

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة سطيف 1
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة

مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير
فرع: الحوكمة ومالية مؤسسة

الموضوع:

دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات
في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
- دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية العمومية في ولاية سطيف -

إشراف الأستاذ:
الدكتور بن فرحات ساعد

إعداد الطالب:
عاشوري عبد الناصر

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة سطيف -1-	أستاذ محاضر صنف - أ -	د. عكي علواني عمر
مشرفا ومقررا	جامعة سطيف -1-	أستاذ التعليم العالي	أ.د. بن فرحات ساعد
مناقشا	جامعة سطيف -1-	أستاذ محاضر صنف - أ -	د. العايب عبد الرحمان
مناقشا	جامعة سطيف -1-	أستاذ محاضر صنف - أ -	د. روابحي عبد الناصر
مدعوا	جامعة سطيف -1-	أستاذ محاضر صنف - ب -	د. شريقي عمر

السنة الجامعية: 2015/2016

بِسْمِ اللَّهِ

الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما

إلى أخي علاء الدين وأخواتي البنات حفظهم الله

إلى كل أصدقائي وزملائي

عبد الناصر

التشكرات

ربّ أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت عليّ بإتمام هذه المذكرة، وعلى ما مننت به عليّ من توفيق وسداد، وعلى ما منحتني إياه من صبر وقوة على تخطي الصعاب وتذليل العقبات.

يسعدني أن أتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير والعرفان إلى كل من قدم لي يد المساعدة في إنجاز هذه المذكرة المتواضعة من أساتذة وإداريين وأخص بالذكر:

الأستاذ المشرف: الأستاذ الدكتور بن فرحات ساعد

الدكتور العايب عبد الرحمان

كما أتقدم بشكر خاص إلى كافة الإطارات العاملة في المؤسسات التي خضعت لدراستنا متشكرين لهم تعاونهم وحسن ضيافتهم.

عبد الناصر

المقدمة

شهدت نهاية القرن الـ 20 وبداية القرن الـ 21 عدة إخفاقات وانهيارات مالية لبعض كبرى الشركات العالمية، ابتداء من شركة Daewoo بكوريا الجنوبية سنة 1998، ثم تلتها ألمانيا، حيث كان هناك إعسار مالي لدى شركة Flowte سنة 1999، ثم جاء دور الولايات المتحدة بإعلان إفلاس شركة Enron التي تُعد سابع أكبر شركة في أمريكا سنة 2001. تلتها بعد ذلك كل من شركة Tyco سنة 2002، وAllied Irish Bank وشركتي Parmalat وVivendi وغيرهم من الشركات. لقد أثبتت هذه الانهيارات والفضائح المالية فشل الأساليب التقليدية في منع مسبباتها، والتي كان لظهورها آثار مدمرة على اقتصاديات الدول المتضررة بصفة خاصة والاقتصاد العالمي بصف عامة، الأمر الذي دفع الجهات المعنية إلى إجراء دراسات معمقة لتحديد الأسباب الرئيسة التي كانت وراء حدوثها، والتي كانت ترتبط بشكل كبير بالجوانب المحاسبية والتدقيقية، نتيجة للتصرفات غير الأخلاقية والتلاعب في القوائم المالية والعمليات المحاسبية من طرف الإدارة التنفيذية لهذه الشركات، بتواطؤ من طرف مكاتب التدقيق التي كانت تتولى عملية تدقيق حساباتها، الأمر الذي دفع بالجهات المختصة عبر العالم إلى البحث عن نظم وأساليب جديدة للحد من مثل هذه الممارسات غير الأخلاقية، ومراقبة سلوك المديرين بما يضمن حقوق كافة الأطراف ذات المصلحة في هذه الشركات.

