القانون التجاري)؛
- إفشاء السر المهني (المادة 830 القانون التجاري)؛ 7 عدم الإشارة في تقريره عن عمليات النشاط المتعلق بالشركات الفرعية؛

- الممارسة غير القانونية لمهنة محافظ الحسابات المادة 54 من القانون 91 - 08).

وهناك مسؤولية تضامنية عن الأفعال المخالفة التي قد يقوم بها محافظ الحسابات بالاشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية ، كتقديم معلومات خاطئة ، التستر على أفعال المسيرين ، النصب والاحتيال... الخ.

3 - المسؤولية التأديبية

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 الفضيع؛
- السلوك المخالف لشرف المهنة.

المطلب الثالث: معايير تقرير محافظ الحسابات:[1]

1. معايير تقرير محافظ الحسابات.

من خلال المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 ، والذي نص في مادته الثانية على المعايير الخمسة عشر دون التطرق إلى محتوياتها وهي كالتالي:

1. معيار تقرير عن الرأي حول القوائم المالية.
2. معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.
3. معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة.
4. معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات.
5. معيار التقرير الامتيازات الممنوحة للمستخدمين.
6. معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
7. معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية.
8. معيار التقرير استمرارية الاستغلال.

[1] http://chti2014.blogspot.com/2019/01/blog-post.html

9. معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان.
10. معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال.
11 معيار تقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال.
12. معيار تقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.
13 معيار التقرير بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.
14 معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.
15. معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

وفي المادة السادسة ذكر المرسوم المدة المعطاة لتسليم التقارير محافظ الحسابات إلى الجمعية العامة العادية أو الجهاز التداولي المؤهل خمسة يوما قبل إنعقادها، دون التطرق لمحتوياتها.

2. محتويات تقرير محافظ الحسابات.

في قرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 يحدد محتويات تقارير محافظ الحسابات في الجريدة الرسمية العدد 24 المؤرخة في 30 أفريل 2014 تحدث المادة 01 و02 على تحديد محتويات معايير التقرير لمحافظ الحسابات ومحتوياتها في الملحق التي يجب على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار مهامه.

معيار تقرير عن الرأي حول القوائم المالية:

- يهدف المعيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.
- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته، يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.
- يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظامية وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.

- يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن إختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.
- حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقويم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للإختلالات التي اكتشفها.
- حدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبة المنصوص في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق، يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول التسيير المؤهل، يتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات، تتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة.
- لا يسر رأي محافظ الحسابات، إلا على حسابات السنة المالية المعنية، وحتى تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة كما نص عليه القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:

✓ اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول.

✓ عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظ الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ اقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزئين:

الأول التقرير العام للتعبير عن الرأي، والثاني المراجعات والمعلومات الخاصة.

1/التقرير العام للتعبير عن الرأي:

❖ **مقدمة:**

في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات بـ:

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه.
- التعريف بالشركة المعني.
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.

- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان.
- التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية.
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.
- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.

❖ **الرأي حول القوائم المالية:**

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

✓ بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعيار المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية.

✓ يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة.

- **رأي بالقبول:**

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة لوضعية المالية وضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند الكيان عند نهاية الدورة.

تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية المعدة التي تفسرها.

يمكن لهذا الرأي أن برفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي، موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.

- **رأي بتحفظ أو بتحفظات:**

يتم التعبير عن الِرأي بتحفظ أو تحفظات من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية السنة المالية.

يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

- **رأي بالرفض:**

يتم التعبير عن الِرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة، قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

❖ فقرة الملاحظات:

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، في حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية، يلتزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

2/ المراجعات والمعلومات الخاصة:

يتمحور هذا الجزء المعنون بالمراجعات والمعلومات الخاصة حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة.
- المخالفات والشكوك التي تؤثر على الحسابات السنوية.
- المعلومات التي بموجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.
- يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره خمسة وأربعين يوما من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جها التسيير المؤهل.
- يجب أن تتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء من مهمة الرقابة.
- إذا تعلق الأمر بشركة محافظي الحسابات يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير.
- يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك، في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين.

في حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين، يدلي كلٍ محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.

2- <u>معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:</u>

- يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.
- تطبق أحكام المادة 732 مكرر4 من القانون التجاري والنقاط 7.1، 6.1، 5.1، 4.1، 3.1 على إجراء التعبير عن الراي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.

- يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية.
- لا يختلف تقرير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، عن التقرير العام، في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في التعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات.
- يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية والتقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومات.

3- **معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:**

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، حسب مفهومه أحكام المادة 628 من القانون التجاري، ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.
- تعد الاتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو عن طريق وسيط، بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين:
  - رئيس مجلس إدارة الشركة.
  - الرئيس المدير العام للشركة.
  - أحد متصرفيها.
  - عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة.
  - ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين.
  - الأشخاص المعنويون المتصرفون.
  - المسيرون والمسيرون المتضامنون.
  - المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

- يرتبط تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالاتفاقيات المنظمة، بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف إلى ضمان إطلاع المساهمين والمشاركين والغير، على الواقع والوضعيات والمعلومات التي يجب الإشارة إليها بغية فهم القوائم المالية بصورة أفضل.
- يعد التبليغ الإجباري من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة الاجتماعية وإلى محافظ الحسابات بقائمة وموضوع الاتفاقيات المنظمة المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية مصدر معلومات يمكنه عند الاقتضاء تحديد الاتفاقيات التي يكون موضوعها غير جاري بالنظر إلى معرفته العامة بالكيان وأنشطته.
- عند دراسة المعلومات المقدمة من طرف المديرية المكلفة بتحديد الأطراف المرتبطة والعمليات المنجزة معها، يمكن لمحافظ الحسابات أيضا أن يطلع على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنين ويمكنه تشكيل اتفاقيات منظمة، كما يقوم بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له.
- إذا تم إخطار محافظ الحسابات بإتفاقيات أو قام باكتشافها يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص، طبقا لأحكام المادة 628 من القانون التجاري أو القوانين الأساسية وهي:
  - عد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل.
  - أسماء المتصرفين أو المدراء العامين المعنين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، والمسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي من الأشخاص المعنين الآخرين المنصوص عليهم في القانون أو الأنظمة أو القوانين الأساسية.
  - طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات.
  - ظروف إبرام هذه الاتفاقيات، لاسيما الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة، الرسوم والمعلومات المقدمة، آجال الدفع الممنوحة، الفوائد المشترطة والضمانات الممنوحة، وعند الاقتضاء، كل المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين والشركاء أو المنخرطين بتقدير الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات تم تحليلها.
  - يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة، موجه الإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي استدعاءه للموافقة أو الفصل في تقريره، طبقا لأحكام المادة 628 من القانون التجاري والأنظمة الأساسية.

يتضمن هذا التقرير الخاص، الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي إكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه.

لا يقوم محافظ الحسابات في تقريره الخاص، بأي حال من الأحوال، أي رأي حول جدوى أو صحة ملائمة الاتفاقيات.

- يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالتذكير في تقريره الخاص، بوجود اتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، والتي لا تزال سارية المفعول، وذلك بناء على المعلومات المقدمة من طرف جهاز التسيير المؤهل.
- يشير محافظ الحسابات في تقريره الخاص إذا تم إبلاغه باتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل، الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة وعلى الجهاز المؤهل لضمان إلغائها، إلى ظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص.

يعرض محافظ الحسابات التفسيرات المقدمة بهذا الصدد من طرف المسيرين الاجتماعيين، ضمن تقريره.

- عندما يكتشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء مهمته فإنه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية، بغرض تحديد ما إذا تعلق باتفاقية منظمة أو لا.

في حالة ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة المؤسسة، ضمن إحترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص، حسب ما تنص عليه أحكام المادة 628 من القانون التجاري، كما يقوم بإعداد التقرير الخاص نتيجة لذلك ويرسله الى الجمعية العامة العادية.

4- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس أو عشر أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.

يتضمن هذا الكشف:

- ✓ التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها وصفتها، بإستثناء المصاريف غير الجزافية.
- ✓ التعويضات المدفوعة لأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.

يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا ويعد التقرير للمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية.

5- معيار التقرير الامتيازات الممنوحة للمستخدمين:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلقة بالامتيازات الممنوحة للمستخدمين الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية.
- تتمثل الامتيازات الخاصة النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

يعد الكيان كشفا سنويا اسميا لامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

تتم المصادقة على مبالغها الاجمالية من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته.

- عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان، يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان، على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل.

6- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية:

- طبقا لأحكام المادة 678 فقرة 6 نت القانون التجاري، يهدف المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية، للسنوات الخمس الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.
- يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة.
- يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية:
  - النتيجة قبل الضريبة.

- الضريبة قبل الأرباح.
- النتيجة الصافية.
- عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي.
- النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية.
- مساهمات العمال في النتيجة.

7- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.
- في إطار مهمته العامة يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا لاثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.
- عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومات المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة، والجهاز التداولي المؤهل، استنادا لأشغال المنجزة من طرفه.

يتضمن هذا التقرير تقيمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

- يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم ارساله إلى الجمعية العامة:
  - عنوان التقرير، المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته.
  - فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.
  - خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

8- معيار التقرير استمرارية الاستغلال:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

- يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرار الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية، وفق ماتنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرخ في 26 مايو 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي على التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لاسيما:

1/ مؤشرات ذات طبيعة مالية:

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية.
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق.
- قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها، دون أفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد.
- اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل.
- مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين.
- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي أو المستمر.
- النسب المالية الرئيسية غير إيجابية.
- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبرة لقيمة أصول الاستغلال.
- توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم.
- عدم القدرة على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.

2/ مؤشرات ذات طبيعة عملية:

- مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم.
- خسارة صفقة مهمة أو إعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي.
- نزاعات اجتماعية خطيرة.
- نقص دائم في المواد الأولية الضرورية.

3/ مؤشرات أخرى:

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس المال الاجتماعي أو التزامات قانونية أساسية أخرى.
- الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.

- يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر في استمرارية الاستغلال.

- عندما تحدد الوقائع والأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، فإن محافظ الحسابات:
  - يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، وبهدف متابعة الإستغلال.
  - يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية و الملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال.
  - يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.
- يتخذ إجراء إنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري، عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال.
- عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخر معتبرا وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند تطبيق المادة 676 من القانون التجاري، التي تنص على الطلب من الجهة القضائية التي تنص على الطلب من الجهة القضائية، التي تبث بناء على عريضة موعد انعقاد الجمعية العادية والجهاز التداولي المؤهل فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

9- معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التييجب أن يحوز عليها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.
- يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة باسهم الضمان التي يجب أن يحوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس المال الاجتماعي وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، كما يشير عند الاقتضاء على المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.
- لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله، إلا عندما يستخرج إختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة.

يؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى اعتبار ضمنيا أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.

- عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف المتصرفين وأعضاء مجلس المراقبة، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك، حسب الحالة.

- تطبيقا لأحكام المادة 660 من القانون التجاري، يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء، إلى المخالفة في شكل تقرير، في أقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.
- لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا أو بأغلبية من حيازة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم التقرير.

10- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كم هو منصوص عليه في أحكام المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري، عند رفع رأس المال الاجتماعي وكذا محتويات التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشمل:
  - المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح.
  - أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب.
  - كيفيات تحديد سعر الإصدار.
- يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال المعلومات التالية:
  - التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.
  - فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولا سيما حول كيفيا تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب.
  - استنتاجات تشير للملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

11- معيار تقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كم هو منصوص عليه في أحكام المادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري، عند تخفيض رأس المال الاجتماعي وكذا محتويات التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد من:
  - أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى.
  - احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين.

- احترام مجمل الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

- يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.

- فقرة حول الفحوصات المنجزة

- خلاصات تتضمن ملاحظات أو تشير لغياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.

- عندما يقوم مجلس الإدارة وجهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب للخسائر، يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي.

- في حالة السماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة.

- في حالة إذا نتج تخفيض في رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين.

12- معيار تقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتويات التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

- إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تك إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.

- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة الغير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عند استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالاصدار لاحقا.

- يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.
- يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف، خصوصا حول أسباب الإصدار، وعند الاقتضاء، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا كيفيات تحديد سعر الإصدار لسندات رأس المال الواجب إصدارها.

يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.

- يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات التالية:
  - التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.
  - فقرة حول الفحوصات المنجزة
  - إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة.
- استنتاجات مرفقة عند الاقتضاء مرفقة بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.
- الإشارة إلى استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار.
- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص.
- يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

- عند الانتهاء من العملية، يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله:
  - يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة.
  - يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها أو لا.

- يدلي برأيه، بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال، المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

13- معيار التقرير بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتويات تقرير محافظ الحسابات.
- يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر إحتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها.
- يحرر محافظ الحسابات تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقررة.
- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم يتضمن البيانات التالية:

- أهداف تدخل محافظ الحسابات.
- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات.
- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

14- معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة أخرى، وكذا محتويات تقرير محافظ الحسابات.
- إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.
- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم يحتوى على المعلومات التالية:

- فقرة حول الواجبات المنجزة.

- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها مع التأكيد من أن المبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.

15- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحديد الفروع والمساهمات وشركات لمراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرخ في 26 مايو 2008 والعمليات المرتبطة بها، وكذا المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.
- يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو إكتساب أكثر من نصف رأس المال لشركة، خلال الدورة وذلك بإبراز:

الاسم والمقر الاجتماعي، رأس المال الاجتماعي، الحصة المكتسبة في رأس مال الكيان، تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الأجنبية عند الاقتضاء.

-/ آجال إرسال تقرير محافظ الحسابات:

قرار مؤرخ في 12 يناير سنة 2014 يحدد كيفيات تسليم محافظ الحسابات على الجمعية العامة العادية وذلك بتأكيده على مدة 15 يوما قبل إنعقاد الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة مقابل استلام وصل في المادة الثانية من القرار.

كما أضاف بعض المعلومات في المادة الثالثة التي هي كالتالي:

يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل 45 يوما على الأقل من تاريخ إنعقاد الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة

خلاصة الفصل:

إن المهمة الرئيسية للمراجع هي فحص الحسابات والقواعد المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم والملحقات سواء داخل أو خارجها ، فبوجود هذا الرأي المهني وخاصة أنه صادر عن جهة خارجية تتوافر لها الخبرة والمعرفة المناسبة يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ويرفع من درجة الثقة فيها ، وبالتالي يكون المراجع قد خدم جهات عديدة نتيجة قيامه بفحصه . كإدارة المؤسسة التي ترى في تقرير مراجع الحسابات الخارجي المحايد شهادة لها بحسن قيامها بالمهام الموكلة إليها من ملاك المشروع ، كما يخدم مراجع الحسابات البنوك والدائنين على اختلاف طبقاتهم ، وذلك بتأكدهم من أن ربحية الشركة قادرة على الوفاء بالتزاماتها وأن الميزانية تعطي صورة صادقة من مركزها المالي مما يسمح بتوسع أحجام منح الائتمان من قبل المؤسسات المالية ، كما أن شهادة المراجع تمنح الاطمئنان والتأكد للعاملين بالشركة ، بأن مشروعهم يسير سيرا حسنا ويحقق لهم عمالة مستقرة ويمنح كذلك لأصحاب رأس المال الراحة والضمان من أن الإدارة قد حافظت على أموالهم واستخدمتها الاستخدام السليم في سبيل تحقيق أهداف المشروع . في حين السلطات الجبائية والرقابية ترى في تقرير المراجع تأكيدا على التزام المؤسسة بما تخضع له من قوانين وما تفرضه من تعليمات وتوجيهات ، وإضافة إلى كل هذا التحقق من عدم وجود تلاعب ، غش أو اختلاسا في هذه المؤسسة.

الفصل الثاني : الاطار النظري لحوكمة الشركات ودور التدقيق الخارجي في تفعيل الحوكمة

مقدمة الفصل:

حوكمة الشركات من المواضيع التي اكتست أهمية بالغة من طرف الباحثين والهيئات الدولية والإقليمية منذ عقد التسعينات، خاصة بعد سلسلة الاخيارات التي توالت على كبرى الشركات العالمية، وذلك نظرا لارتباط هذا المصطلح بأساليب الإدارة الحديثة والاستراتيجية من جهة، ومكافحة الفساد المالي والإداري من جهة أخرى، وكذلك الشفافية في المعاملات بما يضمن تحقيق مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة، وإرساء قواعد العدالة والمساءلة واحترام القانون .

سوف نحاول من خلال هذا الفصل عرض بعض المفاهيم العامة المتعلقة بحوكمة الشركات من حيث التعريف، النشأة والأهمية، والمبادئ التي تقوم عليها، كما سوف نحاول كذلك دراسة واقع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر من الحوكمة، من خلال عرض مختلف التشريعات والأطر القانونية ومختلف الجهود الرامية إلى تبني هذا النظام.

المبحث الأول: مدخل إلى حوكمة الشركات

يحتل موضوع حوكمة الشركات أهمية خاصة في عالم المال والأعمال وتهتم الدول والاقتصاديات الحديثة بهذا المفهوم إلى درجة تأسيس مراكز بحث ومعرفة عالمية تستقصي التجارب العالمية في حوكمة الشركات فقد أصبحت حوكمة الشركات من بين المواضيع الحديثة بعدما تم التطرق إليها في جميع الميادين وعلى كافة المستويات، وذلك بعد سلسلة الأزمات والفضائح المالية المختلفة التي حدثت في كثير من الدول المتقدمة، سعيا منها للتحكم الرشيد في الشركات من أجل ضمان مصالح مختلف الأفراد ، ولهذا الغرض سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى أهم العناصر الجوهرية لحوكمة الشركات

المطلب الأول :ماهية حوكمة الشركات

أولا: نشأة حوكمة الشركات

تعود جذور د راسة حوكمة الشركات إلى القرن التاسع عشر ، إثر نشوء شركات المساهمة العامة وبروز مشاكل فصل الملكية عن الإدارة خاصة مع بروز الشركات العملاقة ومتعددة الجنسيات والشركات الصناعية المساهمة الضخمة وبالتالي برزت الحاجة إلى إيجاد ضوابط وترتيبات تلزم إدا ا رت الشركات بالعمل على تحقيق مصالح المساهمين واستمر هذا المفهوم حوكمة الشركات بالتطور مع التط ارت في مجال الأعمال مع كثير من المفاهيم المصاحبة كالشفافية والإفصاح.[1]

ويمكن رصد أهم التطورات في ما يلي:

ظهور نظرية الوكالة التي جاءت لتسليط الضوء على المشاكل التي تظهر نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات والمساهمين، إلى زيادة الاهتمام بضرورة توفير مجموعة من القوانين التي تعمل على حماية مصالح المساهمين، والحد من التلاعب المالي والإداري الذي قد يق وم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الشخصية.[2]

ففي سنة 1976 عمل كل من jensen and mecklings على الإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وابراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، وقد تبع ذلك مجموعة من الدراسات

[1]- فضيلة بوطورة، **الحوكمة ومبادئ تطبيقها**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، 8-9ماي2012،ص6

[2]- محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري (د راسة مقارنة،)**الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009 ص6

العلمية والعملية التي أك د ت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس الإدارة، مما يساعد على جذب المستثمرين سواء كانوا محليين أو أجانب . هذا ما حث بعض الهيئات العلمية والمشرعين في العديد من دول العالم، على إصدار مجموعة من اللوائح والقوانين والتقارير التي تؤكد على أهمية التزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ.[1].

أما في الولايات المتحدة الأمريكية فقد أدى تطور س وق المال ووجود هيئات رقابية فعالة تعمل على مراقبة والإشراف على شفافية البيانات اولمعلومات التي تصدرها الشركات التي تنشط فيه، مثل هيئة الأوراق المالية Securities exchanges commission(SEC)، بالإضافة إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق الذي ساهم في زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وال ا زم الشركات خاصة المسجلة أسهمها لدى البورصات بحتمية تطبيق مبادئها.

كما أن الاهتمام بهذا المفهوم ظهر بصورة واضحة عند قيام أكبر صندوق للمعاشات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية (calpers) the california public Employées Retirement system بإلقاء الضوء على تعريف وأهمية و دور حوكمة الشركات في حماية حقوق المساهمين.[2]

وقد تم تأسيس هيئة تريدوي عام1985 وتمثل دورها الأساسي في تحديد أسباب سوء توضيح الوقائع في التقارير المالية، وتقديم توصيات تعمل على منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، حيث قدمت ، هذه الهيئة أول تقرير لها عن حوكمة الشركات عام 1987الذي يسعى لتوفير بيئة رقابية سليمة ومستقلة مع تدقيق داخلي موضوعي يدعو لضرورة الإفصاح عن مدى فعالية الرقابة الداخلية، وتقوية مهنة التدقيق الخارجي أمام مجالس إدارة الشركات.

وفي عام 1999 أصدرت كل من بورصة نيويورك (NYSE) new york stock exchange والرابطة الوطنية لتجارة الأوراق المالية (NASD) national Association of Securities Dearls تقريرها المعروف باسم Blue Ribbon Report،ولدي اهتم بأهمية الد ور الفعال الذي يمكن أن تقوم به لجان التدقيق بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

أ ما في المملكة المتحدة فقد أثار موضوع حوكمة الشركات جدلا كبي ا ر في أواخر الثمانينات وأوائل التسعينات، بعد انهيا ا رت كبريات الشركات الأمريكية والأوربية آنذاك، مما قاد المساهمين والمستثمرين في الشركات وقطاع المصارف إلى القلق على استثمراتهم وجعل الحكومة في المملكة المتحدة تدرك أن التشريعات ال سائدة والنظم

[1] -Stéphane Trébucq, La Gouvernance D'Entreprise Héritière de Conflits Idéologiques et Philosophiques, Communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, Crefige- Université Paris-Dauphine avec le soutien de l'associait francophone de Comptabilité, 20-21 Mars 2003, p 03

[2] - محمد مصطفى سليمان مرجع سابق، ص15_16

القائمة تعاني من خلل ما، الأمر الذي دفع بورصة لندن للأوراق المالية london Stock Exchange لتشكيل لجنة كادبوري عام 1991 التي تضمنت ممثلين عن الصناعة البريطانية، وتمثلت مهمتها في وضع مشروع للممارسات المالية لمساعدة الشركات في تحديد وتطبيق الرقابة الداخلية من أجل تجنيب تلك الشركات الخسائر الكبيرة .وفي عام 0992 تم إصدار أول تقرير عن هذه اللجنة والذي يؤكد على أهمية حوكمة الشركات من أجل زيادة ثقة المستثمرين في إعداد وتدقيق القوائم المالية، وبالرغم من أن توصيات هذا التقرير غير ملزمة للشركات المسجلة أسهمها في بورصة لندن، إلا أن البورصة تجبر الشركات على أن تحدد في تقريرها السنوي مدى الت ا زمها بتلك التوصيات، كما ركز على د ا رسة العلاقة بين الإدارة والمستثمرين، ودور المستثمرين في تعزيز دور التدقيق في الشركات والحاجة إلى لجان تدقيق فاعلة.

هذا وقد أشار التقرير إلى دور مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية في الدعوة إلى فصل مسؤوليات وصلاحيات كلا الطرفين .بعدها توالت التقارير عن هذه اللجنة وظهرت العديد من التقارير المتعلقة بحوكمة الشركات، دور مجالس إدارة الشركات، أنظمة الرقابة الداخلية، اللجان التابعة لمجلس الإدارة وتقييم وادارة المخاطر مثل hample Reportعام 1995 و higges and smith Report عام 2003 ، وقد تعززت فكرة حوكمة الشركات أكثر نتيجة الجهود المبذولة البارزة في أعقاب الأزمة الأسيوية التي حدثت في أسواق تايلند وماليزيا عام 1997 ، وما تبعها من فضائح مالية أ د ت إلى إفلاس العديد من الشركات والمصارف الكبرى العالمية.