كان نتيجة لذلك زيادة الاهتمام بما يعرف بمفهوم بحوكمة الشركات، والذي يمكن تعريفه على أنه مجموعة الأنشطة والمبادئ والإجراءات التي تؤدي إلى خدمة مصالح الشركات، وضمان حقوق وحماية ممتلكات المساهمين، وجميع الأطراف الأخرى ذات المصلحة. وكما يذكر بعض المختصين فإن ممارسة الحوكمة أصبحت تتم من خلال عدة أطراف أساسية تربطها علاقات هي جمعية المساهمين، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي والخارجي، مجلس الإدارة. يعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم الآليات التي تقوم عليها حوكمة الشركات، لما لها من أثر في الحصول على قوائم مالية تتناز بدرجة عالية من الشفافية والإفصاح والمصدقية، وكونها 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 والانهيارات التي شهدتها العالم، فقد عرفت بيئة أعمالها عدة فضائح مالية، من بينها فضيحة بنك الخليفة وكذلك إفلاس بعض البنوك الخاصة، وكذلك ما أصبح يصطلح علي تسميته بفضيحتي سوناطراك 1 وسوناطراك 2؛ ويُرجع 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 هو واقع دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف؟

بغية التدقيق في هذا السؤال الرئيسي ارتأينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تساعد إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف؟
- هل يساعد إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في هذه الفئة من المؤسسات؟
- هل يتم على مستوى هذه المؤسسات توفير المناخ المناسب لمحافظي الحسابات مما يسمح لهم بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية؟
- هل يتم على مستوى هذه الفئة من المؤسسات اختيار محافظ الحسابات لمهمة التدقيق بناء على مبدأ الكفاءة؟

● فرضيات الدراسة

- الفرضية الرئيسية:

- تلعب عملية التدقيق التي يقوم بها محافظو الحسابات دور قوي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف؟

- الفرضيات الفرعية:

- تساعد إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف.
- يساعد إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في هذه الفئة من المؤسسات.
- يتم على مستوى هذه المؤسسات توفير المناخ المناسب لمحافظي الحسابات بما يسمح لهم بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية.
- يتم على مستوى هذه الفئة من المؤسسات اختيار محافظ الحسابات المهمة التدقيق بناء على مبدأ الكفاءة.

● أهمية الدراسة :

تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال إبراز واقع الدور الذي تلعبه عملية التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف، خاصة في ظل الجهود التي تبذلها الجزائر في إطار الحكم الرشيد ومحاربة الفساد الإداري والمالي، الأمر الذي سوف يؤدي من دون شك إلى الوقوف على نقاط قوة وضعف هذا الدور في تدعيم الحوكمة ، وبالتالي المساهمة في فتح المجال نحو الرقي بهذه المهنة وتفعيل دورها والنهوض بها وجعلها تلعب دورها الحوكمي كما يجب، ومن ثمة التقليل من المخاطر التي قد تتعرض لها مصالح هذه المؤسسات ومصالح المساهمين وباقي الأطراف التي تربطها علاقة بها.

● أهداف الدراسة : تهدف هذه الدراسة إلى :

- بيان مدى تطور وظيفة التدقيق الخارجي نتيجة لظهور مفهوم حوكمة الشركات.
- التعرف على الأسس والقواعد اللازمة لإقامة نظام محكم لأعمال التدقيق الخارجي وفقا لمتطلبات الحوكمة.
- توضيح مدى تأثير لجان التدقيق على إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي.
- دراسة واقع دور المدقق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف.
- دراسة واقع دور محافظ الحسابات في الاهتمام بمسألة الإفصاح والشفافية في هذه المؤسسات.

- دراسة واقع توفر المناخ المناسب لمحافظي الحسابات لإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية في المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة.
- دراسة واقع اهتمام هذه المؤسسات بمعيار الكفاءة عند اختيارها لمحافظي الحسابات.
- الوقوف على واقع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي من متطلبات حوكمة الشركات في المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة.

● منهجية الدراسة:

تعتمد الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي لإبراز أهم المفاهيم والأدوات والمقاربات المرتبطة بالموضوع والإلمام بها من أجل التحكم أكثر في الجوانب المرتبطة به. أما فيما يخص الجانب التطبيقي فسوف نعتمد على أسلوب الاستقصاء، وذلك بتوجيه استبانة (انظر الملحق رقم 2) إلى الإطارات ذات الصلة بالموضوع في المؤسسات التي مستها الدراسة، ثم معالجة البيانات المتحصل عليها باستخدام برنامج الـ SPSS.