فقد إهتزت ثقة المستثمرين والمساهمين بمختلف انواع الشركات، سواء كانت وطنية أو متعددة الجنسيات، وذلك لعدم قدرة التشريعات وهيئات الرقابة على التنبؤ بفشل شركات الأعمال وما يقوم به اصحاب القرار من تجاوزات إدارية وقانونية، للحصول على منافع خاصة دون تمكن المساهمين من الإطلاع على تلك التجاو ازت. وعليه كان البحث عن سبل ووسائل للرقابة على أعمال الشركات والمصارف من طرف المؤسسات الدولية المالية اولنقدية(صندوق النقد الدولي،البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية)، وذلك قصد الحفاظ على حقوق المساهمين وضمان قيام المؤسسات المالية والاقتصادية بعيدا عن الفساد المالي والاداري، وتمثلت أول محاولة دولية في إصدار مبادئ حوكمة الشركات من طرف منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OECD عام 1999، والتي تم تنقيحها و تحديثها في طبعتها الثانية عام2004 ، حيث تدور معظمها حول السبل الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات وكفاءة أسواق المال، والتي تساعد على إستقرار الاقتصاد ككل، وهي تلك الخطوط التي حرصت المنظمة العالمية لمشرفي الأوا رق المالية على التأكيد عليها من أجل الحفاظ على سلامة أسواق المال واستقرار الاقتصاديات ككل.[1]

ثانيا: تعريف حوكمة الشركات

[1]- حاكم محسن الربيعي و حمد عبد الحسين ا رضي، **حوكمة البنوك وأثرها في الأداء و المخاطرة**، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع،عمان ، 2011ص5_6

1- التعريف اللغوي:

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة، والحوكمة بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني، وعليه فان لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها[1]:

- الحكمة :ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.
- الحكم :وما تقتضه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك
- الاحتكام :وما تقتضه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية والى خب ا رت ثم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.
- التحاكم :طلبا للعدالة خاصة عند سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

2- التعريف الاصطلاحي:

لم يتم تقديم تعريف واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات حيث يوجد العديد من التعاريف التي تناولت هذا المفهوم، إذ أن كل تعريف يعبر عن وجهة نظر مقدمه، وفيما يلي سنحاول استعرا ض بعض التعاريف:

2-1- الكاتب" : moerland يقصد بحوكمة الشركات مجموعة الآليات والاجرائات والقوانين والنظم و القرارات التي تضمن كل من الانضباط discipline اولشفافية transparance اولعدالة fairness وبالتالي تهدف الحوكمة إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأط ا رف ذوي المصلحة وللمجتمع ككل[2]"

2-2- تعرف حوكمة الشركات" النظام الذي يتم من خلاله توجيه اعمال المنظمة وم ا رقبتها على أعلى مستوى من اجل تحقيق اهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والن ا زهة والشفافية. [3] "

[1]- صالح حميداتو وعلاء بوقفة,علاقة نظام المعلومات المحاسبي و المالي بحوكمة الشركات,الملتقى الدولي الخامس:دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي- للمؤسسات بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الإسلامية,كلية العلوم الأقتصادية و التجارية و علوم التسيير,جامعة الوادي7 _8 ديسمبر2014,

[2] - Moerland.p.w , changing models of corporate governance in OECD countries , Macmillan press ltd,2000.p23

[3]- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات-المفاهيم-المبادئ-التجارب-تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005 ،ص22

2-3- منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية" مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس ادارتها والمساهمين او الأطراف الأخرى ذات المصلحة داخل الشركة، متضمنا ذلك هيكل الأهداف الموضوعة من قبل الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف مع رقابة محددة ومستمرة للأداء[1].

2-4- حوكمة الشركات تعني الاطار العام الذي يجمع قواعد وعلاقات ونظم و معايير وعمليات تساعد على ممارسة السلطة والتحكم في الشركات ومن الممكن تفصيل هذا التعريف كما يلي:[2]

القواعد : مجموعة القوانين والاجراءات المنظمة لعمل الشركات داخليا وخارجيا.

العلاقات: تشمل جميع العلاقات المتداخلة مع كافة الاطراف ذات العلاقة او ذات المصالح في الشركة خاصة , بين الملاك والادارة ومجلس الادارة ولا ننسى العلاة مع المنظمين القانونيين و الحكومة والعاملين والمجتمع الكبير المحيط بالشركة.

النظم والمعايير: مجوعة النظم التي توظفها الشركة لممارسة عملها وتحقيق اهدافها مثل نظم القياس ومعايير الأداء وغير ذلك.

العمليات: مجموعة العمليات التي تمارسها الشركة مثل تفويض السلطات واتخاذ الق ا ر ا رت وتسلسل التقارير وتوزيع المسؤوليات.

من خلال ما سبق من التعريف يمكن أن نستنتج التعريف التالي:

هي مجموعة من القوانين والإجراءات والقواعد التي تعمل على تحديد القرار ومراقبة العمليات داخل الشركة كما تضبط وتحدد العلاقات بين مجلس الإدارة الشركة وكل الأطراف المرتبط بها، كأصحاب المصالح وحملة الأسهم والمساهمين.. . الخ.

المطلب الثاني :خصائص ,اهمية و أهداف حوكمة الشركات

أولا: خصائص حوكمة الشركات:

لحوكمة الشركات عدة خصائص وهي:[3]

1-الانضباط: وهو حرص المؤسسة على إتباع سلوك أخلاقي في كل العمليات والأنشطة والق ا ر ا رت التي تتخذها.

.

[1]- جيهان عبد المعز الجمال، المرجعة و حوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي ، العين الام رات 2014، ص490

[2]- مصطفى يوسف كافي، الأزمة المالية الإقتصادية العالمية ، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2013 ،ص206

[3]- طارق عبد العال حماد,حوكمة الشركات حوكمة القطاع الخاص و العام و المصرف مفاهيم مبادئ تجارب المتطلبات، دار الجامعية ,الطبعة الثاني، ,الإسكندري، مصر, 2007ص25

2 3-**الشفافية:** وهي المصداقية والوضوح والإفصاح والمشاركة وتقديم صور حقيقية لكل ما يحصل داخل المؤسسة.

3-**الاستقلالية :** وتعني الفصل بين الملكية والإدارة وأيضا استقلالية الرقابة عن التنفيذ ويتحقق ذلك عن طريق:

-وجود رئيس مجلس الإدارة مستقل عن الإدارة العليا؛

-وجود مجلس إدارة إشرافي مستقل عن مجلس الإدارة التنفيذي؛

-وجود لجنة مراجعة التي أ رسها عضو مجلس إدارة مستقل.

4-**المساءلة** :تعني أن كل مسؤول في المؤسسة معرض للمساءلة عن عمله أمام المساهمين.

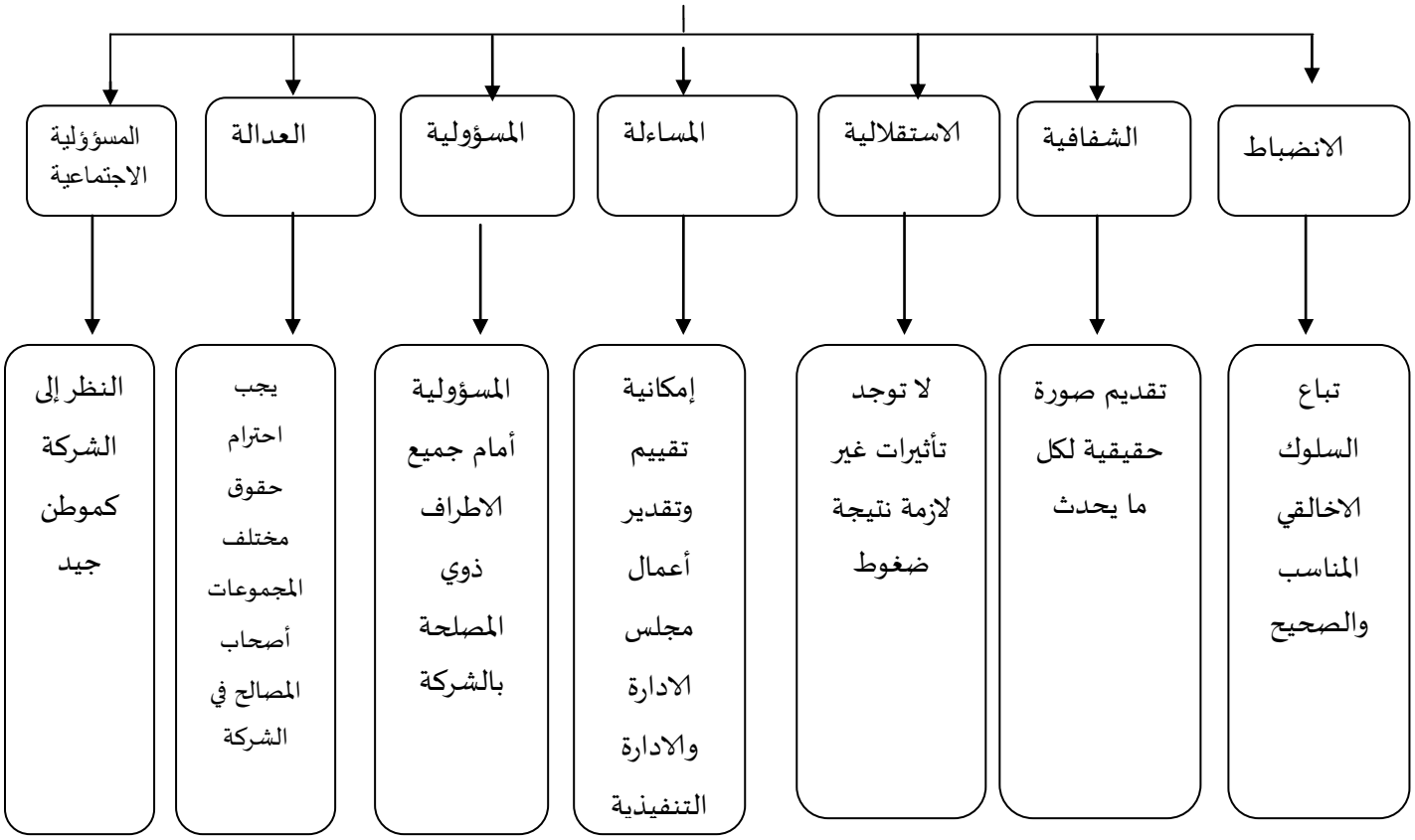
5-**المسؤولية:** تنبع هذه المسؤولية عن إد ا رك المؤسسة لحقوق جميع الأطراف المهتمة بالمؤسسة والتي تتضمنها اللوائح والقوانين التنظيمية.

6-**العدالة :** وهي أن يعمل مختلف الأطرافف بالتساوي وخاصة مساهمي الأقلية.

7-**المسؤولية الاجتماعية :** أي أن تتحمل المؤسسة مسؤوليتها الاجتماعية اتجه مجتمعها الداخلي (عمال، مسيرون، مساهمون)..... من جهة، واتجاه مجتمعها الخارجي (زبائن، جمعيات، جماعات محلية).....من جهة أخرى.

ومما سبق يمكن توضيح تلخيص خصائص حوكمة الشركات في الشكل التالي

الشكل رقم :1 خصائص حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمات المالية العالمية، دار الجامعية، الإسكندرية،2007ص 23

ثانيا:أهمية حوكمة الشركات:[1]

1- الاهمية من الناحية القانونية:

يهتم القانونيون بأطر وآليات حوكمة الشركات ألنها تعمل على وفاء حقوق الأطراف المتعددة بالشركة، كما أنها تعمل على تنفيذ العقود وحل الصراعات بطريقة فعالة.

و في هذا الصدد اقترحت مؤسسة التمويل الدولية في 2012 أن يتم إصدار بنود تشريعية لحوكمة الشركاتيمكن أن يتم تضمينها بكل من قوانين أسواق المال و الشركات.

2- الاهمية على الصعيد الإجتماعي:

[1]- صديقي خضرة، بوشيخي عيشة، التأصيل النظري لماهية حوكمة الشركات والعوائد المحققة من جراء تبنيها، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الاداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،8 - 9 ماي 2012 ص:7-8

مفهوم الحوكمة يكون مرتبطا فقط بالنواحي القانونية و المالية و المحاسبية بالشركات، و لكنه يرتبط كذلك ارتباطا وثيقا بالنواحي الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية وسلطة التحكم بوجه عام، لذا وجب التأكيد على ضرورة الاهتمام بأصحاب المصالح سواء من لهم صلة مباشرة أو غير مباشرة مع الشركة، كما تجدر الاشارة إلى أهمية المسؤولية الاجتماعية للشركات والتي ال تهتم فقط بتدعيم مكانة وربحية الشركة، ولكنها تهتم كذلك بتطور الصناعة و استقرار الاقتصاد و تقدم و نمو المجتمع.

3- الاهمية الاقتصادية :

سوف نحصرها في خفض تكاليف المعاملات التي تكمن في تكاليف التنظيم و إدارة الاعمال ، و هي تحد د طريقة النشاط الاقتصادي ، و لها تأثير قوي على تخطيط الاعمال ونشاط الاستثمار ، و تشمل تكاليف المعاملات ما يلي:

- تكلفة بيع وشراء السلع والخدمات والحصول على التمويل و رأس المال.
- تكلفة ضمان وتنفيذ حقوق الملكية والحصول على معلومات بشأن العمال و فرص الشراكة.
- تكلفة تكوين الشركات و تنظيمها، الدخول في عقود وتنفيذها وتشغيل و فصل العمال.
- تكلفة نقل استيراد وتصدير السلع و الإلتزام باللوائح و التمثيل الحكومي.

إن التأكيد على تكاليف المعاملات هو أهم مشكل تعاني منه المؤسسات و لما كانت تكاليف المعاملات تتضمن عناصر وكثيرة فإن المؤسسات خاصة الصغيرة و المتوسطة تشعر بالتأثير النسبي الارتفاع تكاليف المعاملات أكثر من المؤسسات لكبيرة مما يؤثر سلبا على حجم هيكل الشركات.

4- أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:[1]

- تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت حق المشاركة في الق ار ارت الخاصة بأي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل.
- الافصاح الكامل عن أداء الشركة و الوضع المالي و القرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.

- 5أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات:[2]

[1]- عبد الوهاب نصر علي و شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية مص، 2007ص29

[2]- نفس المرجع، ص28

- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعالقة بين مديري الشركة ومجلس الادارة والمساهمين.
- تعمل على وضع الاطار التنظيمي الذي يمكن من خلال تحديد أهداف الشركة و سبل تحقيقها من خلال توفير

الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين.

- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية و جذب قاعدة عريضة من المستثمرين) بالأخص

المستثمرين الاجانب (لتمويل المشاريع ألتوسعية فإذا كانت الشركات ال تعتمد على الاستثمارات

الأجنبية، يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي و بالتالي زيادة رأس المال بتكلفة أقل

- تحظى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين ألن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم، و لذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة جيدا، قد يقوموا بالتفكير جيدا قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات حتى عندما تتعرض لأزمات مؤقتة تؤدي إلى انخفاض أسعار أسهمها لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود في فترة الأزمات.

ثالثا: أهداف حوكمة الشركات:[1]

تهدف قواعد الحوكمة إلى ضبط وتوجيه الممارسات الإدارية و المالية والفنية واحترام الضوابط والسياسات ألمرسومة فهي تتناول الممارسة السليمة للقواعد وتساعد على جذب الاستثمارات وزيادة القدرة التنافسية ومحاربة الفساد بكل صوره سواء كان إداريا او ماليا او محاسبيا ، وتدعيم استقرار أسواق المال وتحسين الاقتصاد وذلك ء من خلال ما يلي: [2]:

- ضمان الشفافية والإفصاح و تحسين مستوى التنمية الاقتصادية و الاجتماعية.
- ضمان تطبيق معايير محاسبية سليمة لمنع الفساد و سوء الإدارة.
- توفير الحماية للمساهمين ومنع تضاربالأهداف وتنازع السلطات وتعظيم المصالح المتبادلة.

[1]- هوام لمياء، اليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي و الإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 8 - 9 ماي 2012 ، ص6

[2]- د.جهان عبد المعتز جمال، مرجع سابق ، ص492-493

- ضمان وجود قوانين وتشريعات والإجراءات واضحة ودقيقة تبين كيفية وتوقيت إجراء خصخصة الشركات.
- تنمية الادخار وتشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي وتعظيم الربحية وخلق المزيد من فرص العمل.
- ضمان الحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين.
- تشجيع نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية ومساعدته في الحصول على التمويل
- الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الاداء المالي وتخفيض تكلفة التمويل
- وجود هياكل إدارية متكاملة تضمن محاسبة الإدارة أمام المساهمين وأصحاب المصالح
- مراعاة مصالح العمل والعاملين وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات بما يضمن تعزيز الرقابة والضبط الداخلي.

ومما سبق يتضح أن الأهداف الموضوعة تتطلب مجلس إدارة قوي لتحقيقها ومراقبة الاداء والاشراف الدقيق واستخدام الأسلوب الناجح لممارسة السلطة لكي يحارب الفساد بكل صورها ، وتعميق ثقافة الالتزام بالمبادئ والمعايير الموضوعة وخلق أنظمة للرقابة ذاتية ضمن إطار أخلاقي نابع من العمل والشفافية وحسن استخدام موارد الشركة لما فيه مصلحة الشركة للحرص على زيادة قدرتها ألتنافسية وتعميق دور السوق المالي وجذب الاستثمارات الذي بدوره ينمي المجتمع والدولة.[1]

المطلب الثالث: أساسيات حوكمة الشركات

أولا: مبادئ حوكمة الشركات

يمكن الإشارة إلى المبادئ التي أفرزتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCED عام 1999،وقدتم إضافة مبدأ في 2004/04/22[2]

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

توصي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في هذا المبدأ بضرورة وجود إطار فعال لحوكمة الشركاتبحيث يكون هذا الإطار ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة السوق، ويكون هذا الإطار قادرا على تكوين أسواق مالية تتسم بالشفافية والوضوح وتركز المنظمة كذلك في هذا المبدأ أن يكون هذا الإطار متوافقا مع نصوص القانون ويضمن توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات.

- **المبدأ الثاني: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية ألصحاب حقوق الملكية**

[1]- هوام لمياء، مرجع سابق، ص7.

[2]- سالم بن سالم حميد الفليتي، حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان، الأردن، عمان، دار أسامة، 2010، ص- ص، 21-23.

تؤكد المنظمة في هذا المبدأ على حقوق المساهم الجديدة التي تتمثل في التداول والشراء والبيع والتمويل وغيرها، وتضع المنظمة عدة إرشادات تضمن تطبيق هذا المبدأ منها تأمين أساليب تسجيل ملكية الأسهم والحصول على المعلومات المرتبطة بهذه ألأسهم والمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة وانتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، وركزت المنظمة في هذا المبدأ كذلك على ضرورة إتاحة الفرصة للمشاركة الفعالة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة من خلال تزويدهم بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب وحق توجيه الأسئلةلأعضاء المجلس.

- **المبدأ الثالث: المعادلة العادلة والمتساوية للمساهمين**

تشجيعا للاستثمار الأجنبي وتأكيد ثقة المستثمرتين جاء هذا المبدأ الثالث لتأكيد حماية رأس مال الشركة من جانب الأطراف ذات العالقة به من مديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين ذي النسب الحاكمة في الشركة ولضمان تنفيذ هذا المبدأ الذي تعتمد عليه الشركة مباشرة ونشاطها وضعت المنظمة مجموعة من الإرشادات في هذا الصدد مثل ضرورة معاملة المساهمين بطريقة متساوية دون محاباة للبعض.

- **المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات**

تهدف المنظمة من هذا المبدأ إلى احترام حقوق هذه المصالح ووضعت مجموعة من الإرشادات التي تعظم هذه الفكرة منها إتاحة الفرصة للحصول تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم، ووضع نظام يتضمن مشاركة العمال في الإدارة والحصول على المعلومات الكافية حول مالية الشركة في الوقت المناسبوالاتصال المباشر بأعضاء مجلس الإدارة والتعبير عن وجهة نظرهم في بعض المسائل المتعلقة بإدارة الشركة وماليتها.

- **المبدأ الخامس: الإفصاحوالشفافية**

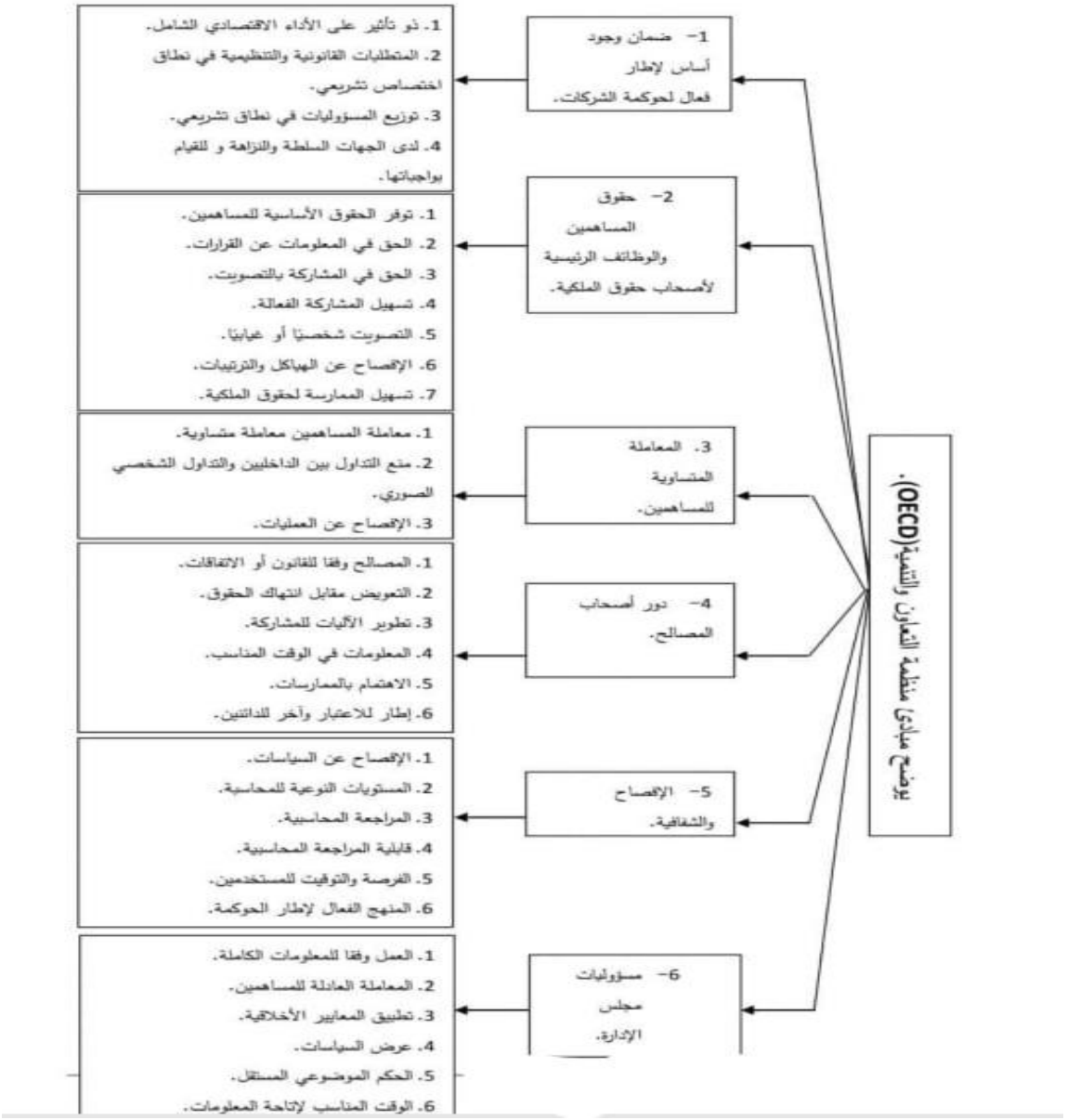
يعتبر هذا المبدأ أهم مبادئ الحوكمة التي ركزت عليها المنظمة ألنه بدون الإفصاح والشفافية في البيانات الصادرة عن الشركة لن تكون هناك فرصة مناسبة لتحقيق وتنفيذ المبادئ الأخرى التي تضمنتها الحوكمة، وتستطيع الشركة عن طريق الإفصاح الجيد من كل ما يتعلق بها من توفير الثقة فيها وفي إدارتها ومن ثم جذب رؤوس الأموال والمحافظة على سمعتها ون ازهتها في السوق ولتحقيق المبتغى من المبدأ وضعت المنظمة عدة إرشادات تلتزم بها الشركات مثل الإفصاح عن الأمور المالية للشركة وأهدافها وملكيات الأسهم

- **المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة**

لضمان اعتناء مجلس الإدارة بمهامهم ومسؤولياتهم وضعت المنظمة مبدأ خاص بمسؤوليات مجلس الإدارة والجزاءات التي توقع عليها عند مخالفتهم لهذه المسؤوليات وأن يتضمن إطار الحوكمة مجموعة من التعليمات ينبغي الأخذ بها من جانب الشركة تكفل المتابعة الفعالة العمال المجلس ومن هذه التعليمات

مراعاة أعضاء المجلس للمساواة في التعامل مع كافة المساهمين وتوضيح خطط عمل الشركة والإفصاح عنها لضمان مساءلتهم عند عدم تنفيذيها توضيح نظام المكافآت التي يستحقها أعضاء المجلس عن أعمالهم والأساس الذي تحسب عليه هذه المكافآت ضمان الشفافية في اختيار أعضاء المجلس بحيث يترك كل المساهمين في الاختيار. ضرورة تعيين أعضاء المجلس، بحيث يترك كل المساهمين في الاختيار، ضرورة تعيين أعضاء مجلس إدارة من غير موظفين الشركة والذين يطلق عليهم الأعضاء غير التنفيذيين الذين يمكنهم الحكم المستقل 1على أداء مجلس الإدارة.[1]

الشكل 2 :مبادئ حوكمة الشركات



[1]- نفس المرجع، ص23

ثانيا:ركائز حوكمة الشركات

تعتبر هذه الركائز الضمان لتحقيق أهداف حوكمة الشركات التي تسعى الى تحسين الاداء من خلال تفعيل الرقابة بشقيها المالي والإداري لدعم الاداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل ، وتتمثل هذه الركائز فيما يلي [1]:

1-السلوك الاخلاقي:

ويتضمن:

- الالتزام بالأخلاقيات الحميدة
- الالتزام بقواعد السلوك المهني
- التوازن في تحقيق المصالح الاطراف المرتبطة بالمنشاة
- الشفافية عند تقديم المعلومات
- الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية

2-الرقابة و المساءلة:

وتضمن :

- وجود جهات رقابية عامة مثل هيئة سوق المال ومصلحة الشركات والبورصة و البنك المركزي.
- وجود جهات رقابية مباشرة مثل المساهمين و لجنة المراجعة والمراجعون الداخليون والمراجعون الخارجيون.
- وجود جهات اخرى مثل الموردون والعملاء والموزعون والمقرضون.

3-ادارة المخاطر:

وتتضمن :

- وضع نظام لإدارة المخاطر
- الإفصاح عن المخاطر و توصيل النتائج الى المستخدمين أو اصحاب المصالح

4- دور اصحاب المصالح[2]

ويتضمن :

أ-لجنة المراجعة: حيث تساهم بدورا فعال فيما يلي :

[1]- د.جهان عبد المعز جمال، مرجع سابق، ص 493_494

[2]- نفس المرجع، ص495

- الإشراف على القوائم المالية التي تعد قبل إجراء المراجعة الخارجية
- النظر في كفاءة نظام الرقابة الداخلية
- المشاركة في تعيين المراجعين الداخلين
- التأكد من وجود نظام فعال لإدارة المخاطر
- فحص التمويل والإنفاق في المنشاة

ب-مجلس الإدارة

ج-المراجعة الداخلية

د-المراجعة الداخلية

ثالثا: الاطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد حوكمة الشركات، وتحدد الى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد وهي كآتي:[1]:

1- **ألمساهمين** :وهم من يقومون بتقديم أرس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

2- **مجلس الإدارة**: وهو من يمثلون المساهمين وأيضا الاطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لعمال الشركة بالإضافة إلى أدائهم كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

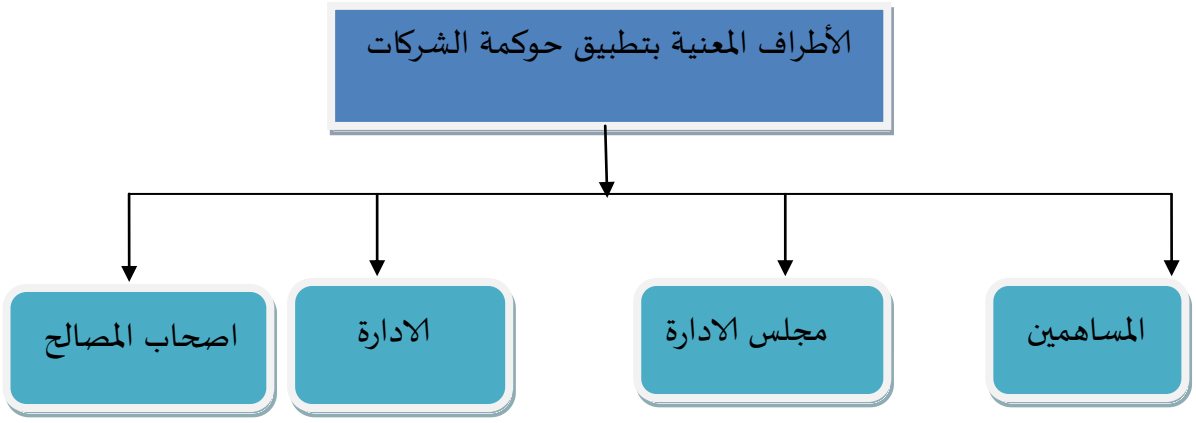
3- الإدارة: هي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر غدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

4- 4-اصحاب المصالح : :وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال والموظفتين ويجب ملاحظة أن هؤلاء االط ارف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.[2]

[1]- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص- ص، 20-21

[2]- نفس المرجع، ص 29

الشكل 3 : الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة



المصدر: من إعداد الطالبتن

المطلب الرابع:آليات و محددات حوكمة الشركات

أولا: آليات حوكمة الشركات

قبل التعرف على مفهوم آليات حوكمة الشركات البد من تحديد معنى الآلية التي يرى بأنها:

منظومة تشمل مجموعة من الاجراءات التي تعمل بتناسق و تعاون، حيث أن الخلل في جزء منها يؤدي إلى توقف المنظومة بكاملها أو خلل في طريقة عملها ومن هذا المنطق جاء مفهوم الآلية كاصطلاح على أنها مجموعة من العوامل التي تتحكم بظاهرة معينة، بناءا على مسبق تعرف آلية حوكمة الشركات بأنها مجموعة الممارسات، مهمات وخصائص التي تضمن للمؤسسة السيطرة على متغيرات بيئتها الداخلية والتكيف مع متغيرات بيئتها الخارجية بإفصاح والشفافية واضحة لتحقيق مطالب أصحاب المصالح كافة.[1]

1- فيروز شين و نوال شين، دور آليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية لمنظمة الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، 6-9 ماي 2012، ص6

وتنقسم آليات حوكمة الشركات إلى آليات داخلية واليات خارجية :

أ-الاليات الداخلية:

- مجلس الإدارة: و هو يعد أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، و ذلك لماله من صلاحيات قانونية في التعيين والإعفاء و ذلك من أجل حماية رأس مال الشر كة من سوء الاستغلال و كذلك يعمل مجلس الإدارة على وضع إستراتيجية ألشركة ويراقب سلوك الإدارة و يقوم بعملية تقييم ألدائها للوصول في الأخير إلى تنظيم قيمة الشركة [1].

و لكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، و في نفس الو قت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية و البيروقراطية في شؤونها... و كي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه و المراقبة يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين 3أعضائه من غير التنفيذيين أبرزها ما يلي [2]:

- لجنة التدقيق: تقوم بوظيفة إعداد التقارير المالية و ش ارفها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات و ا منه فهي كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة و الشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات.

- لجنة المكافآت توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات و التوصيات الصادرة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين و تتركز وظائفها في تحديد الرواتب والمكافآت و المزايا الخاصة بالإدارة العليا.

- لجنة التعيينات يجب تعيين أعضاء مجلس الإدارة و الموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم و خبراتهم مع المهارات و الخبرات المحددة من الشركة.

- المراجعة الداخلية تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ أنها تعزز هذه العملية، و ذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات 1 المملوكة للدولة و تقليل مخاطر الفساد الإداري. [3]

---

[1]- فريد كورتال ، حوكمة الشركات، منهج القادة و المدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي، ورقة بحثية مقدمة قصد المشاركة في المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية الاقتصاد، جامعة دمشق، المبرمج في 51-51 أكتوبر2008 ،ص6

[2]- حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري، الملتقى الوطني المنعقد في يومي 1-2 ماي 9059 ،في مخبر مالية و بنوك و إدارة أعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص18

[3]- حساني رفية، و مروة كرامة، حمزة فاطمة، مرجع سابق، ص19

الهدف منه هو إضافة قيمة و تحسين عمليات المنظمة فهو يساعد هذه الأخيرة على تحقيق أهدافها عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقييم و تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر الرقابة و الحوكمة.[1]

ب- الآليات الخارجية[2]:

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي تمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر احد المصدر الكبرى المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق قواعد الحوكمة، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

1- منافسة سوق المنتجات وسوق العمل الإلداري:

تعد منافسة سوق المنتجات احد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، وذلك ألنها إذا لم تتم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح، فأنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس، فمنافسة سوق المنتجات تهذب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا.

2- الاندماجات والاكتساب :

مما لا شك فيه أن الاندماجات والاكتساب من الأدوات التقليدية إعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم، لان الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة، وبدونه ال يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكٍل فعال بحيث غالبا تم الاستغناء عن خدمات الادارات ذات الاداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتتاب أو الاندماج.

3- المراجعة الخارجية:

يؤدي المراجع الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى وجه الخصوص لجنة المراجعة في اختيار المراجع الخارجي والاستمرار في تكليفيه حيث أن لجان المراجعة المستقلة والنشيطة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المدققين والمختصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه المؤسسة.

[1]- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات و الأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، مصر2009 ،ص.382

[2]- زيان مسعودة، أثر المحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات, رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، مالية وحاكميه المؤسسات، علو م اقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2101، ص26-2

4- التشريعات والقوانين :

عدة ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تحوي بين الفاعلين الذين يشاركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، لقد أثرت بعض التشريعات والقوانين على الفاعلين المهمين والأساسيين في عملية الحوكمة،ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية أو الأسلوب لتفاعلهم مع بعضهم.[1]

ثانيا: محددات حوكمة الشركات:

لكي تتمكن الشركات و الدول من اكتساب المنفعة من مزايا تطبيق حوكمة الشركات، يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وتنقسم هذه المحددات إلى مجموعتين محددات داخلية ومحددات خارجية :

أ- المحددات الداخلية[2]:

هذه المحددات تشمل على القواعد و الأساليب التي تطبق داخل الشركات و التي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركات و توزيع مناسب للسلطات و الواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة و المساهمين و أصحاب المصالح، وذلك بالشكل الذي ال يؤدي إلى وجود تعارض في المصالح بين هؤلاء الأطراف، بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.

ب- المحددات الخارجية:

تشير المحددات الخارجية إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، الذي يشمل على سبيل المثال:[3]

1. القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال والشركات، وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس؛
2. كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمشروعات؛
3. كفاءة الأجهزة والهيئة الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات؛
4. وجود بعض الشركات ذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية والشركات في سوق أألو ارق المالية؛
5. وجود شركات خاصة بالمهن الحرة مثل المكاتب الاستثمارية المالية

[1]- نفس المرجع، ص37 -38

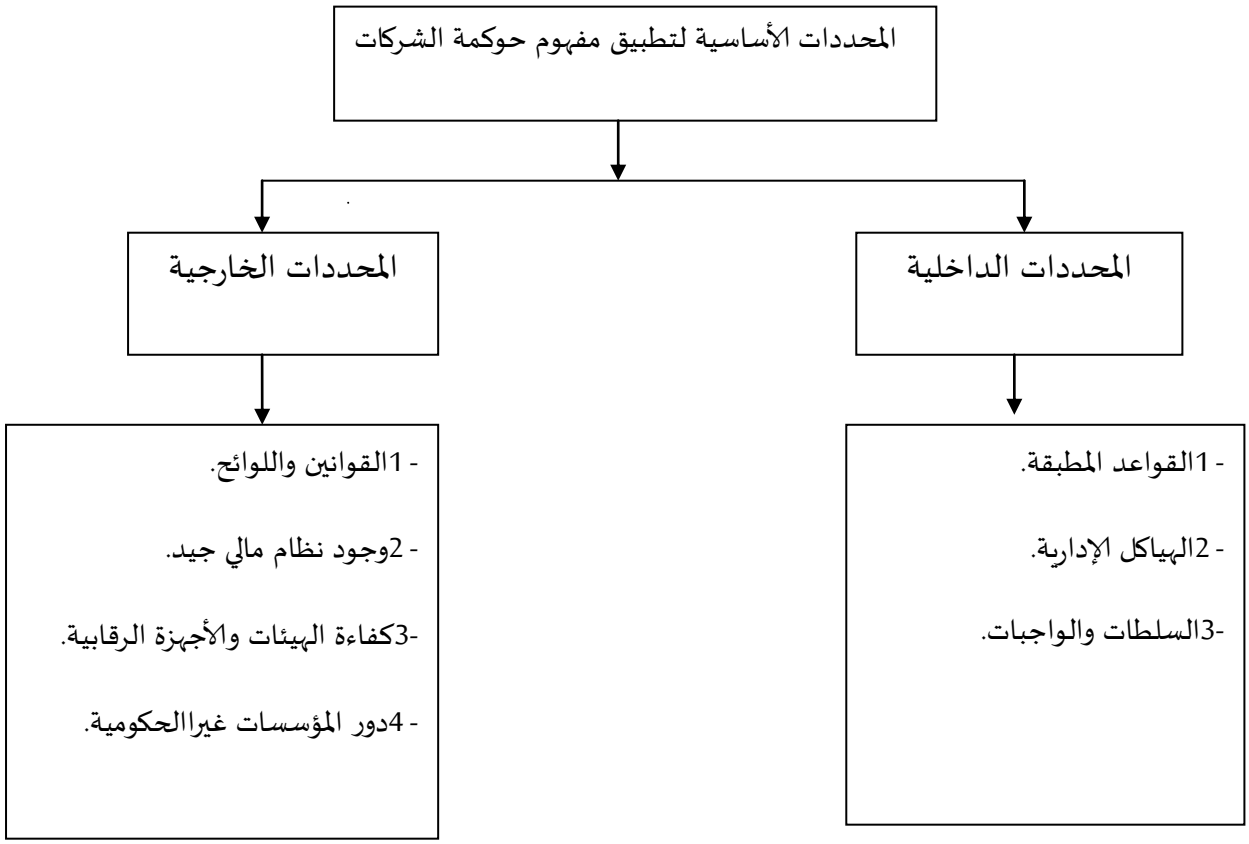
[2]- صالح بن إبراهيم الشعالن، مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، السعودية، 2008،ص27ء

[3]- مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص217.

6. .دور المؤسسات الغير حكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والاخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، و تتمثل هذه المؤسسات غير حكومية في جمعيات المحاسبين، المراجعين، ونقابات المحامين على سبيل المثال

وترجع أهمية المحددات إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.
ومما سبق يمكن تلخيص محددات حوكمة الشركات في الشكل التالي:

الشكل 4 : المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات.



المصدر: محمد مصطفى سليمان ، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي الاداري، الدار الجامعية الاسكندرية، الطبعة الأولى .19،ص2006.

المبحث الثاني : واقع الحوكمة في الجزائر

المطلب الاول: أهم مراحل تسيير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

أولا -تسيير المؤسسات الوطنية الجزائرية:

عرفت المؤسسات العمومية الجزائرية مراحل مختلفة في تطورها وما الأسماء التي أخذتها إلا تعبيرا واضحا على الأشكال التنظيمية المتعددة التي عرفتها، وخضعت إلى العديد من أشكال التنظيم والتسيير[1] حيث كان تسيير الشركات العمومية على أساس النهج الاشتراكي، فالشركات المملوكة للدولة وفقا لقانون المالية لسنة 1971 كانت لها علاقة مباشرة مع الخزينة العمومية وبنك التنمية الجزائري للمشاركة في التمويل في الأجلين المتوسط والطويل، بما في ذلك الحصول على قروض متناسبة مع التوجه المركزي. هذه التجربة لم تكن لها النتائج المتوقعة لأسباب مختلفة. ونظرا للصعوبات التي واجهها هذا النوع من التسيير الذي أسفر عن عدم وجود ربحية للشركات العمومية من خلال العجز الهائل المسجل كل سنة، تم اتخاذ تدابير تصحيحية من قبل الحكومة في عدة مناسبات، حيث قررت الحكومة الإتجاه إلى تحقيق هدف الكفاءة الإقتصادية من خلال عملية إعادة الهيكلة العضوية والمالية للشركات ليتم تطبيقها للخطة الخماسية بين عامي 1980 و 1984. وكانت أهداف هذه العملية تسعى إلى تحسين ظروف التشغيل، التحكم في نظام الإنتاج والعمل على إلزام أنشطة هذه المؤسسات بالأهداف التي تم وضعها في الخطة الوطنية.

لقد تم تنفيذ عمليات إعادة هيكلة الشركات في مرحلتين، الأولى عضوية وتتمثل في تجزئة الشركات الوطنية إلى مؤسسات عمومية صغيرة الحجم وذلك لخلق نوع من التخصص للمؤسسات وتحديد مجالها الجغرافي والفصل بين المهام داخل كل منها بهدف التحكم في وسائل الإنتاج، والثانية مالية خاصة بتطهير الأوضاع المالية نتيجة تكبد خسائر كبيرة لهذه الشركات، أين تولت الخزينة العمومية تسديد الديون التي كانت تربط هذه المؤسسات فيما بينها[2]. منذ ظهور إصلاحات 1980 أصبحت مصطلحات الإنتاجية والكفاءة والأداء، الأهداف الأساسية لسلسلة التغييرات التي أدخلت فيما بعد، إضافة إلى الحاجة إلى تحسين وتطوير الممارسات الإدارية في الشركات، لتعديل وتطوير الهياكل بالاعتماد على الخبرة وتنفيذ أهداف جديدة غير التي

[1]- جدة بن حسين، الخوصصة والتغيرات التنظيمية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 32، جامعة بسكرة، ص:68.

[2]-بهدي عيسى، ملامح هيكلة المؤسسة الشبكية، مجلة الباحث، العدد 03، 2004، جامعة ورقلة، ص:09

كانت محددة في السابق، أدى هذا إلى اعتماد قانون جديد لإستقلالية المؤسسات العمومية، حيث وضع الشركة العمومية في شكل شركات اقتصادية خاضعة لأحكام القانون التجاري.

صدرت قوانين بشأن التسيير الذاتي للمؤسسات العمومية في جانفي من عام 1988. فالشركات المملوكة للدولة سابقا في ظل المؤسسات العمومية الاشتراكية (EPS) تم تحويلها إلى مؤسسات اقتصادية عمومية (EPE)، والتي تحكمها قواعد الجدوى الإقتصادية، ويستند هذا الإصلاح على مبدأ الفصل بين الملكية والإدارة. فهذه المؤسسات لديها رأس المال ملكية أسهمه تعود للدولة، وتفوض حقوق ملكيتها إلى المؤسسات المالية وصناديق المساهمات التي تم إنشاؤها لهذا الغرض

إصلاح هذه المؤسسات تواصل مع إزالة صناديق المساهمات (Fondes de participation) واستبدالها في جوان 1996 لفائدة الشركات العمومية القابضة(Holdings publics) ، والتي لديها القدرة على التنازل عن ملكية الأسهم لديها المكونة لمحافظهم وهي غير خاضعة تنظيميا للدولة، إن المحتويات التي بينتها النصوص القانونية لهذه الإصلاحات تستند على عدة مبادئ تختلف عما كان سائدا وهي[1]:

- مراجعة نظام المراقبة وتنظيم الاقتصاد الوطني من خلال اقتراح نظام تخطيط وطني؛
- مراجعة العلاقة دولة /شركة: ويتمثل هذا في الفصل بين الملكية وإدارة المؤسسات العمومية،وإنشاء مؤسسات وسيطة ممثلة في صناديق المساهمات؛
- التكيف مع الأشكال القانونية للشركات التجارية ذات رأس المال SPA والشركات ذات المسؤولية المحدودة **SARL.**
- تشغيل المؤسسات العمومية وفقا للمبدأ التجاري (مثل الأرباح، الاستمرارية... الخ)؛

إعادة إدماج أدوات التنظيم الاقتصادي (الضرائب، الأسعار والائتمان.. الخ على حساب الإجراءات الإدارية؛

- فتح الإستثمار في الشركات بهدف إدارة هذه الأموال تماشيا مع المنطق الاقتصادي، وفتح المعاملات التجارية الأجنبية للشركات.

بعد إلغاء الهيكل العام لإدارة المؤسسات الاشتراكية من خلال (القانون 90 - 11)، وأصبحت شركة مساهمة عمومية مستقلة رسميا، أصبح من الممكن لها ولو نظريا القيام بما يلي:

[1]- BOUTALEB, K, la problématique de la gouvernance d'entreprise en Algérie, Colloque International : Education, Formationet Dynamique du Capitalisme Contemporain, 24 et 25 juin 2004, France, université de Montpellier1, p:10.

- إنشاء هيكلها التنظيمي بحرية؛
- تحديد أسعار أكثر ملاءمة لمجموعة منتجاتها؛
- إختيار أو تنظيم قنوات التوزيع التابعة لها؛
- التفاوض حول أجور العاملين عن طريق الاتفاقيات الجماعية؛
- التدخل في أي جزء من العقد لغرض المؤسسة، دون الحصول على إذن مسبق من الوصاية أو البنك.

ثانيا- أنماط حكم المؤسسات العمومية:

أصبحت المؤسسات العمومية على الأقل رسميا مؤسسات منفصلة عن الدولة، مع الاستقلال المالي لها لتقوم الدولة فيما بعد بإنشاء هياكل متخصصة، تسمى "صناديق المساهمات "تفوض لها إدارة استثماراتها حيث تم إنشاء ثمانية (08) صناديق مساهمات.

1. تجربة صناديق المساهمات:

تأسست صناديق المساهمة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 88 / 119 المؤرخ في21 / 06 / 1988 والذي عرفها على أنها عبارة عن هياكل وسيطة بين الدولة والمؤسسات الاقتصادية لتحل محل المؤسس في تسيير القيم المنقولة، وهذا الحساب المالك الأصلي وهي الدولة. حيث يتولى أعضاء الجهاز حق المساهم وباسم الدولة ولحسابها حسب القواعد التي ينص عليها القانون التجاري. فهي مسؤولة عن ممارسة حق الملكية من خلال تفويض الدولة. وهذا يتضمن كذلك مهمة المراقبة، ويتضمن دورها كذلك بعلاقة الوكالة بين الدولة وهذه الصناديق من جهة، وبين الصناديق وغيرها من الشركات من جهة أخرى.

لا يجوز أن تقل حصة الأسهم[1] التي يحوزها كل صندوق مساهمة في مؤسسة عمومية اقتصادية في شكل شركة ذات أسهم عن 10% ولا تفوق 40% من عدد الأسهم، حيث يقوم الجهاز بتقديم تقارير للحكومة عن القرارات التي تتخذها الجمعية العامة العادية وغير العادية لكل صندوق من صناديق المساهمة. إن الدرور المنوط بصناديق المساهمات باعتبارها تسير المساهمات لمصلحة الدولة ما يلي[2]:

- تعزيز الإدارة اللامركزية بين الدولة المالكة والشركات؛
- حث الشركات من خلال مجالس الإدارة للسعي إلى تحقيق أقصى قدر من العوائد؛

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 119/88 ، المؤرخ في21/ 06 /1988 ، المتعلق بصناديق المساهمة والأعوان الائتمانيين التابعين للدولة، الجريدة الرسمية، العدد 25، المادة 9.

[2]- BOUTALEB, K, op cit, p:12

- بناء القدرة على إدارة محافظهم الاستثمارية؛
- تشجيع اتخاذ إجراءات إعادة هيكلة الشركات قليلة الكفاءة.

يتألف مجلس إدارة الصندوق من خمسة مدراء إضافة إلى أن الدولة يمكن أن تعين اثنين آخرين للوصول إلى سبعة (07) أعضاء في المجموع، يعينون من قبل الحكومة لعهدة خمس سنوات، هؤلاء الإداريين دائمين ويحصلون على راتب مقابل ذلك، وتخضع هذه الصناديق إلى أحكام القانون التجاري

2. إنشاء الشركات القابضة:

إن إنشاء الشركات القابضة بدلا من صندوق المساهمات كان من أجل المساهمة في حل مشاكل الإدارة التي ظلت لفترة طويلة ومنذ المؤسسات الاقتصادية العمومية .(EPE) حيث مكن هذا التنظيم الجديد للمؤسسات العمومية الذي يحكمه القانون 25 / 95 بإنشاء إحدى عشر (11) شركة قابضة وطنية و حمسة (05) إقليمية، تحول القيم المنقولة التي تحوزها الدولة أو أي شخص معنوي أخر تابع للقانون العام في المؤسسات العمومية الاقتصادية إلى الشركات القابضة العمومية وهذا قصد تسيير الأسهم أو سندات المساهمة أو شهادات الاستثمار وأي قيم منقولة أخرى[1] الشركات شكل شركات المساهمة تحوز فيها الدولة رأسمالها كاملا أو تشترك فيه مع أشخاص معنويين آخرين تابعين للقانون العام. كما يجب على الشركات القابضة أن تحدد وتطور استراتيجيات وسياسات الاستثمار والتمويل في الشركات التابعة لها، وكذا أية سياسة لإعادة هيكلة المؤسسات وإعادة انتشارها، غير انه يجب أن تسهر على الحفاظ على استقلال الذمة المالية للشركات التجارية التابعة لها، وتشارك الشركة القابضة العمومية في تنفيذ السياسة الإقتصادية للحكومة.

يسير الشركة القابضة العمومية مجلس إدارة يوضع تحت رقابة مجلس المراقبة. تعين الجمعية العامة مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة لمدة ستة (06) سنوات قابلة للتجديد، ويتم اختيار أعضائهم من ضمن المهنيين الذين تتوفر فيهم صفات الكفاءة والتجربة، كما نشير هنا إلى أنه يجب على مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة حسب كل حالة أن يشتمل على مقعدين لصالح العمال[2]. يمارس مجلس المراقبة الرقابة المستمرة بالعمليات التي يراها ملائمة على تسيير الشركة القابضة، كما يمكنه الاطلاع على الوثائق التي يعتبرها ضرورية للقيام بمهامه، وتتلخص التغييرات في تنظيم وإدارة المؤسسات الاقتصادية على النحو التالي:[3]

- من الناحية القانونية: يجب أن يكون هناك فصل بين الملكية والإدارة والرقابة على النحو التالي:

1- الأمر رقم 95-25، المؤرخفي1995 25/ 10/ المتعلق بحماية الأملاك العمومية وأمن الأشخاص فيها، الجريدة الرسمية، العدد 55، المادة 4

2- الأمر رقم 95-25، المؤرخفي1995 25/ 10/ ، المتعلق بحماية الأملاك العمومية وأمن الأشخاص فيها، الجريدة الرسمية، العدد 55، المادة25

3-BOUTALEB, K, op cit, p:10.

- تناط ملكية رأس المال للمجلس الوطني لمساهمات الدولة (CNPE)، وإدارة الأصول العامة هي مسؤوليةالمجلس الإداري للشركة القابضة؛ ويتم ضمان الرقابة من طرف مجلس المراقبة الإشراف ومحافظي الحسابات، حيث يأخذ رأس مال الشركة القابضة طابعا غير القابل للتصرف أو التنازل، في حين كانتالمؤسسات العمومية الاقتصادية مفتوحة للمساهمات؛ ،
- على المستوى الإقتصادي: تتولى الشركات القابضة مهمة الإدارة المالية لمحفظة الأصول المالية والرقابةالاقتصادية لمحفظة الشركات؛
- أما من حيث الإدارة: تم إنشاء إدارة جماعية وتسيير مشترك الأنشطة القطاع العام.

كان القصد من هذا النظام تمهيد الطريق نحو وضع سياسة خصخصة القطاع العام، لكن الصعوبات التي واجهت تنفيذ هذا النظام أظهرت الضرورة مرة أخرى لإعادة النظر في هذا التنظيم. وبالتالي فإن عدد الشركات القابضة الوطنية خفض من 11 إلى 05 مع الحفاظ على العدد الأولي للشركات القابضة الإقليمية، وقد دعت عملية المراجعة وإعادة تنظيم الاقتصاد الوطني في النهاية إلى شكل جديد من هيكلة المؤسسات العمومية وهي شركات تسيير مساهمات الدولةSGP

3- شركات تسير مساهمات الدولة

الإقدام على إنشاء شركات تسير مساهمات الدولة (SGP) في الغالب يفسر الصعوبات والتأخير في عمليات الخصخصة، حيث تم حل الشركات القابضة في12 /09 / 2001. قبل ذلك تم إنشاء هيئات أخرى لتسيير المؤسسات العمومية بموجب الأمر رقم 01 - 04 المؤرخ في20 /08 / 2001 المتعلق بتنظيم وإدارة وخصخصة المؤسسات الاقتصادية العمومية (EPE). إن تسيير شركات تسير مساهمات الدولة والتي هي رسميا شركات مساهمة، يحكمها المرسوم رقم 01-283 المؤرخ في24 / 09 / 2001 هذا التنظيم الجديد يضع مخططا أكثر دقة وأكثر صرامة، خاصة فيما يتعلق بالجهاز التنفيذي، ومن هذا المنطق فهو يكلف مجلس مساهمات الدولة بوضع التوجهات الكبرى وتبني إستراتيجية فيما يخص تسيير مساهمات الدولة ووضع برنامج تنمية وخوصصة وتعيين أعضاء الجمعية العامة للمؤسسات العمومية الاقتصادية.