● الدراسات السابقة:

لقد تطرقت الكثير من الدراسات لمثل هذا الموضوع نذكر البعض منها فيما يلي:

1. عبيدي 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 تحكم بها المؤسسات الجزائرية.
2. 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 مجمع 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.

3. زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، محاسبية وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، تاريخ المناقشة: 2010.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إيجابيات ومزايا حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة ومصداقية عالية، وذلك بغرض إعادة الثقة فيها، وكذلك عرض الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات والاستفادة منها في تطوير مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق حوكمة الشركات يحقق مزايا مختلفة مثل توفير الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية، كما توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح الكافي يعد من أهم مبادئ حوكمة الشركات وأحد أهم الآليات لتطبيق حوكمة الشركات، وفي الوقت نفسه فإن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يساهم في تفعيل الإفصاح المحاسبي وبالتالي تحقيق الشفافية.

4. محمد علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، تاريخ المناقشة: 2008-2009.

تدور إشكالية هذا البحث حول كيفية الاستفادة من المراجعة الداخلية كأداة لتطبيق حوكمة الشركات. توصل الباحث إلى أن حوكمة الشركات تمثل الكيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة، وبالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة الشركة في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر. بحيث أن تحقق هذا الأمر يعتبر كمؤشر عن تحقيق الشركة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها، كما توصل الباحث إلى أن إصدار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية قد انعكس على أداء المراجعة الداخلية فبالإضافة إلى الفحص والتقييم والتأكيد أصبحت تقوم بتقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية بما يضيف قيمة للشركة، وبالتالي المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات.

5. سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة

الشركات، مجلة كلية التجارة، العدد رقم (1)، جانفي 2007، جامعة الإسكندرية.

تناولت هذه الدراسة مناقشة العوامل المحددة لجودة أعمال وظيفة المراجعة الداخلية، والمتمثلة في أهلية ومستوى خبرة المراجعين الداخليين ومستوى تدريبهم وتأهيلهم، ثم قام بدراسة ما إذا كان لهذه العوامل دور إيجابي في تحسين جودة حوكمة الشركات في مصر.

وقد استخدم المنهج الوصفي لمناقشة هذه العوامل، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن اهتمام ودعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية بالموارد اللازمة يؤدي إلى تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وأن جودة أعمالها مرهون بمقدار الاستقلالية التي تتمتع بها.

أوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المصرية، ومتابعة جودة أعمالها باستمرار بمساعدة أطراف خارجية تتوافر لديهم الخبرة في هذا المجال، وذلك لضمان تحسين أدائها.

6. عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات في السعودية، مجلة جامعة الملك

عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، العدد (1)، 2007.

تناولت هذه الدراسة موضوع لجان المراجعة كأحد أبرز دعائم حوكمة الشركات، حيث تم تركيز الدراسة التطبيقية على مجموعة من الشركات العاملة بالمملكة العربية السعودية، وقد خلصت الدراسة إلى أن للجان المراجعة دورا هاما في تطبيق حوكمة الشركات، كونها تعتبر كحلقة وصل بين الأجهزة الرقابية في الشركة ومجلس الإدارة. وأشارت نفس الدراسة إلى أن تطبيق القواعد الجديدة للجان المراجعة في الشركات سوف يساهم إيجابيا في زيادة فعالية نظام الرقابة على مستوى الشركات، الأمر الذي سوف ينعكس من دون شك على دعم وتفعيل مفهوم حوكمة الشركات.

أوصت هذه الدراسة بضرورة إنشاء هيئات وطنية لتولي كل ما له علاقة بتفعيل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في المملكة، وعقد ندوات ومؤتمرات تتولى نشر هذا المفهوم والتأكيد على أهميته والنتائج الإيجابية التي تترتب على الأخذ به، مع التأكيد على أهمية التعاون بين لجنة المراجعة في شركات المساهمة وكل من المراجع الداخلي والخارجي، الأمر الذي من شأنه أن يعزز من فعالية الرقابة عليها.