طبقا لهذا التغيير تزود المؤسسة العمومية الاقتصادية بجهازين هما الجمعية العامة، ومجلس الإدارة الذي يتكون من أعضاء من بينهم الرئيس، تخول لمجلس الإدارة أوسع السلطات للقيام بإدارة المؤسسة العمومية الاقتصادية وتسييرها والإشراف عليها. يقرر مجلس مساهمات الدولة تشكيل مجلس الإدارة حسب مهام

المؤسسة العمومية الاقتصادية وطبيعتها وحجمها، وتقوم الجمعية العامة بالفصل في كل المسائل المتعلقة بحياة المؤسسة، باستثناء قرارات التسيير العادية لاسيما ما يلي:[1]

- البرامج العامة للنشاطات، الحصيلة وحسابا النتائج وتخصيص النتائج؛
- الزيادة في رأس المال الاجتماعي وتخفيضه؛
- إنشاء فروع في الجزائر وفي الخارج وعمليات الإندماج أو الإنفصال؛
- تقييم الأصول والسندات أو التنازل عنها أو عن عناصر الأصول؛
- مخطط تطهير المؤسسة وإعادة هيكلتها بما في ذلك اقتراحات تعديل القانون الأساسي وتعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

يمكننا القول كملخص بأن الشركة العمومية كانت دائما في مركز مختلف الإصلاحات المتتالية وهذا نظرا الأوجه القصور المتعددة التي لا تزال تميزه عملية تسييرها. حيث بدأ أساس الإصلاحات الاقتصادية في عام 1988 واستمر بعد ذلك، والتي مثلت بلا شك تغييرا كبيرا جدا من أجل التحكم في الصعوبات الحقيقية لهذه الشركات

لقد كانت النصوص الأولى من التشريعات والقوانين بشأن الحكم الذاتي في الواقع الهدف الرئيسي لإعادة تعريف وتوضيح العلاقة بين الدولة كمساهم والشركة العمومية من الناحية النظرية فقط، وتعتبر هذه الخطوات جهودا من طرف الدولة إلى إيجاد نمط معين لحوكمة الشركات، إلى أن تبلور ذاك في ميثاق الحوكمة لسنة 2009.

4- الاتجاه نحو الخوصصة:

بعد سلسلة الإصلاحات السابقة الذكر التي بدأتها الجزائر منذ الثمانينات، بغرض إعادة للمؤسسة الاقتصادية اختصاصها وكذا استعادة النمو الاقتصادي ورغم مرور عشرية من الزمن عن هذه الإصلاحات، إلا أنها اتصفت بعدم الثبات، والغموض، ولم تحقق النتائج المنوطة منها، مما أدى إلى اللجوء إلى عملية الخوصصة كحلقة من سلسلة اصلاحات اقتصادية طويلة، تهدف إلى ابعاد الدولة عن التدخل في الاقتصاد وفتح المجال أمام اقتصاد السوق. ولعل من أهم دوافع الخوصصة في الجزائر ما يلي:

- حالة الركود الاقتصادي الذي أصاب القطاع العام والذي أصبح يستلزم إعادة النظر في هيكلته وميكانيزماته بهدف إنعاشه.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 283 / 01 ، المؤرخ في**24**/ 09 / 2001 ، **المتضمن الشكل الخاص بإدارة المؤسسة العمومية الاقتصادي وتسييرها، الجريدة الرسمية، العدد 55، المادة 5.**

- طبيعة الاتفاقات والإلتزامات وكذا البرامج التي أبرمت مع الهيئات المالية والنقدية الدولية والتي تفرضسياسة الخوصصة في جل برامجها التنموية الموجهة للبلدان النامية.
- القناعة السياسية بأن الخوصصة ظاهرة علمية ليست حكرا على منطقة معينة أو نظام معين.
- فشل الديناميكية الاشتراكية في تطوير علاقاتها الانتاجية بما يتناسب وتطور قواها.
- إنهيار اسعار النقط في 1986م، إلى نصف قيمتها وانهارت من خلالها إيرادات الجزائر الخارجية منالمحروقات والتي كان يعتمد عليها الاقتصاد الوطني

لقد تمت أول عملية خوصصة في الجزائر يوم 10 جويلية 1998، عن طريق مناقصة دولية أين تم بيع 33 مؤسسة في معظمها مصانع للأجر ومعامل للمياه المعدنية ومؤسسات سياحية (فنادق في شكل تنازل تام في ملكية كاملة، كما تجدر الإشارة على أن عملية التنازل عن بعض مؤسسات البناء والمؤسسات المحلية كانت لصالح العمال والتي تمت فعلا بمساهمة الوزارات المعنية والشركات القابضة بالتعاون مع العمال.

أن عملية الخوصصة في الجزائر تبقى إلى اليوم في بدايتها، حيث يعمل مجلس الخوصصة الذي يشرف على هذه العملية في تحضير المؤسسات التي يرى بأنها ممكنة لنقل ملكيتها من القطاع العمومي إلى الملكية الخاصة، زيادة على كون عقود الشراكة هي الميزة الوحيدة التي تتم بها إلى اليوم بين الشركات الجزائرية والمستثمرين الأجانب.

المطلب الثاني: جهود الجزائر في مجال حوكمة الشركات

أولا-تطور الإصلاحات والتقارب نحومبادئ الحوكمة:

إن الإصلاحات السابق التطرق لها ساهمت بشكل كبير في تقنين العلاقات بين الشركات وأصحاب المصلحة من خلال تحديد حقوق والتزامات الشركاء في الشركة. وقد اعتمدت في ذلك العديد من القوانين منها القانون التجاري، قانون الضرائب، قانون التأمينات ... الخ، إن المتتبع لتطور نظم إدارة الشركات انطلاقا من التسيير الاشتراكي الذي ساد قبل 1988 وإنشاء هيئات أخرى للتسيير في هذه السنة تمثلت في صناديق الاستثمار، لتحل محلها الشركات القابضة العمومية سنة 1995 وبعدها شركات تسيير مساهمات الدولة سنة 2001 والاتجاه إلىخوصصة المؤسسات العمومية الاقتصادية، قد كرست الفصل بين الملكية والتسيير على الأقل نظريا، وأرسى اللبنات الأولى لأطر حماية مختلف الأطراف أصحاب العلاقة، كما تحث على ذلك مبادئ حوكمة الشركات. حيث تضمنت مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ستة مبادئ أساسية هي ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية، المعاملة المتساوية للمساهمين، دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات، الإفصاح

والشفافية ومسئولية مجلس الإدارة[1] ، كل هذه المبادئ لم يتم الوفاء بها حسب متطلباتها ولكن كانت هناك محاولات لتحقيقها.

إن مصالح المساهمين محمية بموجب القانون التجاري الذي يمنح لهم ممارسة حقوقهم في إطار الجمعيات العامة العادية وغير العادية. حيث يمكن للمساهمين الوصول إلى أي وثيقة في الشركة لتمكينهم من اتخاذ قراراتهم بشأن التسيير تعيين وإقالة أعضاء مجلس الإدارة، تعيين محافظ حسابات أو أكثر لضمان نزاهة الوثائق المحاسبية للشركة، حيث أن وسائل حماية مصالح المساهمين والشركاء هي صالحة بصرف النظر عن الشكل القانوني للشركة المعنية. كما صدرت كذلك مجموعة من القوانين الهامة التي تحمي حقوق أصحاب المصلحة الآخرين من الدائنين، الموردين، والمديرين ، والموظفين ..الخ، ومنها القانون المتعلق بالتسيير والتنظيم والخصخصة للشركات المملوكة للدولة، القانون المدني بخصوص عقد الملكية، قوانين المستهلك والقوانين المتعلقة بعلاقات العمل والوقاية وحل النزاعات والحق في التنظيم النقابي لحماية الموظفين، وأحكام القانون التجاري التي تحدد العلاقة بين الإدارة والشركة،[2] كل هذه الحزمة من التشريعات والقوانين أرست بصفة مبدئية لتحديد المسؤوليات ومهدت لتبلور مفهوم الحوكمة في صورته الحالية.

فيما يخص مسؤولية الشركات والمديرين والإطارات فان الشركات ومؤسسات الائتمان والمؤسسات المالية والتأمين وشركات القطاع العام أو الخاص، محكومون بالقانون التجاري، أحكام مجلس النقد والقرض، قانون التأمين، قانون الضرائب ويقعون كذلك تحت طائلة العقوبات المدنية والجنائية التي أنشئت في ذلك الوقت، وهذا يمثل الشق الثاني من مفهوم الحوكمة المتمثل في المساءلة عن الإخلال بالمسؤوليات الموكلة لطرف معين من أطراف الحوكمة أو حتى الأطراف أصحاب المصلحة. ويتم مراقبة امتثال المؤسسات العمومية للمعايير المنصوص عليها من قبل شركات تسير مساهمات الدولة (SGP) التي ينتمون إليها.

إن نظام المعلومات الداخلي للشركة أو حتى الوطني يعتريه نقص في توفر وتدفق المعلومات وعدم وجود معلومات عن بيئة الأعمال، ومن أجل تدعيم الإفصاح والشفافية اللذين يعتبران من أهم مبادئ حوكمة الشركات، كانت هناك إصلاحات محاسبية عميقة في الجزائر تبلورت بإعداد نظام محاسبي مالي يستند إلى معايير المحاسبة الدولية IFRS 1 / AS، ويهدف إلى الارتقاء بمستوى الاتصال المالي ويتكيف مع توحيد اللغة المحاسبية على المستوى الدولي، بدأ تطبيقه في 01 / 01 / 2010، فهذا يمثل تطورا في مستوى الإفصاح والشفافية وتقاربا أكثر نحو مبادئ الحوكمة من الناحية النظرية على الأقل، في انتظار بذل جهود اكبر من اجل تكريس هذا الإطار النظري في الواقع من خلال الممارسات الميدانية.

[1]- مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون والتنمية بشأن حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص:03

[2]- BOUTALEB, K, op cit, p: 12.

إن شركات تسيير المساهمات التي أنشئت سنة 2005، تأخذ الشكل القانوني لشركات المساهمة التي تمثل الدولة بوصفها المساهم الوحيد الذي لديه القدرة على التوجيه الاستراتيجي للشركة. كما يشكل مجلس الإدارة في هذا التنظيم الجديد للشركة العمومية جزءا محوريا للشركة يوفر له القانون التجاري أوسع السلطات للتصرف في جميع الظروف باسم الشركة[1] ."حيث تنص المادة 610 من القانون التجاري الجزائري على أنه يتولى إدارة شركة المساهمة مجلس إدارة يتألف من ثلاثة أعضا على الأقل ومن اثنتي عشر عضوا على الأكثر، يتداول مجلس الإدارة ويتخذ قراراته حسب الشروط التي يحددها القانون الأساسي ويمثل رئيس مجلس الإدارة الشركة في علاقاتها مع الغير، تنتخب الجمعية العامة التأسيسية أو الجمعية العامة العادية القائمين بالإدارة وتحدد مدة عضويتهم في القانون الأساسي دون أن يتجاوز ذلك ست (06) سنوات، وهذا يمثل تكريسا لمبدأ ممارسة المساهمين لحقوقهم في مبادئ حوكمة الشركات، ويجب على مجلس الإدارة أن يكون مالكا لعدد من الأسهم يمثل على الأقل 20% من رأس مال الشركة [2] ، و يحدد القانون الأساسي العدد الأدنى من الأسهم التي يحوزها كل قائم بالإدارة. تخصص هذه الأسهم بأكملها لضمان جميع أعمال التسيير بما فيها الأعمال الخاصة بأحد القائمين بالإدارة وهي غير قابلة للتصرف فيها، وهذا يمثل ضمانا لمختلف الأطراف أصحاب المصلحة التي تنص عليهم صراحة مبادئ حوكمة الشركات.

ثانيا-سياق الاصلاحات والاستجابة لدواعي الحوكمة:

لقد كان لسعي الجزائر في التحول من الاقتصاد المركزي الى اقتصاد السوق دون إيجاد هيكل تشريعي يضمن حوكمة رشيدة للشركات العامة والخاصة أثر على الشفافية، وهذا ما أثبته المستوى السيئ الذي احتلته الجزائر (المرتبة 99) في تقرير منظمة الشفافية الدولية الذي صدر في 26 سبتمبر 2007 فيما يخص تكشف ظاهرتي الفساد والرشوة وعدم اتخاذ أي خطوة لكبح لجام هذه الظواهر، **إن من بين** الأهداف الأساسية للحوكمة هي السير في سبيل إصلاح الاقتصاد وتدوير عجلته بشكل سليم التحقيق التنمية، وهذا لا يأتي إلا بصياغة قرارات وإيجاد أنظمة توافق سير الأعمال الناجحة للشركات وتدعيم مسيرتها ووضع الخطط الكفيلة بتحسين أدائها . من هنا تبرز الحاجة لدور الحوكمة، فالعمل على الارتقاء هذا من مجرد مفاهيم ونظريات تتداول في الندوات والمؤتمرات إلى أداة فاعلة من أدوات الإصلاح الاقتصادي .وتظهر جليا تضمين الجزائر لمبادئ الحوكمة في الإصلاحات المتخذة في سبيل الارتقاء بمرتبة الجزائر التي تحتل مراتب متأخرة ضمن مؤشرات الفساد والعمل على استقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة ويظهرإن من بين الأهداف الأساسية للحوكمة هي السير في سبيل إصلاح الاقتصاد وتدوير عجلته بشكل سليم التحقيق التنمية، وهذا لا يأتي إلا بصياغة قرارات وإيجاد أنظمة توافق سير الأعمال الناجحة للشركات وتدعيم مسيرتها ووضع الخطط الكفيلة

[1]- القانون رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم. التعلق بالقانون التجاري الجزائري، المادة 622 .

[2]- المادة 619 من القانون التجاري الجزائري

بتحسين أدائها . من هنا تبرز الحاجة لدور الحوكمة، فالعمل على الارتقاء هذا من مجرد مفاهيم ونظريات تتداول في الندوات والمؤتمرات إلى أداة فاعلة من أدوات الإصلاح الاقتصادي .وتظهر جليا تضمين الجزائر لمبادئ الحوكمة في الإصلاحات المتخذة في سبيل الارتقاء بمرتبة الجزائر التي تحتل مراتب متأخرة ضمن مؤشرات الفساد والعمل على استقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة ويظهر ذلك من خلال :

1. تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومقاومته:

تأسست هذه الهيئة سنة 2006، التي تتمحور مهامها حول اقتراح سياسات وتوجيهات و تدابير للوقاية من الفساد، وإعداد برامج للتوعية من مخاطر الفساد، بالإضافة إلى جمع المعلومات التي يمكن أن تساهم في الكشف عن أعمال الفساد والوقاية منه والتقييم الدوري للأدوات القانونية والإجراءات الإدارية ذات الصلة، حيث انضمت هذه الهيئة مؤخرا إلي الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد التي تأسست سنة 2008، لتضاف بذلك42وزارة وهيئة أخرى في المنطقة العربية، التي تشكل آلية إقليمية تشاركية فريدة من نوعها لتنمية القدرات وتبادل المعلومات ومناقشة السياسات التي تدخل في اختصاصها[1]

2. انعقاد أول مؤتمر حول الحكم الراشد للمؤسسات في جانفي 2007 :

حيث شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسة، وخلال فعليات هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة كأول توصية وخطوة علمية تتخذ.[2]

3. إنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات :

قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهي تشجيع الحوكمة الجديدة في مجتمع الأعمال بغاية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص سنة 2007 بإنشاء مجموعة عم للحوكمة المؤسسات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي الحوكمة المؤسسات GCGF ومؤسسة التمويل الدولية IFC لوضع دليل حوكمة المؤسسات الجزائري.

4. إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري:

تم إصدار هذا الدليل سنة 2009 من قبل كل من جمعية CAREواللجنة الوطنية لحوكمة المؤسسات في الجزائر [1]

[1] - الجزائر تنظم إلى الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومحاربة الفساد، موقع الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومحاربة الفساد، http : / / www . undp - aciac . org

[2] - حسين يرقي، عمي علي عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، ص:02 http:// ietpedia.com

5. الانتقال إلى اقتصاد السوق والاندماج في الاقتصاد العالمي:

إن فرض المنظمات الدولية التي تسعى إلى تعزيز الشفافية والتنافسية في الاقتصاد جملة من القيود على الدول الراغبة في الانتقال إلى اقتصاد السوق والاندماج في الاقتصاد العالمي، كان حافزا للجزائر لمراجعة اليات إدارة الاقتصاد وزيادة الانفتاح على المحيط الخارجي لاسيما في الاتجاه نحو الخوصصة وتقليص حجم الدولة في الاقتصاد، حيث ارتفع عدد الشركات التي تمت خوصصتها من 58 سنة 2003 إلى 2010 سنة [2]

6. إصلاح الإطار المحاسبي الجزائري:

وذلك باعتماد النظام المحاسبي المالي الذي طبق ابتداء من01 / 01 / 2010على مختلف الشركات سعيا المعالجة النقائص التي كانت في المخطط المحاسبي الوطني ل 1975، من خلال تنسيق الممارسات الوطنية مع ما تفرضه التحديات الدولية وتماشيا مع مبادئ حوكمة الشركات الداعية إلى إرساء مبادئ ولوائحواضحة لعملية الإفصاح عن المعلومات لمختلف الأطراف أصحاب المصلحة، مع مراعاة الشفافية والعدالة في الإفصاح بتغليب الجوهر الاقتصادي للعمليات على الشكل الذي يفرضه القانون. ولتعزيز الشفافية أكثر،، تم إلزام كذلكالشركات ذات المسؤولية المحدودة الذي يتجاوز رقم أعمالها 10 ملايين دج[3]، بالمصادقة على حساباتها السنوية من قبل محافظ حسابات معتمد مستقل يضمن صدق وشرعية الحسابات المقدمة من طرف الشركة بما يحقق العرض العادل لوضعية الشركة

7. الإصلاح الضريبي:

لقد تم إصلاح النظام الضريبي وعصرنة إدارة الضرائب، حيث تم إعادة تنظيم المديرية العامة للضرائب وفقا للخطوط الوظيفية بالنسبة للمصالح المركزية، كما تم تخفيض الضغط الضريبي بواسطة إلغاء الدفع الجزافي وتخفيض نسب الضرائب على أرباح الشركاتIBS ، وإصلاح ومراجعة الضريبة على النشاط المني، وإدخال الضريبة الجزافية الوحيدة IFU لدافعي الضرائب الصغار[4]

8. تطهير مناخ الأعمال وتوسيع مجال الحريات الاقتصادية:

[1]- في نفس المرجع، ص: 09.

[2]- تقرير حول تنفيذ برنامج العمل الوطني في مجال الحكامة، الآلية الافريقية للتقييم من النظراء /نقطة الارتكازالوطنية لدى الجزائر، نوفمبر 2008، ص:25.

[3]- القانون 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، الجريدة الرسمية، العدد 80، المادة 66.

[4]- غضبان حسام الدين، مرجع سبق ذكره، ص:109

لقد أقدمت السلطات العمومية بمراجعة المنظومة المصرفية وإصلاحها، وتنشيط عمل السوق المالي بتشجيع دخول الشركات إليه وهذا بإرساء الثقافة المالية لدى مسيري الشركات وبيان أهمية السوق المالية.[1]

كما تم إدخال نظام بازل 2 (Bale 2) بغرض تسيير وتقييم المخاطر من خلال اليات الرقابة الداخلية والمراقبة الوقائية، وتعزيز أنظمة الرقابة والضبط في الأسواق. وفي مجال التأمينات تم في أوت 2007 إعادة تقييم الأرصدة المجمدة، إضافة إلى الفتح التدريجي لرأس المال وفتح السوق إلى فروع ووكالات أجنبية، كما تم إعداد مخطط التنمية سوق التأمينات من شأنه أن يشكل خارطة طريق لكافة الأطراف، وهو يهدف أساسا إلى تحسين الحكم على مستوى هذه المؤسسات من خلال تحديث أنظمة المعلومات، تعميم عقود الأداء على الوظائف الأساسية، توحيد مهمات لجان التدقيق.[2]

9. إطلاق مركز حوكمة الجزائر:

بناء اعلى قوة الدفع التي خلقها دليل حوكمة الشركات، قامت مجموعة عمل حوكمة الشركات الجزائرية بإطلاق مركز حوكمة الجزائر في أكتوبر 2010 بالجزائر العاصمة، تأسس مركز حوكمة الجزائر ليكزن بمثابة منبر المساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل، واعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية، ورفعا الوعي الجماهيري بحوكمة الشركات، ويعتبر إطلاق المركز فرصة جديدة لمجتمع الأعمال لإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في البلاد، وتحسين قيم الحوكمة الديمقراطية، بما فيها الشفافية والمساءلة والمسؤولية.[3]

10. برنامج الاتحاد الأوروبي لتعزيز الحوكمة في الجزائر:

تبني الاتحاد الأوروبي برنامجا بمبلغ 10 ملايين يورو لدعم الحوكمة في الجزائر في إطار برنامج دعم الشراكة والإصلاح والنمو الشامل (الربيع)، ويرمي البرنامج الجديد إلى تعزيز مؤسسات الحكم في المجالين الاقتصادي والسياسي، ويهدف هذا البرنامج إلى تعزيز سيادة القانون بما في ذلك الوصول إلى العدالة، وتعزيز مكافحة الفساد، وتشجيع مشاركة جميع المواطنين في التنمية، وتحسين متابعة الإدارة المالية العامة.[4]

---

[1]- قدي عبد المجيد، إمكانية تطبيق مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية: الجزائر نموذجة، متاح علىcom . kantakji / / : https تم الاطلاع عليه في 13 /07/2020

[2]- غضبان حسام الدين، مرجع سبق ذكره، ص:109

[3]- د علي العيادي، القطاع الخاص يدفع حوكمة الشركات في الجزائر، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، نشرية دورية للشرق الأوسط وشمال إفريقيا يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 21، 2011.

[4]- ناريمان بن عبد الرحمن وسارة بن الشيخ، واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية، متاح على

dz. ouargla - univ . manifest / / : https تم الاطلاع عليه في14 /07/2020

المطلب الثالث: ميثاق الحكم الراشد في الجزائر

أولا-ميثاق الحكم الراشد :المعمول والمأمول

كان مجتمع الأعمال هو الذي أخذ المبادرة لوضع مدونة الحوكمة، وهذا بتضافر جهود ثلاث مؤسسات هي:

مؤسسة الفكر والعمل حول المشاريع الخاصة CARE ومعهد رؤساء المؤسسات والاتحاد الجزائري لمنتجي المشروبات APAB وتم وضع وتطوير المدونة بدعم من هيئة التمويل الدولية IFC والمنتدى العالمي لحوكمة الشركات GCGE بينما يقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة حاليا بدعم التنفيذ.

يعتبر انعقاد المؤتمر الدولي حول " الحكم الراشد للمؤسسات " بالجزائر في جوان 2007 النواة الأولى في بلورة فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للشركات، تلاها فيما بعد تشكيل فريق عمل لحوكمة الشركات مكون من 08 أعضاء من القطاع الخاص، حيث لاقت هذه الفكرة دعما من سلطات حكومية ممثلة في كل من وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وزارة المالية ووزارة العدل وقد تم الاستناد بشكل أساسي في صياغة هذا الميثاق على مبادئ حوكمة الشركات المعتمدة من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الصادرة في 2004 [1] ، مع مراعاة خصوصية الشركات الجزائرية.

يعتبر الالتزام بمبادئ " ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة "تطوعي وغير ملزم وهو مرتبط بدرجة الوعي بضرورة بعث مبادئ للحوكمة على المستوى الداخلي للشركة ودعمها واستخدامها ويحتوي هذا الميثاق على جزأينهما:

- **الجزء الأول** :يوضح الأسباب الدافعة لبروز مفهوم الحوكمة وأهمية الشركات الجزائرية؛
- **الجزء الثاني** :يتطرق هذا الجز إلى إبراز العلاقات بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة .

إن ميثاق الحكم الراشد موجه بصفة خاصة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وهذا ما يفسره المساهمة الفعالة للوزارة الوصية وكذا مكانة هذا النوع من المؤسسات ومساهمتها في الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات ووزنها في توفير عدد مناصب الشغل في الاقتصاد الجزائري . إذ جاء هذا الميثاق لمعالجة جملة من المشاكل الخاصة بالحوكمة التي تعاني منها هذه الشركات لاسيما ما يلي[2]:

- تضعضع الثقة بين الشركات والمؤسسات المصرفية الموردة لرأس المال للشركة؛
- الطابع العائلي للشركات وأثر ذلك على الإقدام على فتح رأس مال الشركات أمام المستثمرين الخارجيين؛

[1]- ميثاق الحكم الراشد في الجزائر، إصدار 2009، ص:14

[2]- ميثاق الحكم الراشد في الجزائر، إصدار 2009، ص ص:24-25.

- تضارب المصالح بين المساهمين والإخلال بالواجبات والحقوق الخاصة بمهامهم مما يستوجب تنظيم هذه العلاقة لاسيما بين المساهمين والمسيرين، إضافة إلى العمل على حماية حقوق الأقلية من المساهمين؛
- مشكل تركز السلطات مما يستدعي توضيح المسؤوليات داخل الفريق التنفيذي بوضع تنظيم هيكلي الضبط الصلاحيات والتقسيم الدقيق للوظائف؛
- العلاقة العدائية إذا أمكن القول بين الشركات والمصالح الجبائية، حيث ينظر كل طرف إلى الأخر نظرة العدو مما يؤدي إلى بروز انعدام النزاهة والشفافية بين الطرفين.

انطلاقا من المشاكل السابقة الذكر، يمكننا القول أن اغلب الشركات تعيش نفس المشاكل، لذا يتوجب على هذه الشركات العمل على البد بتقييم علاقاتها الداخلية والخارجية وهذا بالاستناد إلى المبادئ التي توفرها حوكمة الشركات.

ثانيا- تحديات ميثاق الحوكمة في الجزائر:

لقد كان لميثاق حوكمة ال شركات أثر بالغ في مجتمع الأعمال في الجزائر فكان حافزا لانطلاق مركز "حوكمة الشركات " hawkamah - eldjazair " في أكتوبر 2010 ، الذي يعتبر المرجعية التي يستند عليها لتحقيق الشفافية، المساءلة والمسؤولية[1] ، من خلال التوسع في نشر الوعي الجماهيري بحوكمة الشركات ومساعدة الشركات على الالتزام بمحتوي هذا الميثاق، وسواء كانت محتوياته من معايير ومبادئ إلزامية أو تطوعية، فإن سر نجاحها يكمن في فهم القائمين على الشركات بأنها تساعدهم على جمعمنافع أكبر من المعتاد حتى مع التقدم التدريجي تجاه تلك المبادئ، ويعزز أخلاقيات العمل لصالح القطاع العام والقطاع الخاص والمصلحة العامة.

إن إقدام الجزائر على الاستثمار في مجال حوكمة الشركات سعيا منها لتعزيز إجراءات الرقابة والشفافية والإفصاح والارتقاء بمستوى الممارسات الأخلاقية للمدراء التنفيذيين، والحفاظ على استمرارية الشركات، لا سيما ذات الطابع العائلي منها، يواجه تحديات جمة وعلى مختلف المستويات التي تتطلب الكثير من العمل في سبيل الإقدام على هذه الخطوة. وتمثل في نفس الوقت عناصر التحفيز التي تغذي هذه الإرادة.

- **توفير التمويل**

لتستمر الشركات وتحقق خططها التوسعية تحتاج إلى الحصول على مصادر رأس مال، مما يستوجب إرساء الشفافية وتكريس الضوابط المالية للمحافظة على المستثمرين واستقطاب أكبر شريحة من

[1]- مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، نشرة دورية للشرق الأوسط وشمال أفريقيا، العدد 21، 2011، ص ص: 3-1

المستثمرين المحتملين، حيث نشير في هذا المجال إلى الدراسة التي أجراها كل من مجمع "ماكينزي" بالتعاون مع البنك الدولي، إذ توصلا إلى أن المستثمرين على استعداد لدفع قيمة أعلى لأسهم الشركات التي تمتاز بممارسات الحوكمة مقارنة

بتلك التي تفتقر لمثل هذه الممارسات [1]كما أن التنظيم العلاقة بين الشركة ومختلف أصحاب المصلحة اثر على استدامة الشركة وقدرتها على تحقيق نتائج مالية أفضل.

- **تأطير القوى العاملة**

تعتبر الموارد البشرية العقل المفكر الذي تعتمد عليه الشركات لاسيما إذا أطر بمواثيق أخلاقية، بحيث شكلت الشركة مكان عمل مفضل في جذب قوى عاملة تمتاز بمهارات أفضل وإنتاجية أعلى، فترسيخ القيم والإحساس بالالتزام اتجاه الشركة والتعامل بنزاهة داخل الأوساط العمالية باعتبارهم جزا من أصحاب المصلحة لا يأتي إلا بوجود نظام حوكمة فعال، مدعم بنظم الاتصالات الداخلية والخارجية التي تتمتع بالشفافية وسياسات معاملات الأطراف. ذات الصلة وخطط التوفيق الداخلي ومكافحة الفساد.. [2]

- **استشراف المخاطر:**

إن الخوض في هذا الموضوع يستوجب دائما الانتباه إلى الفساد والاحتيال، فمثل هذه الممارسات من شأنها أن تزيد من التعرض للمخاطر وهدر الموارد وتهدد استدامة الشركة، حيث أثبتت الدراسات أن ضعف الحوكمة من أسباب نشوء الممارسات الاحتيالية . فتأسيس إطار قوي لحوكمة الشركات يشتمل على مشاركة المجلس والضوابط الداخلية الفاعلة، يساعد الشركة على تقييم المخاطر بصورة أكثر فاعلية . حيث يعد أعضاء مجلس الإدارة لا سيما المستقلون منهم عنصرا رئيسيا في وضع إستراتيجية للمخاطر واتخاذ إجراءات الحد منها.

- **استمرارية الشركات العائلية:**

يتميز مجتمع الأعمال في الجزائر باتساع الملكية العائلية للشركات هذا يطرح مشكلا أخر في تضارب المصالح بين أفراد العائلة، مما يزيد من تهديد عدم استمرارية الشركة . فقد أثبتت الدراسات أن بعض الدول النامية تمثل الشركات العائلية 90% من هذه الشركات، 30% منها فقط تستمر حتى الجيل الثاني و 12% حتى الجيل الثالث و03% تصل إلى الجيل الرابع وما بعده، مما يستوجب التفكير في طرق تحد من هذه المشاكل . فهناك شركات جزائرية عائلية لجأت، إلى فتح رأس مالها المستثمرين أجانب حتى تضمن أن يبقى السعي إلى وضع خطة التعاقب الأجيال في إدارة الشركة واستشراف النزاعات المحتملة والتخفيف

[1]- مركز المشروعات الدولية الخاصة، تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا تجارب وحلول، المنتدى العلمي لحوكمة الشركات، فيفري 2001، ص:03

[2]- في نفس المرجع، ص:02

من أثرها، وهذا من خلال وجود مجلس إدارة قوي داخل الشركة العائلية يشجع على التواصل والشفافية وبوضع الآليات اللازمة للانتقال إلى الجيل الثاني.

ثالثا- التحديات التي تواجه المؤسسات الجزائرية التي تسعى إلى الحوكمة:

تمويل الشركات هو مشكلة رئيسية في الجزائر بسبب عدم كفاية رأس المال للشركات يجعل من الصعب تمويل أنشطتها وحصولها على قروض مصرفية . صعوبة الحصول على القروض المصرفية في بلادنا، وعموما البنوك اليدها شكاوى بسبب عدم تماثل بين معلومات الشركة والواقع . يرتبط نقص المعلومات والشفافية. حوكمة الشركات ترتكز على الشفافية، ودقة الحسابات سيؤدي إلى قراءة أسهل للشركة من طرف البنك والمساهمين وهذا يسعى بتحسين جو الثقة بين الطرفين[1]. حدد الميثاق الوطني مشاكل المؤسسات الجزائرية التي تسعى للحوكمة في النقاط التالية[2]:

- **كيفية تحسين العلاقة مع البنك:**

هناك مشكلة واسعة الانتشار في بيئة العمل الجزائرية تتمثل في صعوبة حصول هذه المؤسسات على قروض بنكية، وذلك في ظل شكاوى البنك من نقص رأسمال هذه المؤسسات أو حساباتها السابقة أو المتوقعة والتي لا تعكس الحقيقة الاقتصادية، تهتم الحوكمة أساسا من خلال مبادئها بصحة الحسابات وارتباطها بالحقيقة الاقتصادية وزيادة شفافية المؤسسة في الجانب التاريخي و التوقعي.

- **كيف يمكن جذب مستثمرين خارجين إلى النواة الأولية للمؤسسة التي غالبا ما تكون عائلية:**

وهذا غالبا يطرح مشكلة الحذر المتبادل من الطرفين خاصية أصحاب الأقلية خشية فقدان حقهم في المراقبة اللازمة لتسيير المؤسسة بالنظر إلى الأغلبية، وحل هذه المشكلة في التطبيق الصارم لمبادئ الحوكمة المتعلقة بحماية حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية بينهما.

- **كيف يمكن للمؤسسة من إقامة علاقة ثقة مع الإدارة الجبائية:**

بمرور الوقت توسعت علاقة الجذر لدى المؤسسات الجزائرية حتى الخاصة منها مع الإدارة الجبائية، والحل يكمن في إتباع الشفافية والنزاهة في الإفصاح عن الحسابات وهو ما يعد عنصرا أساسيا في بناء مستقبلها بطريقة أكثر صفاء.

- **كيف يمكن توضيح العلاقة مع المساهمين:**

---

[1]- L'institut algérien de gouvernance d'entreprise, Avec le soutien de CIPE; Etude sur la compréhension et les pratiques de Gouvernance ; www . hawkama - eldjazair .org , p2 ; 3 . Entreprise ;14/07/2020 عليه الاطلاع

[2]- ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص: 24.

تعرف المؤسسات نزاعات داخلية بين المساهمين والتي تعطي لفكرة الجمعية مفهوما سلبيا والحل من وجهة نظر الحوكمة هو اعتماد مبدأ معاملة المساهمين على قدر من المساواة وتحديد حقوقهم وواجباتهم.

- **كيف يمكن توضيح العلاقات بين المساهمين والمسيرين غير المساهمين:**

إن وجود المسيرين غير المساهمين أو غير المنتميين للعائلة يطرح العديد من المشاكل منها الثقة والامتياز والأجر، وهذا يظهر الحاجة إلى توضيح العلاقات بين المساهمين والمسيرين وتحديد هيئات مجلس الإدارة والمراقبة اللجنة المديرين وغيرها.

- **كيف يمكن توضيح الممسؤوليات داخل الفريق التنفيذي:**

إن تبني قواعد الحكم الراشد يسمح بتحديد أفضل للمسؤوليات التنفيذية التي تعاني إما من تمييعها أو من تركيزها المبالغ فيه وهذا يؤدي إلى ظهور الأزمات الداخلية سواء لدى الفريق التنفيذي أو بينه وبين المساهمين، لكن بالنسبة للقيود التي تواجه رجال الأعمال في تطبيق الحوكمة في البيئة الجزائرية هي حسب دراسة مركز حوكمة الجزائر أول هذه القيود هي: نقص تمويل الأنشطة :ويمكن حل هذا الوضع من خلال تطبيق ممارسات الحوكمة فيما يلي المنافسة أو المنافسة غير مشروعة . وتظهر الدراسة بوضوح مخاوف من المنافسة من قبل القائد وأهميةالأنشطة غير الرسمية . الجباية تظهر كثالث مشكل رئيسي مسجل. بالإضافة إلى إن المؤسسات تستمر في التركيز على الأرباح قصيرة الأجل والنتائج الفورية . سوء التجهيز والتركيز على الإدارة داخليا وتفتقر إلى طرق العمل الجديدة وتبقى متمسكة بطرق التسيير غير الفعالة.

. وفي هذا السياق تذكر ما يعرف بغياب الثقافة الإدارية في المحيط الاقتصادي الجزائري من المعروف الصعوبات العديدة التي تواجهها وأدنى خطاء قد يؤدي إلى فشل مكلف الذي يؤدي بدوره إلى الزوال من الساحة الاقتصادية.

المبحث الثالث : دور التدقيق الخارجي وعلاقته بحوكمة الشركات

قد اكتسبت مهنة التدقيق الخارجي أهمية بالغة في الوقت الحالي، وما زاد من أهميتها كثرة الأطراف المستفيدة من خدماتها وحاجتهم إليها خاصة في ظل انعدام وسائل بديلة تمكنهم من ممارسة الرقابة على الشركات والمؤسسات التي تربطهم علاقة بها.

إن جملة الفضائح والأزمات المالية التي شهدها العالم في أواخر القرن العشرين وبداية القرن الحادي والعشرين كشفت ضعف نظام حوكمة الشركات وعجزه عن حماية حقوق وأموال المساهمين و الأطراف ذات المصلحة، لذلك ظهر جليا ضرورة تفعيله، وتدعيم الممارسة الجيدة له.

تعتبر عملية التدقيق الخارجي من بين أهم آليات حوكمة الشركات، من خلال دورها المحوري والعلاقة التي تربطها بمختلف أطراف الحوكمة وآلياتها الأخرى. ولكي تتمكن من لعب دورها المحوري هذا، يجب عليها أن تتميز بمستوى ملائم من الجودة، أي بمعنى آخر يجب أن يتوفر فيها خصائص وعوامل محددة تؤدي إلى تحسين جودتها، وتحسين علاقتها بالأطراف الأخرى بما ينعكس على جودة حوكمة الشركات.

سوف نحاول من خلال هذا المبحث تبيان علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات من خلال توضيح دوره وأهميته في تدعيم الممارسة الجيدة لها.

المطلب الاول :أهمية ودور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات

أولا: أهمية عملية التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات

تعتبر عملية التدقيق الخارجي وسيلة رقابية فعالة تساعد ملاك المؤسسة على ممارسة الرقابة على عملياتها وكشف مواطن الخلل والضعف في إدارتها، قصد وضع الطرق المثلى لمعالجتها، وكذلك تعمل على تخفيض المخاطر وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المنظمة.

إن المدقق الخارجي أصبح في الوقت الحالي يقوم بالمصادقة على الميزانية، كما يمكن له أن يمتنع عن المصادقة عليها ولكن بتقديم الأسباب الداعية لذلك، وهو بذلك قد اكتسب دور الوكيل عن المساهمين في ممارسة الرقابة على هذه الشركات نظرا لما يتمتع به من استقلالية عن إدارتها، فيقوم بحماية حقوق المساهمين من التبذير والإسراف وسد جميع أوجه الغش والاختلاسات.[1]

تزداد أهمية التدقيق الخارجي في كونها لا توفر الحماية لحقوق وأموال المساهمين فحسب، بل إن القيام بها وممارستها من طرف مدقق مستقل ووفق المعايير المطلوبة يخدم ويحمي حقوق ومصالح جميع الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة بالمؤسسة، وهذا ما تدعو إليه حوكمة الشركات.

مما سبق نستخلص أنه بالقيام بعملية التدقيق الخارجي سوف يكون هناك مزيد من الرقابة ومزيد من الحد من الغش والتزوير والاحتيال والأخطاء، ومزيد من الحماية لأموال وأصول الشركة والمساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة، وهذا الأمر يبين أن التدقيق الخارجي يمكن له أن يؤدي إلى تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

ثانيا: دور عملية التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات

إن نشاط التدقيق الخارجي عرف تطورا كبيرا في الوقت الراهن ولم يعد دوره يقتصر على تأمين المعلومات المالية واكتشاف مواطن الغش والخلل والاختلاس، بل تعدى ذلك إلى تقييم النتائج ومراقبة

[1]- شوقي جباري ، مرجع سابق، ص 16.

الخطط[1]، والحكم على الأنظمة الرقابية والإدارية والتسييرية للمؤسسات وتقديم الاستشارات والتوجيهات بما يخدم مصالح المساهمين وكافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة.

يمكن إبراز دور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات من خلال النقاط التالية:

❖ **دور عملية التدقيق الخارجي في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الملاك والإدارة في الشركات:**

المقصود بعدم تماثل المعلومات هو أنه غالبا ما تتوفر المعلومات لدى الوكلاء (المسيرين عن الموارد التي يديروها بمستوى أكبر بكثير من توفرها لدى الموكلين (الملاك)، وبالتالي فقد يمارس الوكلاء سياسات أو استراتيجيات لا تحقق أفضل ما يرجوه الملاك، والتي قد تضر بمصالح المساهمين ومصالح الشركة ككل[2]. إن عدم تماثل المعلومات لا يحدث نتيجة لطبيعة ومواصفات كل طرف فحسب، وإنما يحدث كذلك كنتيجة لكثرة التعارضات الموجودة في المؤسسة بين مختلف الأطراف المؤثرة.[3]

تعتبر عملية التدقيق الخارجي من أهم آليات الحوكمة التي تتمتع بالقدرة على التخفيض من درجة عدم تماثل المعلومات لما يتمتع به المدققون من استقلالية وحياد في إبداء الرأي وقدرة على كشف أسرار هؤلاء المسيرين، خاصة وأنهم على اطلاع .على كافة البيانات والمعلومات والعمليات التي تقوم بها المؤسسة ومستوى أدائها وكذلك مدى كفاءة مسيريها ونظامها الرقابي الداخلي، وهذا ما يؤدي إلى التقليل من الخطر الذي قد تتعرض له مصالح مختلف الأطراف داخلها وخارجها

وفي هذا الإطار ناقش benoit pige ثلاثة مستويات لعدم تماثل المعلومات المرتبطة بحوكمة الشركات يمكن تلخيصها فيما يلي[4]:

- **المستوى الأول : بين المسيرين وممثلي المساهمين**

يكون عدم تماثل المعلومات في هذا المستوى بين المسيرين وأعضاء مجلس الإدارة، وهنا يقع على عاتق المدقق الخارجي تزويد مجلس الإدارة بكافة المعلومات التي يحتاجها سواء كانت متعلقة بطريقة تسيير المؤسسة أو مدى صدق قوائمها المالية.

- **المستوى الثاني : بين المساهمين وممثليهم**

[1]- حوري زينب، مرجع السابق، ص 18.

[2]- شارلز هل، جاريث جونز، الإدارة الاستراتيجية، مدخل متكامل، مترجم من طرف محمد سيد أحمد عبد المتعال، إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2008، ص 83.

[3]- Ebondo wa mandzila, La gouvernance de l'entreprise une approche par l'audit et contrôle interne, Harmattan, Paris, france, 2005, p114.

[4]-Pige Benoît, Audit et contrôle interne, Edition EMS, 2ème édition, Paris, France, 2001, pp: 96-97.

يكون عدم تماثل المعلومات في هذا المستوى بين المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة باعتبار أن أعضاء مجلس الإدارة على اطلاع دائم على كافة المعلومات التسييرية والتي قد لا تتوفر لغيرهم من المساهمين نظرا لسريتها

- **المستوى الثالث: بين المستثمرين المحتملين وبين المؤسسة**

عند طرح المؤسسة الأسهم جديدة أو إقدام المساهمين على بيع أسهمهم في الأسواق المالية تظهر حالة أخرى من حالات عدم تماثل المعلومات، والتي تكون بين المستثمرين المحتملين وبين المؤسسة، وهنا يظهر دور المدقق الخارجي في تقديم المعلومات التي يحتاجها المستثمرون الجدد وطمأنتهم حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسة.

❖ **التدقيق الخارجي ودوره في خدمة مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة**

لقد تعددت الأطراف المستفيدة من عمل المدقق الخارجي، وذلك نظرا للدور الذي يلعبه في مدهم بكافة المعلومات التي يحتاجونها وفي ضمان قوائم مالية واقعية وذات مصداقية، وحماية أموالهم وأموال وأصول الشركة، ومن بين هذه الأطراف نجد [1]:

- إدارة المؤسسة: حيث أن إدارة المؤسسة تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط الاستراتيجية وتقييم الأداء، وبالتالي فإن مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها.
- المستثمرون: يعتمد المستثمرون على القوائم المالية عند اتخاذهم القرارات الاستثمارية، وتوجيه مدخراتهم إلى ما يوفر لهم أكبر عائد ممكن، ولكي تكون هذه القرارات سليمة يجب أن تكون هذه القوائم على الأقل تعكس معلومات يمكن الوثوق بها، وهذا انطلاقا من تأشيرة المدقق الخارجي الذي يؤكد ذلك.
- البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: غالبا ما تلجأ المنظمات إلى المؤسسات المالية للحصول على تمويلات قصد تغطية احتياجاتها المالية، وهنا تظهر حاجة هذه المؤسسات المقرضة لمعرفة الوضعية المالية لهذه المنظمات، قصد تجنب أي خطر محتمل لتوقف هذه الأخيرة عن السداد وبالتالي ضياع أموالها، ومن هنا نجد أن هذه المؤسسات تعود إلى القوائم المالية المدققة لهذه المؤسسات وتقرير مدقق حساباتها لاتخاذ القرارات الملائمة.
- الهيئات الحكومية: تعتمد بعض الهيئات الحكومية والاقتصادية على القوائم والبيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض، منها تحديد بعض المؤشرات الاقتصادية الوطنية،

[1]- شوقي جباري وآخرون ، مرجع سابق، ص 12

رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب وتقرير الإعانات للمؤسسات، لهذا وجب أن تكون هذه البيانات تعبر عن المركز المالي الحقيقي.

- العمال في المؤسسة: والذين تعمهم معرفة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة التي يعملون بما قصد الاطمئنان على مستقبلهم المهني، والتفاوض مع الإدارة حول الرفع في الأجور والمكافآت.
- الزبائن : خاصة عند ارتباطهم بالمؤسسة بمعاملات طويلة الأجل وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد أساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

يمكن إبراز مظاهر الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في خدمة مصالح الأطراف ذات المصلحة من خلال النقاط التالية:

أ. التدقيق الخارجي ودوره في تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات وعملية التسيير

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة جزءا أساسيا من نظام التدقيق الشامل للمؤسسة، وذلك بالنظر الأهميتها ودورها في رصد مختلف المخاطر والأخطاء التي تواجهها المؤسسات في أعمالها اليومية وكشف مختلف المخالفات والنواقص التي قد تؤثر على جودة قوائمها المالية.

نظرا لما سبق وحرصا على لعب هذا النظام لدوره كما يجب ومن أجل مراقبة إطار إعداد القوائم المالية للمؤسسات فقد ألزمت معايير التدقيق الدولية المدقق الخارجي على إبداء رأيه حول قوة ونجاعة نظام الرقابة الداخلية والإبلاغ على كافة أوجه القصور التي اكتشفها فيه عند أدائه لعملية التدقيق [1] والتي من شأنها التأثير على مصداقية وجودة البيانات والقوائم المالية للمؤسسة.

كما دعت معايير التدقيق الدولية المدقق الخارجي من خلال معيارها رقم 265 إلى تبليغ أطراف الحوكمة عن كافة المخالفات وأوجه القصور التي تم اكتشافها ومدى استجابة الإدارة لتصحيحها سواء بطريقة كتابية أو شفهية حسب درجة خطورة هذه الانحرافات ودرجة تأثيرها على البيانات المالية للمؤسسة. كما أنه لا يوجد ما يمنع المدقق الخارجي حسب نفس المعايير من أن يبلغ أطراف الحوكمة بأمور الرقابة الداخلية الأخرى[2]،

[1]- Fédération internationale des experts comptables et commissaire aux comptes francophones, les normes émises par l'IFAC, International Standard on Auditing 265, communicating deficiencies in internal control to those charged with governance and management, date de consultation: 04/09/2014, p 238, site: WWW.fidef.org.

[2]- Iden, p 238.

ومدي قدرة الإدارة على التسيير بطريقة فعالة[1]، وهنا تكون قد وقعت عليه مسؤولية جديدة تضاف إلى مسؤوليته التي تتعلق بتدقيق القوائم المالية.

مما لا شك فيه أن قيام المدقق الخارجي بإبداء رأيه حول بنجاعة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ونظامها التسييري من شأنه أن يوضح الصورة الحقيقية للمؤسسة المتخذي القرار والمساهمين ويوجههم ويمكنهم من تقدير المخاطر المحتملة وإيجاد الحلول الممكنة لتفاديها.

ب. التدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة التقارير المالية

قبل التطرق إلى معرفة دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة التقارير المالية يجب أولا أن نحدد المقصود بالجودة في القوائم المالية وخصائصها.

1. المقصود بالجودة في القوائم المالية

تعني الجودة في هذا المجال مصداقية وصحة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها.[2]

2. خصائص جودة القوائم المالية

حتى تكون التقارير المالية ذات جودة عالية وجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية التي تشكلها مجموعة من الخصائص نلخصها فيما يلي[3]:

- الدقة والمصداقية : يقصد هنا بخاصيتي الدقة والمصداقية وجود درجة عالية التطابق بين المقاييسالمعلومات) وبين الظواهر المراد التقرير عنها، والعبرة هنا بصدق تمثيل المضمون والجوهر، وتتحدد مصداقية ودقة المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية بمقدار خلوها من الأخطاء الهامة والتحريفات.

[1] David carassus, nathalie gardes, Intervention sous le titre: audit legal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations, Introduction au Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, Bordeaux, 29-30 septembre 2005, pp: 16-15.

[2]- عائشة سلمى كيحلي وأخرون، مداخلة تحت عنوان : أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح المحاسبي، مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 25- 26 نوفمبر 2013ء

[3]- هوام جمعة، مداخلة تحت عنوان : دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مقدمة إلى الملتقى العلمي الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وأفاق)، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، الجزائر، يومي 7-8 ديسمبر 2010، ص ص: 12_15

- الافصاح الأمثل عن المعلومات: يقصد هنا بالإفصاح الأمثل إيصال المعلومات ذات الأهمية إلى مستخدميها في الوقت المناسب، وبصورة كافية ومفهومة وواضحة وعادلة وبعيدة عن التضليل.
- الملاءمة: تعرف الملاءمة على أنها قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدمها، وحتى تحقق هذاالهدف يجب أن تكون لها قيمة تنبؤية واسترجاعية.
- ثبات المعلومات المحاسبية: يقصد بالثبات هنا أن تطبق المنشأة نفس الأساليب والطرق والمعايير النفس الأحداث المحاسبية من فترة إلى أخرى حتى تكون مفيدة عند مقارنتها مع تقارير الشركات الأخربالتي تنتمي إلى نفس النشاط الذي تنتمي إليه المؤسسة المعنية، أو مع التقارير السابقة لنفس المؤسسة.