7. دراسة (GERRIT SARENS)، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علم الاقتصاد التطبيقي،

جامعة غانت gphant، بلجيكا، تاريخ المناقشة: ماي 2007، العنوان:

"The rôle of internal auditing in corporate governance qualitative and quantitative insights on the influence of organizational characteristics."

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة تأثير الخصائص التنظيمية كمدخل كمي ونوعي في إطار دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، وكان من أهم نتائجها أن التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يؤدي إلى زيادة مستوى المحافظة على حقوق المساهمين، كما توصلت إلى أن قرارات الإدارة العليا لها تأثير هام على أداء المراجعة الداخلية وجودة عملها.

أما دراستنا هذه فسوف نحاول فيها تسليط الضوء على قياس واقع الدور الذي تقوم به آلية التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات على مستوى بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة بولاية سطيف، وذلك من خلال آراء وأجوبة الكوادر ذات الصلة بالموضوع على مستوى هذه المؤسسات.

الحمد لله رب العالمين

الفصل الأول:

حوكمة الشركات - مفاهيم أساسية -

مقدمة الفصل:

حوكمة الشركات من المواضيع التي اكتست أهمية بالغة من طرف الباحثين والهيئات الدولية والإقليمية منذ عقد التسعينات، خاصة بعد سلسلة الانهيارات التي توالى 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: حوكمة الشركات: المفهوم، النشأة والتطور

إن حوكمة الشركات مصطلح حديث النشأة، بدأ استخدامه مع بداية عقد التسعينيات من القرن الماضي، ليلقى بعد ذلك رواجاً واستعمالاً واسعاً خاصة بعد سلسلة الانهيارات والفضائح المالية التي مست العديد من الشركات العالمية.

سوف نحاول من خلال هذا المبحث أن نتطرق إلى مفهوم حوكمة الشركات، ومختلف المراحل التي مر بها منذ ظهوره، ثم نختتمه بإظهار مدى أهميته بالنسبة للشركات والمؤسسات التي تتبنى مبادئه، والمساهمين، والاقتصاد الوطني، وكذلك بالنسبة للبيئة والمجتمع ككل.

1.1.1. مفهوم الحوكمة

بغية توضيح مفهوم حوكمة الشركات سوف نتطرق أولاً إلى التعريف اللغوي لهذا المصطلح، ثم نقوم بعرض بعض التعاريف الاصطلاحية التي تتناوله.

1.1.1.1. المفهوم اللغوي لمصطلح الحوكمة:

مصطلح "الحوكمة" من المصطلحات الجديدة على اللغة العربية، وهو محاولة لترجمة المصطلح الإنجليزي "governance"، والذي يدل على عملية الحكم أو التحكم أو السيطرة، فحوكمة الشركات تعني السيطرة على الأمور بوضع ضوابط وقيود تحكم العلاقات داخل المنظمة، بغرض تحقيق الرشد، كما تستخدم في المجال السياسي كتعبير للحكم الرشيد¹.

ظهر لفظ الحوكمة لأول مرة في اللغة الفرنسية في القرن الثالث عشر كمرادف لمصطلح الحكومة "gouvernement"، ثم كمصطلح قانوني سنة 1978 ليستعمل على نطاق واسع معبراً عن تكاليف التسيير والتسيير الاقتصادي الفعال والأمثل.

هناك دراسات تشير إلى أن مصطلح حوكمة الشركات ظهر سنة 1937 م، وقد جسّد ذلك الكاتب الاقتصادي الأمريكي Roland Coase في مقاله الشهيرة تحت عنوان: The nature of the firm، وقد أعيد استعماله من طرف البنك الدولي في منتصف الثمانينات².

¹ غضبان حسام الدين، مداخلة تحت عنوان: نحو تبني نموذج الحوكمة الإسلامي في المصارف الإسلامية، مقدمة إلى الملتقى الدولي الثالث حول: "حداكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة"، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة البرموك، الأردن، يومي 17-18 أبريل 2013، ص5.