3. **دور إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية :**

هناك العديد من المقاربات النظرية التي تدرس دور التدقيق الخارجي في تأمين نوعية المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة، باعتبار أن أغلب مستعملي هذه المعلومات لا يمكنهم تحديد ما إن كانت صادقة ويمكن الاعتماد عليها، نتيجة أن هؤلاء المستعملين ليست لديهم الخبرة والكفاءة اللازمة للحكم على مصداقيتها، بالإضافة إلى صعوبة الحصول على المعلومات الكافية وهذا ما قد يضر بالعديد من مستخدميها، لذلك وجب الاعتماد على طرف محايد ومهني ليتولى ضمان جودتها ودقتها..[1]

إن المدقق الخارجي وعند قيامه بمهامه المتعلقة بعملية تدقيق القوائم المالية فهو يساهم وبشكل كبير في تحسين جودتها وجودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها، نتيجة لما يقوم به من إضفاء الثقة والمصداقية على هذه المعلومات[2] من جهة، ومن جهة أخرى التأثير على مخرجات هذه القوائم المالية وجعلها ملائمة وتحقق الغاية منها، ويمكن التطرق الدور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية من زاويتين:

- **الزاوية الأولى:**

-التدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية :

إن المدقق الخارجي وعند ممارسة مهامه المتعلقة بعملية التدقيق مطالب بالتعمق في فحص وتحليل المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المراد تدقيقها قصد التحقق من صحتها وقانونيتها

[1]- عبدي نعيمة، دور المراجعة كآلية لحوكمة المؤسسات الجزائرية، مقدمة إلى الملتقى الدولي حول إشكالية حوكمة الشركات وإلزامية احترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الاقتصادية الراهنة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، يومي 18-19 سبتمبر 2009، ص 130

[2]- د هوام جمعة، مرجع سابق، ص 19.

وطريقة تقييدها ومدى الأخذ بعين الاعتبار المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية عند إعدادها،[1] الأمر الذي قد يؤدي به إلى تحديد مواقع القصور والضعف وتبليغها إلى الأطراف المختصة لتصحيحها، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن التوجيهات التي قد يقدمها المدقق الخارجي إلى معدي هذه القوائم أثناء أدائه لمهامه يمكن أن يكون لها الأثر الإيجابي في إضفاء جودة أكبر على المعلومات المحاسبية، ويزيد من صحتها ودقتها بحكم خبرته واطلاعه الواسع والمستمر على كل جديد في مجال المحاسبة. وفي هذا الإطار وقصد تحقيق عملية التدقيق لأهدافها المتعلقة بضمان صحة ودقة البيانات المحاسبية فقد طالبت معايير التدقيق الدولية المدقق الخارجي عند قيامه بعملية التدقيق باتباع الإجراءات التالية[2]:

- المراجعة المحاسبية قصد التأكد من صحة جميع الأرصدة من الناحية المحاسبية؛
- المراجعة المستندية من خلال مراجعة الوثائق الثبوتية والمستندات الدالة التي تؤيد القيود الواردة بالدفاتر؛
- المعاينة والجرد الفعلي وذلك قصد التحقق من قانونية إجراءات الجرد التي تقوم بها المؤسسة والتحقق من الوجود المادي والفعلي للأصل؛
- المراجعة الحسابية لمختلف الفواتير والتكاليف والعمليات؛
- الاستفسار والتتبع قصد الحصول على تأييد إضافي لصحة العمليات والأرصدة؛
- طلب الشهادات والإقرارات من خارج المؤسسة (مصادقات خارجية)؛
- طلب الشهادات والإقرارات من داخل المؤسسة؛
- التمعن بقصد اكتشاف الأمور الشاذة والربط بين المعلومات والمقارنات؛

- **الزاوية الثانية :**

-التدقيق الخارجي ودوره في الاهتمام بمسألة الإفصاح والشفافية

يعرف الإفصاح بشكل عام بأنه بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها إلى الذي لا يعلمها.

[1]- هيدوب ليلى ريمة، مداخلة تحت عنوان: التكامل بين مهنة التدقيق وآليات الحوكمة لمواجهة الفساد المالي والإداري في ظل معايير المراجعة الدولية، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012، ص 15.

[2]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المعيار من 500 إلى 599، منشور من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين، الطبعة الأولى، نيويورك، وم أن تاريخ الإصدار 2010، ص ص: 370-560

إن الإفصاح الشفاف يعني اتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع، ويعتبر الإفصاح الكافي من بين أهم مبادئ حوكمة الشركات، ونعني هنا بالإفصاح الكافي أن يتم الإفصاح عن كافة المعلومات المهمة لجميع الأطراف التي تربطها علاقة بالمنظمة، بما فيها القوائم المالية والملاحق التفصيلية الخاصة بما لتجنب تضليل هذه الأطراف.[1]

ازداد في السنوات الأخيرة الاهتمام بموضوع الإفصاح والشفافية، لأن العديد من الجهات ذات المصلحة تعتمد في قراراتها بشكل كبير على ما تنشره الشركات من معلومات، ومما لا شك فيه فإن القصور في متطلبات الشفافية والإفصاح يجعل البيانات والمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية مضللة، الأمر الذي قد ينعكس سلبيا على قراراتهم ويفقد البيانات والمعلومات المحاسبية قيمتها.

إن عملية التدقيق الخارجي تلعب دورا كبيرا في سبيل ضمان الالتزام بالإفصاح الكافي، السليم والشفاف عن المعلومات والبيانات التي تصدرها الشركات، فالمدقق الخارجي ملزم حسب معايير التدقيق الدولية بإبداء رأيه حول سياسة الإفصاح المنتهجة من طرف المؤسسة وتقييمها، والإشارة في تقريره إلى جميع جوانب القصور التي وقف عليها وفي هذا الإطار فهو مطالب ب:[2]

• التأكد من إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقا للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي، حيث أن وضع وتطبيق معايير عالية النوعية ومعترف بها دوليا يساعد على تحسين الشفافية ويمكن من مقارنة القوائم والتقارير المالية؛

• التأكد من أن المعلومات المفصح عنها على درجة كبيرة من الدقة والوضوح وسهولة الفهم؛

• التأكد من كفاية المعلومات المفصح عنها وملاءمتها ومطابقتها للواقع؛

• تقييم مدى توفر قنوات لنشر المعلومات بطريقة تمكن المساهمين من الحصول على المعلومات في الوقت المناسب، وبشكل عادل .

إن إقرار المدقق الخارجي بعدم شفافية التقارير المالية المفصح عنها وإبدائه لرأي سلبي حول طريقة الإفصاح المنتهجة من طرف المؤسسة وكفايتها من شأنه أن يؤدي من دون شك بالجهات المختصة إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة قصد تحسينها، الأمر الذي ينعكس إيجابيا على جودة التقارير والمعلومات المحاسبية المفصح عنها.

[1]- بلعادي عمار وآخرون، مداخلة تحت عنوان : دور حوكمة الشركات في إرساء مبادئ الإفصاح والشفافية، مقدمة إلى الملتقى العلمي الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، الجزائر، يومي 7-8 ديسمبر 2010، ص 7

[2]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، لمرجع سابق، ص 465.

ج. التدقيق الخارجي ودوره في حماية الشركة وأموال المساهمين

يلعب التدقيق الخارجي دورا كبيرا في حماية أصول الشركة وأموال المساهمين والحفاظ عليها، ويمكن التطرق إلى هذه النقطة من زاويتين:

- **الزاوية الأولى :**

-تتعلق بالمدقق الخارجي ودوره في تقييم مدى ملاءمة فرض استمرار المشروع والتنبؤ بالاخيارات المالية للمنشأة لمدة زمنية معقولة من خلال تحليله لنتائج التدقيق التي تحصل عليها وتقييمها وتبليغها للأطراف المعنية،[1] الأمر الذي قد يمكن متخذي القرار في المنشأة من اتخاذ الاحتياطات والتدابيرالتصحيحية اللازمة للحد منها أو مواجهتها

- **الزاوية الثانية :**

-تتعلق بالمدقق الخارجي ودوره في الحد من الفساد المالي والإداري، فالمدقق الخارجي ومن خلال قيامه بالبحث عن الهفوات والاحتيالات المحتملة والمراقبة القانونية للعمليات التي تقوم بها الشركة وتحقيق النزاهة والمساءلة لكافة الأطراف فيها من شأنه أن يؤدي إلى سرعة اكتشاف مختلف المخالفات والأضرار داخل هذه الشركات إن وجدت، والحد من تفاقمها [2] وزيادة درجة تخوف مختلف الأطراف من القيام بأي عمل قد يمس بأموال الشركة والمساهمين وحقوق وأموال الأطراف الأخرى ذات العلاقة.

مما سبق نستنتج أن العملية التدقيق الخارجي دورا هاما وفعالا في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، لكن شريطة منح المدقق الخارجي الاستقلالية الكاملة والتزامه بالمعايير المهنية والقانونية والأخلاقية أثناء تأديته لمهامه، ولعل جملة الفضائح المالية التي عصفت بكبرى الشركات العالمية، أمثال شركة إنرن الأمريكية و بارمالات الإيطالية وفيفندي الفرنسية وغيرها خير دليل على ذلك.

المطلب الثاني : علاقة التدقيق الخارجي بأليات الحوكمة

[1]- إبراهيم خليل، مداخلة تحت عنوان : أثر الانهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والتدقيق، مقدمة إلى المؤتمر العلمي الثالث حول: الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول التحديات والآفاق المستقبلية)، المنظم من طرف كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الخاصة، الأردن أفريل 2009، ص 7.

[2]- قوربشي العيد وأخرون، مداخلة تحت عنوان : دور تطبيق آليات حوكمة الشركات في التقليل من الفساد المالي والإداري، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012، ص17.

يعد التدقيق الداخلي من بين أهم الآليات التجسيد حوكمة الشركات على أرض الواقع، لاسيما عند إستنادها على إطار قانوني متين ومعايير دولية عالية الجودة، وهذا ما تم فعلا في الجزائر من خلال إطار قانوني متكامل لمهنة التدقيق وكذا معايير الجزائرية للتدقيق NAA، وتكمن العلاقة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات من خلال النقاط التالية :[1]

- إضفاء الشفافية والإفصاح على المعلومات المالية، من خلال إبداء رأي فني محايد على إنتظام وصحة الحسابات المؤسسات الاقتصادية، وأنها تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة المؤسسة
- تقييم نظام الرقابة الداخلية الداخلي للمؤسسة وبالتالي المساهمة في تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة لاسيما مجلس الإدارة، وتقديم التوصيات في التقرير السنوي المتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية والتي من شأنها تدارك أي نقاط ضعف في النظام .
- ضمان حقوق أصحاب المصلحة لاسيما المساهمين والعمال والدولة من خلال التقارير السنوية الحسابات المؤسسات التي تتضمن المصادقة على صحة وإنتظام المعلومات المالية المقدمة، وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مسؤوليات وحقوق الفاعلين داخل المؤسسة من عمال ومساهمين... إلخ

[1]- مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3 ، العدد، خاص، جانفي 2019» ص ص :1-21

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى مفهوم حوكمة الشركات كمفهوم جديد فرض نفسه بعد سلسلة الأحداث والأزمات التي ضربت بعض الاقتصاديات والشركات العالمية كوسيلة للحد منها وتفادي تكرارها. كما قمنا من خلال هذا الفصل بدراسة واقع الأطراف القانونية والتشريعية التي تحكم البيئة الاقتصادية في الجزائر من حوكمة الشركات، أين توصلنا إلى نتيجة مفادها وجود توافق إلى حد ما بين هذه الأطراف ومبادئ الحوكمة، على الرغم من بعض الانتقادات الموجهة لها.

كما تطرقنا في هدا الفصل إلى توضيح علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات، أين توصلنا إلى الدور البارز الذي من الممكن أن تلعبه هذه الآلية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، سواء من خلال دورها في ضمان قوائم مالية ذات مصداقية عالية خدمة للمساهمين وباقي الأطراف ذات المصلحة أو من خلال دورها في زيادة الاهتمام بمسألة الإفصاح والشفافية أو غيرها من الأدوار الأخرى التي تطرقنا إليها.

سنقوم من خلال الدراسة التطبيقية الخاصة بهذا البحث بإسقاط هذه القواعد والمعايير على مجمع لزرق بولاية مستغانم قصد معرفة واقع الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تدعيم الممارسة الجيدة.

الفصل الثالث :

دراسة تطبيقية لتطور التدقيق الخارجي في الجزائر

كآلية لتفعيل الحوكمة

"دراسة حالة مجمع لزرق"

مقدمة الفصل:

بعد أن تطرقنا في الفصلين السابقين للجانب النظري المتعلق بالدراسة، نتناول في هذا الفصل جانبها التطبيقي، من خلال إجراء دراسة ميدانية على بعض المؤسسات الاقتصادية من بينها "مجمع لزرق "في ولاية مستغانم ودلك من أجل دراسة الواقع الميداني للعلاقة التي تربط التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات. |

بغية الإلمام بأهم جوانب الدراسة الميدانية في هذا الفصل ارتأينا أن نقسمه إلى مبحثين، حيث سنتناول في المبحث الأول التعريف بالمؤسسة "مجمع لزرق"

أما المبحث الثاني فسوف نخصصه للتحليل والمعالجة الإحصائية لمختلف الفرضيات التي تقوم عليها دراستنا،

المبحث الأول التعريف بمؤسسة "مجمع لزرق" .

المطلب الأول: نشأة المؤسسة

تأسس "مجمع لزرق" سنة 1977 من طرف السيد لزرق الهاشمي التي كانت تلقب في تلك الفترة ب "لزرق وإخوانه" أي اشتراك لزرق الهاشمي برأسمال واشترك إخوته بالعمل فقط، حيث مرت المؤسسة بثلاث مراحل أساسية ومهمة لحياة المؤسسة وهي:

- **المرحلة الأولى:** بدأت المؤسسة بيع وشراء مواد البناء.
- **المرحلة الثانية:** تحولت المؤسسة من بيع وشراء مواد البناء إلى إنشاء مصنع للأجور الاسمنت.
- **المرحلة الثالثة :** سنة 1987م شهدت المؤسسة إفلاسا بسبب نقص السيولة مما أدى إلى مشاكل بين الشركاء فقاموا بفسخ عقد الشراكة. فتم تغيير اسمها في 5 أفريل 1989 إلى "مؤسسة محموعة لزرق" فأصبحت بذلك مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد باعتبار السيد "للزرق الهاشمي" أصبح المالك الوحيد لهذه المؤسسة وعليه أصبحت تباشر نشاطات مختلفة.

المطلب الثاني: لمحة عن المؤسسة.

يقع مقر الرئيسي لمجموعة لزرق منطقة صناعية سوق الليل BP514RP مستغانم، لها طابع إنتاجي وتجاريحيث استطاعت بذلك أن تحقق نجاحا باهرا ومكانة في السوق، وفي سنة 1985 تم إنشاء مصنع

الأجور الاسمنت ومن ثم تأسيس فرع ثاني تربية الدواجن سنة 1988، وفي سنة 1993 تأسس فرع أخر خاص بالتصدير و استراد الأسمدة والمواد الفلاحية، وفي سنة 1995 بناء مصنع الشبك الحديدية وبناء غرف التبريد وفي سنة 1997 تأسيس مصنع الأجور "المستقبل 1" بعين النويصي، ثم في سنة 2005 بناء مخازن كبرى لاستراد الذرة و الصوجا، ثم تأسيس مصنع الأجور "المستقبل 2" سنة 2007.

ثم بعد ذلك شراء مكتب الدراسات للولاية وإعادة تحديده سنة 2009 الذي يقع في 84 شارع محمد خميستي مستغانم، أما في سنة 2013 إنشاء مصنع المواد الغذائية للدواجن ومشاريع أخرى مازالت في طور الانجاز

قامت المؤسسة بتوقيف نشاط بيع وشراء مواد البناء سنة 1990 ومصنع الأجور الاسمنت القديم سنة 1995 والتصدير والاستراد المواد الفلاحية والأسمدة 2001.

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة:

- تعظيم الإنتاج و البيع: أي إنتاج اكبر قدر من السلع القابلة للاستهلاك وبما أن المؤسسة تقوم بتعظيم إنتاجها وفق الكفاءة الفنية الاقتصادية، تحتاج إلى تعريف هذه المنتجات، فتعتمد المؤسسة أحيانا على التسويق لبيع منتجاتها.
- تخفيض التكاليف بصفة عامة: تبحث المؤسسة عن مواقع الوفرة من اجل استنفاذها، وبالتالي استغلال الاحتياطات الاستغلال امثل، أو الوصول إلى تكاليف بأقل مستوى ممكن وهذا يعني تحويل مواقع الوفرة.
- تعظيم الربح: تسعى المؤسسة إلى تحسين منتجاتها مهما كانت التكلفة، سعيا لتحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح.
- إيجاد مركز تنافسي جيد في السوق: لكي تصل المؤسسة إلى مركز تنافسي في السوق يجب أن تنافس غيرها من المؤسسات في أبعاد المنافسة والمتمثلة فيما يلي: السعر المناسب، النوعية المناسبة، الكمية المناسبة، الوقت المناسب، طريقة الدفع المناسبة ووجود مواقع معلوماتية مناسبة.|
- زيادة الاستثمار: يسعى مالك مؤسسة "محموعة لزرق " دائما إلى الاستثمارات الناجحة دون توقف وهذا ما يشجع الاستثمار في البلد.

المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

تتألف مؤسسة "مجموعة لزرق " من 230 عامل منهم 4 مسيرين و6 محاسبين .

- **1- الرئيس المدير العام:** مالك المؤسسة وهو أعلى منصب إداري في المؤسسة وهو القاعدة التي تقوم عليها الوظائف الأخرى.

- 2-**مساعد الرئيس:** يقصد بهم المدراء الذين يساعدون الرئيس ويشرفون على سير العمل واتخاذ القرارات المتعلقة بالتنظيم والعمل والتطور .
- 3-**المسير :** هو الجهاز الذي يربط بين المدراء والعمال ويقوم بتنفيذ قرارات الرئيس والمدراء و توجيه العمال.
- 4-**مصلحة الصيانة:** يقوم هذا الفرع بجميع أشغال الصيانة والترميم وإعادة هيكلة من الجانب التقني كأشغال الحدادة والتجارة والكهرباء... الخ.
- 5-**مصلحة التقاضي:** تهتم بالمنازعات والأمور القضائية .
- 6-**مصلحة النظافة والأمن:** هذا الفرع مكلف بضمان النظافة على مستوى المؤسسة، ويسهرون على تحقيق الأمن داخل المؤسسة.
- 7- **قسم الشؤون المالية والإدارية:** يقسم إلى أربعة أقسام:

ا-**قسم المحاسبة والمالية:** يهتم بالمدخلات ومخرجات المؤسسة وبالموردين والزبائن و حسابات البنوك .

ب-**قسم المستخدمين:** يهتم بالعمال ومصالحهم والضمان الاجتماعي .

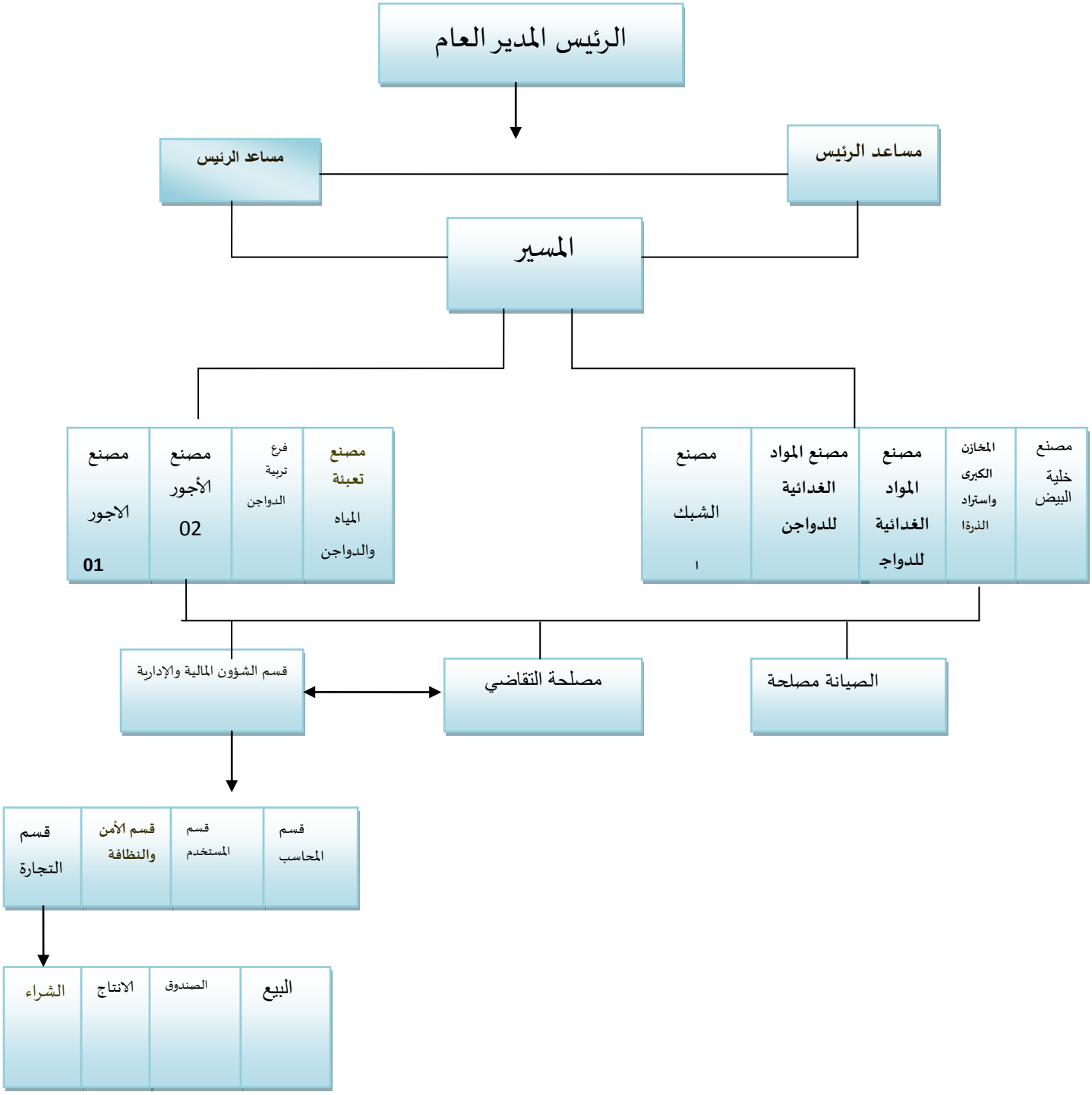
ج- **قسم الأمن والنظافة:** يسهر على توفير الأمن والنظافة داخل المؤسسة.

د- **قسم التجارة:** يهتم بطلبيات الزبون حتى وصولها والقيام بتسويق المنتج وينقسم إلى :

- **الشراء:** شراء المواد الأولي .
- **الإنتاج:** أي هذا القسم يقوم بتحويل المواد الأولية إلى مواد مصنعة.
- **الصندوق:** وهو المكان الذي تودع فيه النقود.
- **المخزن:** توضع المواد المصنعة في المكان المخصص لها حيث يقوم أمين المخزن بالإشراف عليها .
- **البيع:** بيع المواد المصنعة.[106]

الشكل (5): الهيكل التنظيمي لمؤسسة "مجموعة لزرق"

[106]- معلومات مستمدة من مصلحة المستخدمين بمؤسسة "مجموعة لزرق".


الرئيس المدير العام
مساعد الرئيس
مساعد الرئيس
المسير
مصنع خلية البيض
المخازن الكبرى واستراد الذرة
مصنع المواد الغذائية للدواج
مصنع المواد الغذائية للدواجن
مصنع الشبك ا
مصنع تعبئة المياه والدواجن
فرع تربية الدواجن
مصنع الأجور 02
مصنع الاجور 01
قسم الشؤون المالية والإدارية
مصلحة التقاضي
الصيانة مصلحة
قسم المحاسب
قسم المستخدم
قسم الأمن والنظافة
قسم التجارة
البيع
الصندوق
الانتاج
الشراء

أهم متعاملين مع المؤسسة:

تتعامل مؤسسة "مجموعة لزرق " مع متعاملين سواء كانوا متعاملين محليين أو متعاملين أجانب. نوردهم على النحو التالي:

- **من بين المتعاملين الوطنيين :**
  - NAFTALمستغانم .
  - SMTR مستغانم.
  - -SARL Aero - Film سطيف.
  - SARL Point Elec وهران.
  - G .S . M البليدة.
- **من بين المتعاملين الأجانب :**
  - Frigo - Pack اسبانيا.
  - Verdes اسبانيا.
  - Equipceramic اسبانيا
  - BEDESCHI ايطاليا.
  - CRANBORNET L روسيا.
- **من بين المتعاملين البنوك:**
  - بنك التنمية المحلية BDL.
  - بنك الوطني الجزائري BNA.
  - بنك التنمية الريفية BADR.
  - بنك ترست TRUST BANK ALGERIA.
  - بنك الخليج - الجزائر AGB.[107]

نظام العمل:

[107]-معلومات مستمدة من مصلحة الإدارة والمالية، قسم المحاسبة بمؤسسة "مجموعة لزرق".

توظف مؤسسة مجموعة لزرق 230 عامل منهم 210 عامل دائم و 20 عامل مؤقت، ونظام العمل في المؤسسة يكون على النحو التالي :

- يعمل مصنع الشبك الحديدية، مكتب الدراسات ومخازن الكبرى 8 ساعات، من 8 صباحا إلى 12 مساءا ومن منتصف النهار إلى 17 مساءا.

- يعمل مصنع الأجور، غرف التبريد و فرع تربية الدواجن 24/ 24 ، لذلك فان العمال مقسمين إلى ثلاثة أفواج، كل فوج يعمل 8 ساعات وتكون فترة العمل بالتناوب كالتالي :

- فريق يعمل من الساعة 6 صباحا إلى غاية 14 مساءا .

- فريق يعمل من الساعة 14 مساءا إلى غاية 22 ليلا.

- فريق يعمل من الساعة 22 ليلا إلى غاية 6 صباحا .

وفترات الراحة كل نهاية الأسبوع أيام الجمعة والسبت بالنسبة لبعض العمال ولكل عامل الحق في اخذ فترة راحة المدة شهر واحد.[108]

المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

يعتبر منهج الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة، ومن ثم تحقيق الأهداف التي تسعى إليها الدراسة

وبناء على ذلك تناول هذا المبحث وصفا للمنهج المتبع ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها الاستبانة المستخدمة في الدراسة. وينتهي المبحث بالأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج.

المطلب الأول: إعداد الاستبيان

تم استخدام طريقة الاستبيان كأحد أدوات البحث حيث يعد من أكبر الأدوات استعمالا ويعرف على أنه: "عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي توجه إلى المبحوثين في مقابلة شخصية". الفرع الأول: أجزاء الاستبيان.

قمنا بجمع البيانات من خلال الدراسة الميدانية عن طريق تصميم استبيان حيث اخذنا بعين الاعتبار النقاط التالية عند إعداده والمتمثلة في الأسلوب البسيط واللغة المفهومة وذلك لتفادي عدم الفهم من أفراد العينة،

[108]- معلومات مستمدة من مصلحة المستخدمين بمؤسسة "مجموعة لزرق".

والتسلسل المنطقي عند إعداد الفقرات، فشمل هذا الاستبيان في الجزء الأول أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية الأفراد العينة ويتكون من العمر، الشهادة العلمية، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، محال الوظيفة الحالية، أما الجزء الثاني فكان خاص بموضوع دراستنا وقسمناه إلى ثلاثة محاور حيث أن المحور الأول يتضمن ستة عشرة (16) فقرة والمحور الثاني يتضمن ثمانية (08) فقرات أما المحور الثالث والأخير يتضمن عشرة (10) فقرات، وذلك من أجل التأكد من صحة الفرضيات المطروحة، حيث كانت المحاور كما يلي:

- **المحور الأول:** معايير التدقيق الخارجي.

- **المحور الثاني:** أخلاقيات المدقق الخارجي.

- **المحور الثالث:** جودة التدقيق الخارجي.

وللإجابة على هذه الفقرات تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي، حيث كانت الإجابات كما يلي:

غير موافق تماما، غير موافق محايد، موافق، موافق تماما، ولقد تم إعطاء درجة لكل إجابة من الإجابات الخمسة المذكورة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (1): درجات مقياس ليكرت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطالبات

الفرع الثاني: عملية نشر الاستبيان

بعد أن تم إعداد الاستبيان بشكل نهائي والموضح في الملحق رقم (1)، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المستهدفة من مهنيين، وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المستهدفة وبصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع استمارات الاستبيان :

- الاتصال المباشر بأفراد العينة (مكاتب المحاسبة والتدقيق، أساتذة جامعيون)، حيث فضلنا المقابلة الشخصية مع أفراد عينة المجتمع المدروس، من أجل الحصول على المعلومات مباشرة وبغية شرح الأسئلة وتفسيرها وإزالة الغموض إن وجد، والحصول على معلومات مهمة من خلال المقابلة الشخصية، وهذا بغية منا الحصول على إجابات دقيقة وكذلك يمكن اعتبارها ضرورية أملتها مجريات البحث الميداني قصد التعمق

أكثر في الدراسة الاستقصائية، خاصة أن موضوع حوكمة المؤسسات جديد بالنسبة لعينة أفراد الدراسة، وذلك من أجل الوصول إلى نتائج صحيحة تمكننا في النهاية من تحديد دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة المؤسسات ومن بين الطرق التي اعتمدنا عليها في نشر الاستبيان نذكر:

- الاستعانة ببعض الزملاء المهنيين في توزيع الاستمارات.
- ترك الوقت المناسب الكافي للمستقصي للقيام بعملية الاجابة ثم الاستلام الشخصي للاستبيان .

أما بالنسبة لعدد العينة في الدراسة فقد تم توزيع 45 استمارة شملت أفراد العينة المحددة سابقا، وبعد عملية التوزيع فقد بدأت عملية الاستلام، في هذه العملية تم استلام 30 استمارة فقط، وبعد عملية الفرز والتفحص التي أتت بعد عملية الاستلام تقرر الإبقاء عليها كلها لأنها كانت مطابقة لمواصفة الاجابة المقبولة

الجدول رقم (2): الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات غير مسترجعة	الاستبيانات الصالحة للدراسة	نسبة الاستبيانات الصالحة للدراسة
محافظي الحسابات	40	13	27	90%
اساتدة جامعيون	5	2	3	10%
المجموع	45	15	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لعينة الدراسة

إن لكل دراسة طريقة يتم الاعتماد عليها وتختلف هذه الأخيرة من دراسة إلى أخرى، حيث في هذا المطلب سيتم تحديد الحدود المكانية والزمانية التي تمت فيها الدراسة، أي الفترة التي استغرقتها هذه الدراسة إضافة إلى تحديد عينة الدراسة. الفرع الأول: حدود وصعوبات الدراسة .

تمثلت حدود وأبعاد الدراسة في ما يلي:

1- **الحدود المكانية:** اقتصرت أفراد العينة على منطقة مستغانم

2- **الحدود الزمانية:** بالنسبة للدراسة الميدانية فكانت من نهاية شهر فيفري إلى غاية15منشهر مارس من سنة 2020.

واجهتنا بعض الصعوبات خلال إعداد هذا البحث تتمثل في :

1 - الجهد الكبير للتنسيق بين المباحث والفصول.

2-صعوبة سرد الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

3-صعوبة توزيع الاستبيان وتفهم أفراد العينة للموضوع.

4-مدة تربص لم تكن كافية وذلك بسبب تفشي فيروس كورونا .

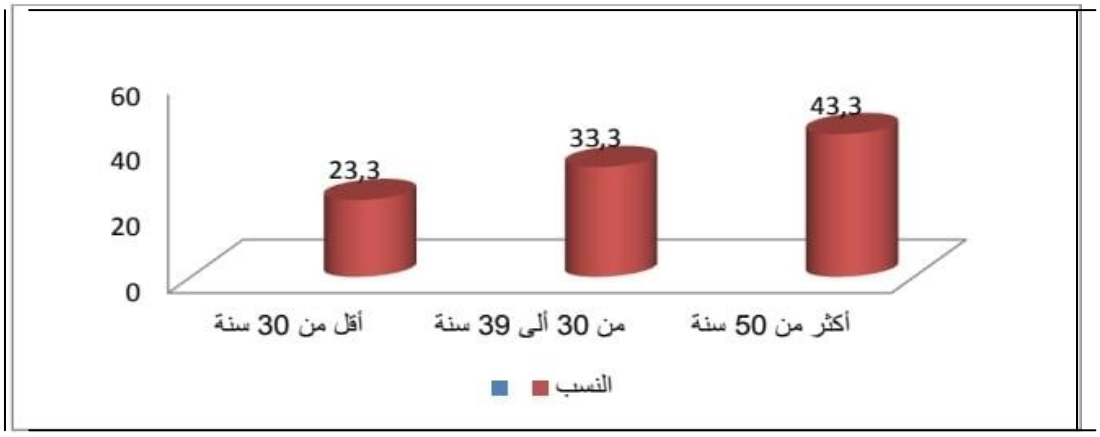
الفرع الثاني: تحليل البيانات الديموغرافية

سنقوم بتحليل البيانات الديموغرافية والوظيفية الخاصة بالعينة المستهدفة، مما يساعد في تفسير بعض الدراسة.

1. العمر:

كان توزيع أفراد العينة حول متغير العمر كما يلي:

الشكل رقم6() : توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss وبرنامج.Excel

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن أعمار الفئة أقل من (30 سنة) 21 شخص ما يقابله نسبة % . 3 23 هذا ما يدل على وجود توظيف حديث ضمن هذه المكاتب، في الحين الفئة المحصورة ما بين (30_39 سنة) 32 شخص ما يقابله نسبة 33,3 % ما يدعم فئة الشباب ضمن هذه المكاتب، أما الفئة الأكثر من (50 سنة) 40 شخص ما يقابله نسبة 43.3 % ما يوضح وجود أصحاب الخبرات، وهذا إجمالي عدد أفراد عينة الدراسة.

2. الشهادة العلمية

كان توزيع أفراد العينة حسب المتغير الشهادة العلمية كما يلي:

الجدول رقم (3): توزيع أفراد العينة حسب متغير الشهادة العلمية

المستوى	التكرار	النسبة المئوية
باكالوريا	1	3.3%
ليسانس	18	60.0%
ماستر	5	16.7%
ماجستر	1	3.3%
دراسات عليا متخصصة	2	6.7%
دكتوراه	2	6.7%
تخصص اخر	1	3.3%
المجموع	30	%100

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن عدد العمال الذين يحملون شهادة باكالوريا وتخصص آخر وشهادة ماجستير يمثلون نسبة 3 . 3 % لكل شهادة، في حين بلغت نسبة 60% لحاملي شهادة ليسانس، أما حاملي شهادة ماستر بلغت نسبتهم16.7 %، أما حاملي شهادة دراسات عليا متخصصة وشهادة دكتوراه بلغت نسبتهم7. 6%، وبالتالي نلاحظ أن هذه المكاتب التي كانت محل الدراسة لديهم مؤهلات علمية كبيرة وهذا يدل على سياسة هذه المكاتب في التوظيف وجلب اليد العاملة ذات مستويات عالية .

3. التخصص العلمي:

كان توزيع العينة حسب التخصص العلمي كما يلي:

الشكل رقم (7): توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي

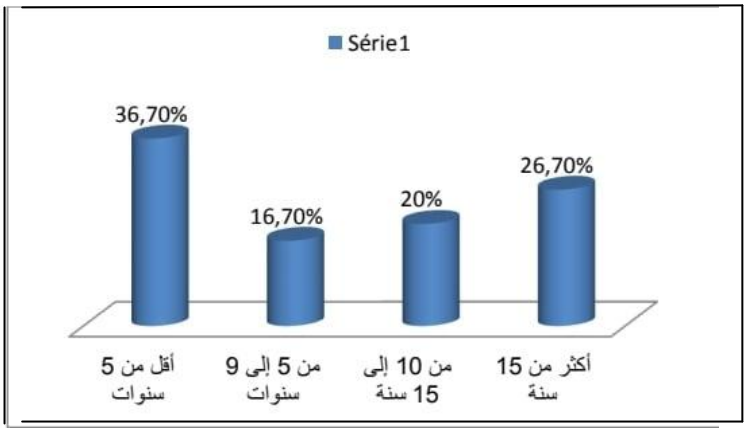
المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss وبرنامج.Excel

نلاحظ من الشكل أن عدد العمال الذي يختصون بالمحاسبة هو 18 عامل ما تقابله نسبة 60% وأن 10 عمال يختصون في المالية بالنسبة 33% وأن ما نسبته 7% لديهم تخصصات أخرى وتتمثل في عاملين، وهذا ما يدل أن جميع أفراد العينة لهم علاقة بالموضوع.

4.سنوات الخبرة:

كان توزيع العينة حسب سنوات الخبرة كما يلي:

الشكل رقم (8): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss و برنامج.Excel

نلاحظ من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب سنوات الخبرة لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت للفئتين لأقل من 5 سنوات و لأكثر من 15 سنة بنسبة36.7 % و 26.7 % على توالي ، وتليها نسبة 20% للفئة من 10 إلى 15 سنة، ونسبة 16.7% للفئة من 5 إلى 9 سنوات ليس لديهم خبرة مهنية.

5. مجال الوظيفة

كان توزيع العينة الدراسة حسب مجال الوظيفي كما يلي:

الجدول رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب متغير المجال الوظيفي

المجال	العدد	النسبة المئوية
مدققي الحسابات	20	66.7%
محاسبين	6	20%
اساتدة جامعيون	3	10%
خبير محاسبي	1	3.3%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج.spss

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الممارسة لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت المحافظ الحسابات بنسبة 66.7%، وتليها نسبة 20% للمحاسب، ونسبة 10% لأستاذ جامعي في التخصص، أما المتبقية فقد حظيت بما خبير المحاسبي بنسبة 33.3%

المبحث الثالث :خصائص مبحوثي عينة الدراسة

المطلب الاول:اختبار صدق الاستبيان

اختبار صدق الاستبيان يقصد به قوة الارتباط بين درجات كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه، حيث استخدمنا معامل سيبرمان لحساب معامل الارتباط بين فقرات المحور و متوسط هذا المحور .

يوضح الجدول التالي اختبار صدق الاستبيان لفقرات المحور الأول باستعمال معامل ارتباط سيبرمان كما يلي:

الجدول رقم (5): الارتباط بين فقرات المحور الأول ومتوسط المحور الأول

الرقم	البيان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	للمدقق الخارجي الخبرة والمعرفة بعمليات وإجراءات المؤسسة	0.076	0 .69
2	يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية التامة أثناء أداء مهمة التدقيق الموكلة إليه	0.695	0.000
3	يلتزم المدقق الخارجي بإبداء رأيه الفني المحايد بكل موضوعية ضمن المهمةالمكلف بها	0.817	0.000
4	يكتسب المدقق الخارجي التأهيل العلمي والعملي المناسب ويعمل على تنمية قدراته ومهاراته باستمرار	0.416	0.022
5	يبذل المدقق الخارجي العناية المهنية الكافية أثناء أداء المهمة المكلف بها	0.417	0.022
6	يضع المدقق الخارجي المخطط الملائم لمهمة التدقيق الموكلة إليه	0.349	0.059
7	يشرف المدقق الخارجي على المساعدين الذين يستعين بهم في مهمة التدقيق الموكلة إليه	0.208	0.270
8	يفحص المدقق الخارجي ويقيم نظام الرقابة الداخلية	0.328	0.077
9	يقوم المدقق الخارجي بجمع أدلة الإثبات الكافية أثناء عملية التدقيق	0.125	0.510
10	يستخدم المدقق الخارجي ويستفيد من أعمال المدقق الداخلي والخبراء أثناءأداء المهمة المكلف بها	0.315	0.090
11	أثناء إعداد المدقق الخارجي التقرير يؤكد على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	0.432	0.017
12	يتضمن تقرير المدقق الخارجي تأكيد بحصوله على كافة المعلومات والبياناتالضرورية لأداء المهمة المكلف بها	0.138	0.468
13	يكتب المدق الخارجي رأيه في تقرير وفقا لنموذج متعارف عليه	0.560	0.001
14	يعبر المدقق الخارجي عن رأيه الفني المحايد في تقريره بكل مصداقية	0.225	0.233
15	يحتفظ المدقق بالمعلومات المتعلقة بأعداد التقرير	0.187	0.322
16	إبداء المدقق الخارجي رأي فني محايد حول القوائم المالية يعزز مصداقية وشفافيةالمؤسسة مع المساهمين ومختلف أصحاب	0.133	0.483

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج.spss

يتضح من خلال الجدول السابق أنه يوجد علاقة طردية بين فقرات المحور، حيث بلغت معاملات الارتباط في الفقرات (02، 03، 04، 05، 11، 13) ما بين 0.416 الى 0.817والتي تعتبر دالة عند مستوى دلالة 0 . 05، بالإضافة إلى ذلك تم حذف الفقرات (01، 06، 07، 08، 09، 10، 12) لأنه لا يوجد ارتباط بينهما وبين متوسط المحور، وفي العموم نقول أن جميع الفقرات ماعدا الفقرات المحذوفة صادقة لما وضعت لقياسه، وتعبر عن موضوع المحور ككل.

ثانيا : اختبار صدق الاستبيان لفقرات المحور الثاني

يوضح الجدول التالي اختبار صدق الاستبيان لفقرات المحور الثاني باستعمال معامل ارتباط سيبرمان كما يلي:

الجدول رقم (6): الارتباط بين فقرات المحور الثاني ومتوسط المحور الثاني

الرقم	البيان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يضع المدقق الخارجي المخطط الملائم لمهمة التدقيق الموكلة إليه	0.576	O.OO1
2	يشرف المدقق الخارجي على المساعدين الذين يستعين بكم في مهمة التدقيقالموكلة إليه	0.375	0.057
3	يفحص المدقق الخارجي ويقيم نظام الرقابة الداخلية	0.505	0.004
4	يقوم المدقق الخارجي بجمع أدلة الإثبات الكافية أثناء عملية التدقيق	0.366	0.047
5	يستخدم المدقق الخارجي ويستفيد من أعمال المدقق الداخلي والخبراء أثناء أداء المهمة المكلف بها	0.145	0.444
6	أثناء إعداد المدقق الخارجي التقرير يؤكد على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	0.710	0.000
7	**يتضمن تقرير المدقق الخارجي تأكيد بحصوله على كافة المعلومات والبيانات الضرورية لأداء المهمة المكلف بها**	0.888	0.000
8	**يكتب المدق الخارجي رأيه في تقرير وفقا لنموذج متعارف عليه**	0 .742	0.000

المصدر: إعداد الطالبتيناعتمادا على مخرجات برنامج.spss

يتضح من خلال الجدول السابق أنه يوجد علاقة طردية بين فقرات المحور، حيث بلغت معاملات الارتباط في الفقرات (01، 03، 04، 06، 08، 07) ما بين0.366إلى0.885والتي تعتبر دالة عند مستوى دلالة 0 . 05،

بالإضافة إلى ذلك تم حذف الفقرات (02، 05،) لأنه لا يوجد ارتباط بينهما وبين متوسط المحور، وفي العموم نقول أن جميع الفقرات ماعدا الفقرات المحدوفة صادقة لما وضعت لقياسة، وتعبر عن موضوع المحور ككل

ثالثا: اختبار صدق الاستبيان الفقرات المحور الثالث

يوضح الجدول التالي اختبار صدق الاستبيان الفقرات المحور الثالث باستعمال معامل ارتباط سيبرمان كمايلي:

الجدول رقم (7): الارتباط بين فقرات المحور الثالث ومتوسط المحور الثالث البيان

الرقم	البيان	معامل الارتباط	مستوى دلالة
1	المدقق الخارجي على اطلاع وتحكم كافي بمعايير التدقيق المتعارف عليها	0.031	0.872
2	يتعاون المدقق الخارجي مع زملاءه في مكتب التدقيق ضمن المهمات المكلفبها ويتشارك معهم الخبرات والمهارات المكتسبة	0.393	0.032
3	لا تؤثر علاقة المؤسسة كعميل لمكتب التدقيق على استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي	0.375	0.041
4	يحرص المدقق الخارجي على اكتشاف والحد من الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها	0.169	0.372
5	يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقريره في الوقت المناسب	0.223	0.235
6	يضمن المدقق الخارجي المحافظة على عنصر الجودة عند أداء مهمته رغم صعوبة وتعقد مهمة التدقيق الموكلة إليه	0.59	0.758
7	لا يجب أن تؤثر أتعاب المدقق الخارجي سلبا على جودة مهمة التدقيق المكلف بها	0.268	0.151
8	لا ينبغي أن تحد أتعاب المدقق الخارجي من درجة استقلاله	0.312	0.093
9	غياب الدعاوى القضائية ضد مكتب التدقيق تؤكد على جودة الخدمات المقدمة للعملاء	0.563	0.001
10	كبر حجم نشاط مؤسسة العميل وسمعتها قد يؤثر على جودة أداء مهمة	0.271	0.148

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss.

يتضح من خلال الجدول السابق أنه يوجد علاقة طردية بين فقرات المحور، حيث بلغت معاملات الارتباط في الفقرات (02، 03، 09) ما بين 0.375إلى 0.563 والتي تعتبر دالة عند مستوى دلالة 0. 05 بالإضافة إلى ذلك تم حذف الفقرات (01، 04، 05، 06، 07، 08، ، 10، لأنه لا يوجد ارتباط بينهما وبين متوسط المحور، وفي العموم نقول أن جميع الفقرات ماعدا الفقرات المحدوفة صادقة لما وضعت لقياسه، وتعبر عن موضوع المحور ككل.

المطلب الثاني : نتائج أفراد العينة وفقا لمحاور الدراسة

سيعرض هذا المطلب نتائج تحليل بيانات أفراد العينة بناء على مخرجات برنامجspss.

الفرع الأول: نتائج أفراد العينة للمحور الأول

قمنا بتحليل أفراد العينة لمعرفة إجابات كل مستجيب، وفيما يلي الجدول رقم (15) يوضح ذلك:

الجدول رقم (8): نتائج أفراد العينة للمحور الأول

الفقرات	التكرارات النسبة المئوية	الإجابات					المجموع
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	
2	التكرار	-	1	1	12	16	30
	النسبة%	-	%3.3	%3.3	%40	%53.3	%100
3	التكرار	-	-	1	16	13	30
	النسبة%	-	-	%3.3	%53.3	%43.3	%100
4	التكرار	-	-	-	21	9	30
	النسبة%	-	-	-	%70	%30	%100
5	التكرار	-	-	-	20	10	30
	النسبة%	-	-	-	%66.7	%33.3	%100
11	التكرار	-	-	-	19	11	30
	النسبة%	-	-	-	%63.3	%36.7	%100
13	التكرار	-	-	3	18	9	30
	النسبة%	-	-	%10	%60	%30	%100

المصدر: من إعداد الطالباتين اعتمادا على مخرجات برنامج. spss

من خلال الجدول نلاحظ أن الفقرة الثانية (02) بلغت نسبة الموافقين تماما3 .53% بينما بلغت نسبة الموافقين عليها 40% ونسبة المحايدين 3 . 3 % وغير الموافقين بلغت نسبتهم 3. 3 % وذلك من إجمالي عينةالدراسة، أما الفقرة الثالثة (03) بلغت نسبة الموافقين عليها 53.3%

ونسبة الموافقين تماما بلغت 43.3% ونسبة المحايدين 3.3% ، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الرابعة (04) بلغت نسبة الموافقين عليها % 70 ونسبة الموافقين تماما 30 %، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الخامسة (05) بلغت نسبة الموافقين عليها7.%66 ونسبة الموافقين تماما 33.3% ، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة إحدى عشر (11) بلغت نسبةالموافقين عليها.%63.3. ونسبة الموافقين تماما 36.7 %، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الرابعة بلغت نسبة الموافقين عليها 70% ونسبة الموافقين تماما 30 %، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرةالثلاثة عشر (13) بلغت نسبة الموافقين عليها 60% ونسبة الموافقين تماما 30 %، أما نسبة المحايدين بلغت 10% وذلك من إجمالي العينة.

الفرع الثاني: نتائج أفراد العينة للمحور الثاني

الجدول رقم (9): نتائج أفراد العينة للمحور الثاني

الفقرات	التكرارات النسبة المئوية	الإجابات					المجموع
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	
1	التكرار	-	-	1	22	7	30
	النسبة%	-	-	3.3%	73.3%	23.3%	100%
3	التكرار	-	-	1	27	2	30
	النسبة%	-	-	3.3%	90%	6.7%	100%
4	التكرار	-	-	-	27	3	30
	النسبة%	-	-	-	90%	10%	100%
6	التكرار	-	-	-	22	8	30
	النسبة%	-	-	-	73.3%	26.7%	100%
7	التكرار	-	-	5	12	13	30
	النسبة%	-	-	16.7%	40%	43.3%	100%
8	التكرار	-	-	1	21	8	30
	النسبة%	-	-	3.3%	70%	26.7%	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج.spss

من خلال الجدول نلاحظ أن الفقرة الأولى (01) بلغت نسبة الموافقين تماما 23.3% بينما بلغت نسبة الموافقين عليها 73 . 3 % ونسبة المحايدين 3 . 3 %، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الثالثة (03) بلغت نسبة الموافقين عليها 90% ونسبة الموافقين تماما بلغت 6.7% ونسبة المحايدين 3 . 3 %، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الرابعة (04) بلغت نسبة الموافقين عليها 90% ونسبة الموافقين تماما 10 %، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة السادسة (06) بلغت نسبة الموافقين عليها 73.3% ونسبة الموافقين تماما % 7. 26 ، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة إحدى السابعة (07) بلغت نسبة الموافقين عليها 40% ونسبة الموافقين تماما 43 . 3 % ونسبة المحايدين 16 . 7 % وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الثامنة (08) بلغت نسبة الموافقين عليها 70% ونسبة الموافقين تماما 26.7%. أما نسبة المحايدين بلغت 3.3%وذلك من إجمالي العينة.

الفرع الثالث : نتائج أفراد العينة للمحور الثالث

الجدول رقم (10): نتائج أفراد العينة للمحور الثالث

الفقرات	التكرارات النسبة المئوية	الإجابات					المجموع
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	
2	التكرار	-	2	3	25	-	30
	النسبة%	-	6.7%	10%	83.3%	-	100%
3	التكرار	8	16	5	5	-	30
	النسبة%	26.7%	53.3%	3.3%	16.7%	-	100%
9	التكرار	1	7	2	8	12	30
	النسبة%	3.3%	23.3%	6.7%	26.7%	40%	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج.spss

من خلال الجدول نلاحظ أن الفقرة الثانية (02) بلغت نسبة الموافقين عليها83.3%بينما بلغت نسبة غير الموافقين 6 . 7 % ونسبة المحايدين 10%، وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الثالثة (03) بلغت نسبة الموافقين عليها 16 . 7 % ونسبة غير الموافقين تماما بلغت7%. 26 ونسبة المحايدين 3.3%وبلغت نسبة غير المواقفين 53 . 3 % وذلك من إجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة التاسعة (04) بلغت نسبة الموافقين عليها 26.7 % ونسبة الموافقين تماما 40 % ونسبة غير الموافقين تماما 3.3% وغير الموافقين بلغت نسبتهم % 23 . 3 والمحايدين 6 . 7 % وذلك من إجمالي عينة الدراسة .

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات للمحاور

حتى نقوم باختبار فرضيات المحور الأول والثاني، نقوم أولا بتحديد الفئات ولتحديد هذه الأخيرة نقوم بالخطوات التالية:

- **تعيين الفئات :** عدد الفئات هو خمس (05) فئات حيث إجابة موافق تماما تمثل الفئة رقم (05) وإجابة موافق تمثل الفئة رقم (04) إجابة محايد تمثل الفئة رقم (03)، وإجابة غير موافق تمثل الفئة رقم (02) وإجابة غير موافق تماما تمثل الفئة رقم (01).

-**حساب المدى:** حيث المدى يساوي الحد الأعلى مطروح من الحد الأدني .