² زبير عباش وآخرون، مداخلة تحت عنوان: الحكم الرشيد لتحقيق التنمية المستدامة في إفريقيا من منظور الآلية الإفريقية للتقييم من قبل النظراء، مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2013، ص3.

2.1.1.1. المفهوم الاصطلاحي لحوكمة الشركات:

- في الواقع لا يوجد تعريف واحد متفق عليه لمصطلح حوكمة الشركات بين الباحثين والاقتصاديين، وذلك لاختلاف اختصاصاتهم وتوجهاتهم، وفيما يلي مجموعة من التعاريف المتعلقة بهذا المفهوم:
- تعرف حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: "النظام الذي تستخدمه الشركة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، حيث يقوم بوصف وتوزيع الحقوق والواجبات على مختلف الأطراف في الشركات، مثل: مجلس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى، ووضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركة، وبذلك يتحدد الإطار العام الذي يتم من خلاله تحديد أهداف الشركة والوسائل التي تستخدم في تحقيق تلك الأهداف والرقابة عليها."¹
 - لقد عرفت لجنة كادبوري Cadbury سنة 1992 حوكمة الشركات بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات وممارسة الرقابة عليها"².
 - تعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC حوكمة الشركات بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها."³
 - عرف معهد المدققين الداخليين IIA حوكمة الشركات في مجلة Tone at the top الصادرة عنه بأنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف في إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر المؤسسات والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة المؤسسة من خلال أداء الحوكمة فيها"⁴.
 - تعرف حوكمة الشركات حسب ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات المنعقد في الجزائر 11 مارس 2007 على أنها: "عبارة عن فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد لضمان استدامة وتنافسية

¹ The Organisation for Economic Coopération and Développement. « OECD », **OECD Principles of Corporate Governance**, OECD Publications, Paris, France, 1999, p 11.

² European Corporate Governance Institute, **the Financial aspects of Corporate Governance**, Published by the Committee on the Financial aspects of Corporate governance and Gee and co.ltd , December 1992, Date de Consultation, 14/01/2014, p.14, <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>.

³ International Finance Corporation « IFC », **the corporate governance definition**, Published by International Finance Corporation, Date de Consultation 16/1/2014,site: http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/Topics_Ext_Content/IFC_External_Corporate_Site/Corporate+Governance

⁴ حسين يرقى وآخرون، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، تم الإطلاع عليه يوم 20/02/2014، ص4، الموقع: <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07/>

المؤسسة، بواسطة تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفعالة فيها، وتقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك"¹.

• تعرف الحوكمة بأنها: "مجموعة القواعد والإجراءات التي يتم بموجبها إدارة الشركة وممارسة الرقابة عليها، عن طريق تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، وكذلك المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركة"².

• كما عرفها كل من Jean Gacques و Mirko Bagarue و Anil Hargovan في كتابهم المبادئ المعاصرة لحوكمة الشركات على أنها: "النظام الذي يتم من خلاله الإشراف وتنظيم وتوجيه سلوك الشركات، لتحقيق التوازن بين مصالح جميع الأطراف ذوي المصلحة سواء كانوا مساهمين، مدراء، أو أطراف خارجية مثل: الحكومات من أجل تحقيق أقصى مستوى من الكفاءة والربحية للشركات"³.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج بأن حوكمة الشركات عبارة عن مجموعة من القواعد والأسس والقوانين التي تنظم العلاقات بالشركة، لتحقيق التوازن بين مصالح جميع الأطراف ذوي المصلحة بها، من أجل الوصول إلى أقصى مستوى من الكفاءة والربحية.

2.1.1. نشأة حوكمة الشركات

تعود جذور ظهور حوكمة الشركات (Corporate Governance) إلى تنبؤات ادم سميت Adem Smith في كتابه "ثورة الأمم" سنة 1876، والتي أشار فيها إلى عدم فعالية شركات المساهمة التي يسيرها أعوان غير مالكيها، كونهم يديرون أموال غيرهم، وتوقع أن يكون هناك إهمال في إدارة شؤون هذه الشركات⁴.