المدى =5-1

المدي=4

-**حساب طول الفئة:** حيث طول الفئة يساوي المدى/ اعدد الفئات

طول الفئة = 5/4

طول الفئة =0.8

-**تعيين الفئات:** واعتمادا على ما سبق نحدد الفئات كما يلي:

- الفئة الأولى : [1- 1.8[وتمثل الإجابات غير موافق تماما
- الفئة الثانية: [1.8- 2.6[وتمثل الإجابات غير موافق
- الفئة الثالثة: [2.6- 3.4[وتمثل الإجابات محايد
- الفئة الرابعة: [3.4- 4.2[وتمثل الإجابات موافق

- الفئة الخامسة: [4.2-5] وتمثل الإجابات موافق تماما

الفرع الأول: اختبار الفرضيات للمحور الأول

وبعد ما قمنا بتحديد الفئات، الآن نقوم باختبار الفرضيات من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبيان وذلك باستخدام اختبار اللعينة الواحدة وهذا التحليل فقرات الإستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t محسوبة أكبر من قيمةt الجدولية[109]، أو مستوى المعنوية أقل من 0.05والوزن النسبي أكبر من 60%[110] . وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها وهذا إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية أة مستوى المعنوية أكبر من 0.05والوزن النسبي أقل من 60%، وتكون الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05،وعليه نقوم بالتذكير بالفرضية المتعلقة بالمحور الأول وهي كما يلي:

- **الفرضية العدمية H0:** لا يوجد تأثير دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.05المساهمة معايير التدقيق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية

- **الفرضية البديلة H1:** يوجد تأثير دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.05 لمساهمة معايير التدقيق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية

والجدول التالي يوضحT . test للمحور الأول كما يلي:

الجدول رقم (11): اختبارT. test للمحور الأول

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة (sig)	درجة الموافقة
الفقرة 02	4.4333	0.72793	%0.88666	10.785	0.000	موافق تماما
الفقرة 03	4.4000	0.56324	%0.88	13.614	0.000	موافق تماما
الفقرة 04	4.3000	0.46609	%0.86	15.277	0.000	موافق تماما
الفقرة 05	4.3333	4.7946	%0.86666	15.232	0.000	موافق تماما
الفقرة 11	4.3667	0.49013	%0.87334	15.272	0.000	موافق تماما
الفقرة 13	4.2000	0.61026	%0.84	10.770	0.000	موافق تماما
جميع فقرات المحور الأول	4.3389	0.34320	%0.86778	21.368	0.000	موافق تماما

[109]- قيمة t الجدولية عند درجة حرية (n-1=29) ومستوى الدلالة 0.05 تساوي 2.0452 حسب جدول توزيع ستودنتstudent

[110]- تمثل نسبة الحياد وفق مقياس ليكارت الخماسي والمحسوبة وفقا كما يلي: 5/3=0.6

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامجspss

من خلال الجدول نلاحظ أن الفقرة (02) بلغ الوزن النسبي0.88666 وهو أكبر من0.6 ، وقدر مستوى الدلالة 0.000وهي أقل من 0.05مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (03) بلغ الوزن النسبي 0.88 وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوي هذه الفقرة. أما الفقرة (04) قدرت قيمة t ب277. 15 وهي أقل من قيمة t الجدولية 2.0452 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوي هذه الفقرة. أما الفقرة (05) قدرت قيمة t ب 15.232

وهي أقل من قيمة t الجدولية2.0452مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (11) قدرت قيمة tب272. 15 وهي أقل من قيمة t الجدولية 2.0452مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (13) بلغ الوزن النسبي 0.84 وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى الدلالة 0.000وهي أقل من 0.05مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة.

وفي الأخير نحكم على المحور الأول من خلال جميع الفقرات أن الوزن النسبي بلغ 0.86778

ومستوى الدلالة 0.000ووفقا لذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والمتمثلة في يوجد تأثير دال احصائيا في مستوى دلالة 0.05 المساهمة معايير التدقيق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

الفرع الثاني: اختبار الفرضيات للمحور الثاني

اختبار الفرضيات باستعمال T . test حيث نقوم أولا بالتذكير بالفرضية المتعلقة بالمحور الثاني كمايلي :

- الفرضية العدمية H0: لا يوجد تأثير دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.05.المساهمة أخلاقيات مهنة وقواعد السلوك المهني المدقيق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

- الفرضية البديلة H1 : يوجد تأثير دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.05 لمساهمة أخلاقيات مهنة وقواعد السلوك المهني المدقيق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية. والجدول التالي يوضح اختبارT. test للمحور الثاني كما يلي:

الجدول رقم (12): اختبارT. test للمحور الثاني

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة (sig)	درجة الموافقة
الفقرة 01	4.2000	0.48423	%0.84	13.573	0.000	موافق تماما
الفقرة 03	4.0333	0.31984	%0.80666	17.696	0.000	موافق
الفقرة 04	4.1000	0.30513	%0.82	19.746	0.000	موافق
الفقرة 06	4.2667	0.44978	%0.85334	15.425	0.000	موافق تماما
الفقرة 07	4.2667	0.73968	4%0.8533	9.379	0.000	موافق تماما
الفقرة 08	4.2333	0.50401	%0.84666	13.403	0.000	موافق تماما

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج.spss

من خلال الجدول نلاحظ أن الفقرة (01) بلغ الوزن النسبي 0.84 وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى الدلالة 0.000وهي أقل من 0.05مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (03) بلغ الوزن النسبي 0.80666. وهو أكبر من0.6. ، وقدر مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوي هذه الفقرة. أما الفقرة (04) بلغ الوزن النسبي82. 0وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى الدلالة 0.000. وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (06) قدرت قيمة t ب 15.425 وهي أقل من قيمة t الجدولية 2.0452 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة .أما الفقرة (07) قدرت قيمة t ب 9.379 وهي أقل من قيمة t الجدولية 2.0452. مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوي هذه الفقرة. أما الفقرة (08) قدرت قيمة tب 3. 13.4 وهي أقل من قيمة t الجدولية 2.0452 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوي هذه الفقرة. وفي الأخير نحكم على المحور الثاني من خلال جميع الفقرات أن الوزن النسبي بلغ 0.83666 ومستوى الدلالة 0.000ووفقا لذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والمتمثلة يوجد تأثير دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.05المساهمة أخلاقيات مهنة وقواعد السلوك المهني المدقيق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

الفرع الثالث: اختبار الفرضيات للمحور الثالث

اختبار الفرضيات باستعمال T . test حيث نقوم أولا بالتذكير بالفرضية المتعلقة بالمحور الثاني كما يلي:

- **الفرضية العدمية H0:** لا يوجد تأثير دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.05 المساهمة جودة التدقيق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

- **الفرضية البديلة H1 :** يوجد تأثير دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.05 لمساهمة جودة التدقيق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية. والجدول التالي يوضح اختبارT test للمحور الثاني كما يلي:

الجدول رقم (13): اختبارT. test للمحور الثالث

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة (sig)	درجة الموافقة
الفقرة 01	3.7663	0.56832	0.75334%	7.389	0.000	موافق
الفقرة 03	2.1000	0.99481	0.42%	4.955	0.000	غير موافق
الفقرة 09	3.7667	1.30472	0.753358%	3.218	0.003	موافق
جميع فقرات المحور الثالث	3.2111	0.64614	0.64222%	1.790	0.084	محايد

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج.spss

. من خلال الجدول نلاحظ أن الفقرة (02) بلغ الوزن النسبي 0.75334 وهو أكبر من0.6، وقدر مستوى الدلالة 0.000وهي أقل من 0.05مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (03) بلغ الوزن النسبي 0.48 وهو أكبر من 0.6، وقدر مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من0.05. مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. أما الفقرة (09) قدرت قيمة tب 3.218 وهي أقل من قيمة t الجدولية 2.0452 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة.

وفي الأخير نحكم على المحور الثالث من خلال جميع الفقرات أن الوزن النسبي بلغ 0.64222 ومستوى الدلالة 0.084 ووفقا لذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والمتمثلة يوجد تأثير دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.05 المساهمة جودة التدقيق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

خلاصة الفصل

يهدف تحديد تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كالية لتفعيل الحوكمة، اقتضت دراستنا الميدانية إعداد استمارة استبيان والتي تشمل ثلاثة محاور تم ذكرها فيما سبق، ومن خلال دراسة وتحليل هذه الآراء نستنتج ما يلي:

- تشير النتائج الاستبيان وهذا باتفاق أن معايير التدقيق الخارجي تساهم في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية.
- تشير نتائج الاستبيان وهذا باتفاق أن أخلاقيات المدقق الخارجي تساهم في زيادة فعالية حوكمةالمؤسسات الاقتصادية.
- تشير نتائج الاستبيان وهذا باتفاق أن جودة التدقق الخارجي تساهم في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة :

من خلال هذه الدراسة تبين أن التدقيق الخارجي في الجزائر مر بمرحلة مهمة من التطور لاسيما بعد سنة 2010 وهذا من خلال صدور القانون 10_01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات والذي أتبع بترسانة من النصوص التنظيمة، أخرها صدور المعايير الجزائرية للتدقيق على ثلاث دفعات، والتي من شأنها الرفع من جودة التدقيق في الجزائر وتحقيق أهداف المرجوة وكذا مسايرة التطورات الحاصة في العالم، ولعل من بين أهم أهداف جودة التدقيق هو تجسيد مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية من خلال الرفع من جودة المعلومات المالية والإفصاح عنها وشفافيتها، وبالتالي ضمان حقوق أصحاب المصلحة لاسيما المساهمين، وفي الأخير المساهمة في تقويم نظام الرقابة الداخلية. ولضمان تجسيد الحوكمة على أرض الواقع.ومن خلال دراستنا الميدانية حاولنا الوقوف على معالجة الاشكالية مدى مساهمة التطور التدقيق الخارجي في تفعيل الحوكمة الشركات في الجزائر مجسدين ذلك على الواقع العملي، من خلال القيام بدراسة بعض مكاتب المحاسبة والتدقيق على مستوى ولايةمستغانم ، وذلك عن طريق استعمال أداة الاستبيان لجمع المعلومات، توصلنا الى اختبار الفرضيات و النتائج والتوصيات التالية :

أولا : اختبار الفرضيات

أما فيما يتعلق بالفرضيات التي وضعناها في بداية هذه الدراسة، فنستخلص إجابتها كما يلي:

من خلال الدراسة التي قمنا بما يمكننا الإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة باختبار الفرضيات السابقة الذكر كما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى والتي محتواها أن معايير التدقيق الخارجي لها علاقة في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية، فقد تم اتفاق أفراد العينة على صحة الفرضية، وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الأولى.

وبالنسبة للفرضية الثانية والتي محتواها أن أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني للمدقق الخارجي لها علاقة في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية، فقد تم الاتفاق أفراد العينة على صحة الفرضية، وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الثانية.

وبالنسبة للفرضية الثالثة والتي محتواها أن جودة التدقيق الخارجي لها علاقة في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية، فقد تم الاتفاق أفراد العينة على صحة الفرضية، وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الثالثة.

ثانيا : نتائج الدراسة

بعد تناولنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من التدقيق الخارجي وكذا حوكمة المؤسسات، وعلاقتهما مع بعضهما، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تحقق حوكمة المؤسسات مزايا مختلفة فهي تمثل كيفية التي تدار بها المؤسسات، حيث تمكن من حل العديد من المشاكل التي تواجهها بشكل عام وبشكل خاص المشاكل المالية، وأهمها فقدان الثقة والمصداقية في التقارير والقوائم المالية وذلك من خلال تعزيز الإفصاح والشفافية فيها، وتعتبر أيضا كمؤشر عن تحقيق المؤسسة الأهدافها بالدرجة الأولى.
- يساهم التدقيق الخارجي في تطبيق الإفصاح والشفافية عن كافة المعلومات التي تخدم كافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، حيث تعتبر أحد الأدوات الضرورية لقيام بيئة الأعمال أكثر تنافسية، حيث اكتسبت مكتنتها فيها من منفعتها وقدرتها على الاستجابة لاحتياجات الأفراد وأصحاب المصالح وكل المهتمين بأمر المؤسسة.
- يعتبر التدقيق الخارجي كآلية من آليات الحوكمة التي تهدف إلى زيادة فعالية تطبيق هذه الحوكمة والحد من مختلف النزاعات والمشاكل القائمة في المؤسسة من خلال التخفيض من عدم تماثل المعلومات التي يتميز بها المدراء في الغالب، وبالتالي السماح لجميع الأطراف الحصول على مختلف المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، بالإضافة إلى التقليل من الاختيار العكسي والتخفيض من عجز الآليات الأخرى في الحد من التلاعب والغش.
- العاقة التي يمكن أن تنشأ بين التدقيق الخارجي وحوكمة المؤسسات هو أن التدقيق الخارجي تعتبر من بين الآليات التي تحتاج إليها المؤسسات لوضع حد للنقائص الموجودة في محيطها.
- يحدد التدقيق الخارجي وفقا لعاملين أساسين يتمثلان في كفاءة واستقلالية المدقق الخارجي.

ثالثا : التوصيات

- ضرورة الإلتزام بالقوانين والنصوص التنظيمية وكذا المعايير المتعلقة بالتدقيق عند ممارسة المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) لمهمته .

- عقد دورات تكوينية لفائدة المهنيين لاسيما فيما يتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA وتشجيع الإلتزام بها.
- تفعيل دور لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة من خلال مجموعة من الأليات للرفع من جودة التدقيق على أرض الواقع.
- الإسراع لإنطلاق المعهد الوطني المتخصص لمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسب، والذي من شأنه تكوين المتربصين الجدد بناءا على منهاج علمي عميق.
- ضرورة إصدار قوانين ومبادئ وطنية للإرساء حوكمة الشركات بما يتلائم بالبيئة الجزائرية.
- إلزام المؤسسات على نشر التقارير المالية السنوية المصادقة من طرف مدقق القانوني والمتضمنة كل المعلومات الضروية لأصحاب المصلحة سواء المالية منها وغير المالية:
- إنشاء لجنة خاصة هدفها التأكد من مدى إلتزام المؤسسات الاقتصادية بمادئ الحوكمة.
- تفعيل دور مدققين محاسبيين المعتمدين والخبراء من أجل ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في مجال حوكمة المؤسسات.

رابعا: آفاق الدراسة

من خلال هذه الدراسة اتضح لنا أن الإحاطة الكلية بجوانب الموضوع تتطلب دراسات أخرى مكملة وما يقترحه في هذا الصدد هو:

- تعميم الاستبيان على عدد أكبر من أصحاب المصالح خاصة الموردين والدائنين.
- دراسة مقارنة للمؤسستين احدهما تلتزم بتطبيق حوكمة المؤسسات والأخرى لا تعطي لها بالا.
- إجراء الدراسة حول مدى فعالية تطبيق حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية في ظل عدم توافر سوق مالي .

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

أ- باللغة العربية:

1- الجريدة الرسمية. (2014). للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، ، قرار 12 يناير 2014 والمحدد الكيفيات تسليم هذه التقارير، العدد: 24، بتاريخ: 30 أفريل 2014.. قرار 24 يونيو 2013والمحدد المحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات الجزائر

2 - مقراني عبد الكريم وأخرون، مداخلة تحت عنوان" : أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي"، مقدمة إلى الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة الجزائر ، 13-14 ديسمبر 2011، ص 7

3 - عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، ص 6،

4 -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، العدد 56، الصادرة في 29 سبتمبر 1996، ص 18.

5 -براق محمد وآخرون، مداخلة تحت عنوان: أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص 5

6 -زيادي سامي، أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، تاريخ المناقشة 2013، ص5

7- القانون التجاري - بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر 1993 - ص : 184

8 -زيادي سامي، أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، تاريخ المناقشة 2013، ص5

9 -« مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3 ، العددا ، خاص، جانفي 2019» ص ص :1-21.

10 -براق محمد وآخرون، مداخلة تحت عنوان: أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص 5

11 -فضيلة بوطورة,الحوكمة ومبادئ تطبيقها, الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة, 8-9 ماي2012،ص6

12 -محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري (د راسة مقارنة)الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009 ص6

13-حاكم محسن الربيعي و حمد عبد الحسين ا رضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء و المخاطرة، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان ، 2011ص5 _6

14-صالح حميدات و وعلاء بوقفة,علاقة نظام المعلومات المحاسبي و المالي بحوكمة الشركات ,الملتقى الدولي الخامس: دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي - للمؤسسات بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الإسلامية,كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, جامعة الوادي7 _8 ديسمبر2014,

15- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات-المفاهيم-المبادئ-التجارب-تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005 ،ص22

جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة و حوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي ، العين الاما رات 2014، ص490

16- مصطفى يوسف كافي، الأزمة المالية الاقتصادية العالمية، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2013 ،ص206

17-صديقي خضرة, بوشيخي عيشة, التأصيل النظري لماهية حوكمة الشركات والعوائد المحققة من جراء تبنيها, الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الاداري ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة, 8 - 9 ماي 2012 ص , 7-8

18-هوام لمياء, اليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي و الإداري, الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة,8 - 9 ماي2012 ,ص6

19-فيروز شين و نوال شين,دور آليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية لمنظمة الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري,كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة,6-9 ماي2012,ص6

19-فيروز شين و نوال شين,دور آليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية لمنظمة الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري,كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة,6-9 ماي2012,ص6

20-فريد كورتال ، حوكمة الشركات، منهج القادة و المدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي، ورقة بحثية مقدمة قصد المشاركة في المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية الاقتصاد، جامعة دمشق، المبرمج في 51-51 أكتوبر2008،ص6

21 -حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري، الملتقى الوطني المنعقد في يومي 1-2 ماي 9059 ،في مخبر مالية و بنوك و إدارة أعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص18

22-عبد الوهاب نصر علي و شحاتة السيد شحاتة,مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة االاعمال العربية و الدولية المعاصرة,الدار الجامعية,إلسكندرية مصر2007,ص29

23-جدة بن حسين، الخوصصة والتغيرات التنظيمية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 32، جامعة بسكرة، ص:68.

24- بهدي عيسى، ملامح هيكلة المؤسسة الشبكية، مجلة الباحث، العدد 03، 2004، جامعة ورقلة، ص:09

25 -مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون والتنمية بشأن حوكنة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص:03

26- القانون رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم. التعلق بالقانون التجاري الجزائري، المادة 622 .

27 -مركز المشروعات الدولية الخاصة، تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا تجارب وحلول، المنتدى العلمي لحوكمة الشركات، فيفري 2001، ص:03

28 -ميثاق الحكم الراشد في الجزائر، إصدار 2009،

29- شارلز هل، جارديث جونز، الإدارة الاستراتيجية، مدخل متكامل، مترجم من طرف محمد سيد أحمد عبد المتعال، إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2008، ص 83.

2- باللغة الفرنسية:

30- BOUTALEB, K, la problématique de la gouvernance d'entreprise en Algérie, Colloque International : Education, Formationet Dynamique du Capitalisme Contemporain, 24 et 25 juin 2004, France, université de Montpellier1, p:10

31- Moerland.p.w ,changing models of corporate governance in OECD countries , Macmillan press Itd,2000.p23

32- Stéphane Trébucq, La Gouvernance D'Entreprise Héritière de Conflits Idéologiques et Philosophiques, Communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, Crefige- Université Paris-Dauphine avec le soutien de l'associait francophone de Comptabilité, 20-21 Mars 2003,

33- Ebondo wa mandzila, La gouvernance de l'entreprise une approche par l'audit et contrôle interne, Harmattan, Paris, france, 2005, p114.

Pige Benoît, Audit et contrôle interne, Edition EMS, 2ème édition, Paris, France, 2001, pp: 96-

الملحق رقم (01): الاستبيا ن

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

استبيا ن

تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتفعيل الحوكمة

السيدة الفاضلة/ السيد الفاضل

في إطار إجراء دراسة حول تفعيل أخلاقيات أعمال المدقق لدعم حوكمة المؤسسات الاقتصادية، وذلك استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماستر في علوم المالية و المحاسبية تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، ونظرا لخبراتكم العملية في هذا المجال، نرجو منكم المساعدة لإتمام هذه الدراسة الميدانية، من خلال إجاباتكم الدقيقة على الأسئلة والفقرات الواردة بالاستبيان، مما يساعدنا على الوصول إلى نتائج قيمة تخدم الدراسة مع العلم أن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك.

علما بأن هذه المعلومات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

نشكر لكم مقدما جهودكم وحسن تعاونكم

إعداد الطالبات : **إشراف الأستاذ:**

- **شالي اسماء صابرية** **مرحوم محمد الحبيب**
- **مزارجة زوبيدة صابرية**

الرجاء منكم وضع علامة (x) في المربع المناسب للإجابة :

1-**العمر:**

أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 39 سنة ☐ من 40 إلى 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐

2-**الشهادة العلمية:** ثانوي ☐ ليساسنس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐

دراسات عليا متخصصة ☐

شهادة أخرى يرجى تحديدها.....

1- التخصص العلمي:

محاسبة مالية ☐ اقتصاد ☐ تخصص أخرى ☐

في حالة وجود تخصص أخرى أذكره .....

4-**عدد سنوات الخبرة:** أقل من 05 سنوات ☐ن 05 إلى 09 سنوات ☐من 10 إلى 15 سنة ☐

أكثر من 15 سنة ☐

2- **المسمى الوظيفي**. .....

الجزء الثاني: التدقيق الخارجي وحوكمة المؤسسات

المحور الأول : معايير التدقيق الخارجي أسئلة المحور الأول:

هل تساهم معايير التدقيق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية من خلال مايلي:

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	للمدقق الخارجي الخبرة والمعرفة بالعمليات واجراءات المؤسسة					
2	يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية التامة أثناء أداء مهمة التدقيق الموكلة إليه					
3	يلتزم المدقق الخارجي بإبداء رأيه الفني المحايد بكل موضوعية ضمن المهمة المكلف بها					
4	يكتسب المدقق الخارجي التأهيل العلمي والعملي المناسب ويعمل على تنمية قدراته ومهاراته باستمرار					
5	يبذل المدقق الخارجي العناية المهنية الكافية أثناء					

	أداء المهمة المكلف بها					
6	يضع المدقق الخارجي المخطط الملائم المهمة التدقيق الموكلة إليه					
7	يشرف المدقق الخارجي على المساعدين الذين يستعين بهم في مهمة التدقيق الموكلة إليه					
8	يفحص المدقق الخارجي ويقيم نظام الرقابة الداخلية يقوم المدقق الخارجي بجمع أدلة الإثبات الكافية أثناء عملية التدقيق					
9	يستخدم المدقق الخارجي ويستفيد من أعمال المدقق الداخلي والخبراء أثناء أداء المهمة المكلف بها					
10	أثناء إعداد المدقق الخارجي التقرير يؤكد على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها					
11	يتضمن تقرير المدقق الخارجي تأكيد بحصوله على كافة المعلومات والبيانات الضرورية لأداء المهمة المكلف بها					
12	يكتب المدقق الخارجي رأيه في تقرير وفقا لنموذج متعارف عليها					
13	يحتفظ المدقق بالمعلومات المتعلقة بأعداد التقرير					
14	إبداء المدقق الخارجي رأي فني محايد حول القوائم المالية					
15	يعزز مصداقية وشفافية المؤسسة مع المساهمين ومختلف أصحاب					
16	يعبر المدقق الخارجي عن رأيه الفني المحايد في تقريره بكل مصداقية					

المحور الثاني: أخلاقيات المدقق الخارجي أسئلة المحور الثاني:

هل تساهم أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني للمدقق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات من خلال مايلي:

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يتعامل المدقق الخارجي بالعدل والصدق ويتصف بالاستقامة والنزاهة ضمن كل تعاملاته العملية والمهنية.					
2	يلتزم المدقق الخارجي بالحكم المهني السليم دون تحيز أو تعارض مصالح أو تأثير من الغير					
3	يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية الازمة التي تمكنه من تكوين رأي بعيد عن التأثيرات الخارجية					
4	يتمتع المدقق الخارجي بالمعرفة والمهارات المهنية الكافية والمناسبة من أجل إصدار *احكام سليمة*					
5	يحافظ المدقق الخارجي على كفاءته المهنية ويطورها للمحافظة على اداءه بشكل كفءوفعال					
6	يؤدي المدقق الخارجي المهمة المكلف بها بالعناية المهنية الواجبة من خلال مراعاة الوقت والجودة والمعاير الفنية والاخلاقية الواجبة التطبيق					
7	يلتزم المدقق الخارجي بالسرية ويحافظ على المعلومات المتحصل عليها أثناء مهمته الموكلة إليه ولا يستخدمها أو يكشف عنها التحقيق مزايا شخصية					
8	يتقيد المدقق الخارجي بالسلوك المهني من خلال التزامه بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب كل ما يسيء إلى سمعة المهنة					

المحور الثالث: جودة التدقيق الخارجي

أسئلة المحور الثالث:

هل تساهم جودة التدقيق الخارجي في زيادة فعالية حوكمة المؤسسات من خلال مايلي:

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	المدقق الخارجي على اطلاع وتحكم كافي معايير التدقيق المتعارف عليها					
2	يتعاون المدقق الخارجي مع زملاءه في مكتب التدقيق ضمن المهمات المكلف بما ويتشارك معهم الخبرات والمهارات المكتسبة					
3	لا تؤثر علاقة المؤسسة كعميل المكتبالتدقيق على استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي					
4	يحرص المدقق الخارجي على اكتشاف والحد من الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها					
5	يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقريره في الوقت المناسب					
6	يضمن المدقق الخارجي المحافظة على عنصر الجودة عند أداءه مهمته رغم صعوبة | وتعقد مهمة التدقيق الموكلة إليه					
7	لا يجب أن تؤثر أتعاب المدقق الخارجي سلبا على جودة مهمة التدقيق المكلف بها					
8	لا ينبغي أن تحد أتعاب المدقق الخارجي امن درجة استقلاله					
9	غياب الدعاوى القضائية ضد مكتب التدقيق تؤكد على جودة الخدمات المقدمة للعملاء					
10	كبر حجم نشاط مؤسسة العميل وسمعتها قد يؤثر على جودة أداء مهمة التدقيق					