إلا أن الاهتمام بموضوع الحوكمة بدأ يأخذ حيزا مهما في أدبيات الاقتصاد منذ عام 1932⁵، إذ تعتبر الدراسات التي قام بها كل من Berle et Means الأولى من نوعها التي تناولت فصل الملكية عن الإدارة، حيث تم توضيح المشكلة الأساسية للإدارة التي تنجم عن الفصل بين الوظيفتين، والتي من الممكن حدوثها بين مديري ومالكي

¹ فورمين الحاج قويدر، الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد ودورها في النهوض بالسوق المالي، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، تم الإطلاع عليه يوم 20/02/2014، ص7، الموقع: <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07/>.

² دادان عبد الوهاب وآخرون، مداخلة تحت عنوان: أثر حوكمة المؤسسات على مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية، مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2013، ص3.

³ Jean jacques, Anil hargouan, Mirko bagarir, **Principles of Contemporary Corporate Governance**, Published by Cambridge Universite, England, 2011, P 38.

⁴Michael C. Jensen and William H. Meckling, **Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership structure**, University of Rochester, USA, January 1976, P1, Site: [http://business.illinois.edu/josephm/BA549_Fall%202012/Session%205/5_Jensen_Meckling%20\(1976\).pdf](http://business.illinois.edu/josephm/BA549_Fall%202012/Session%205/5_Jensen_Meckling%20(1976).pdf).

⁵ بوفاسة سليمان وآخرون، مداخلة تحت عنوان: لجنة التدقيق الداخلي كمدخل لتفعيل مبادئ الحوكمة في الشركات ورفع أدائها، مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013، ص4.

الشركة، أين يسعى كل طرف إلى تعظيم منفعته على حساب الطرف الآخر¹، وقد فتحت هذه الأخيرة المجال للعديد من الدراسات التي تناولت دراسة علاقات العمل بين المديرين وأصحاب المصالح في شركات المساهمة، مما أدى إلى ظهور العديد من المفاهيم والنظريات الإدارية في هذا المجال؛ من بين هذه الدراسات، الأعمال التي قام بها كل من A.A. Alchain et H. Demsets سنة 1972، والذان تساءلا عن الآليات التي يمكن من خلالها إدارة الشركات من أجل حل المشاكل التي يطرحها العمل الجماعي داخل هذه المنظمات².

تعتبر نظرية الوكالة التي أتى بها كل من Jensen و Meckling سنة 1976 من أبرز النظريات الإدارية التي ساهمت في تطوير مفهوم الحوكمة، حيث دعت إلى ضرورة تنظيم وضبط العلاقات بين الملاك والإدارة وضرورة تحديد واجبات وصلاحيات كل منهما³، من خلال عقد يكون بين الطرفين هما: الموكل والوكيل، حيث أن ملكية رأس المال تعود للمساهمين ومهمة اتخاذ القرار والتسيير موكلة للمديرين، بحيث تفرض عليهم هذه العقود العمل لصالح المساهمين من أجل زيادة ثروتهم وخلق القيمة، مقابل أجور وامتيازات يتحصلون عليها⁴؛ رغم ما جاءت به هذه النظرية من حلول للتقليل من الصراع القائم بين الملاك والمديرين، إلا أن المشكلة التي بقيت مطروحة آنذاك هي كيف يمكن كتابة عقد كامل يحوي كل التفاصيل المستقبلية عن حقوق وواجبات الطرفين، أو بالأحرى ماذا يفعل المساهمون عندما يواجهون أحداثاً لم يشملها العقد⁵. فتحت هذه التساؤلات المجال للمزيد من الدراسات والأبحاث التي توصلت إلى أن معالجة مشكلة الوكالة لا تتم إلا بمزيد من اللوائح والقوانين والقيود، وبتقوية الجانب الأخلاقي والتحفيزي للمدراء.

كما كان للتغير والتطور السريع في البيئتين المحلية والدولية، والمتمثل في العولمة بكافة أنواعها، وتزايد حجم الانفتاح على الاقتصاد العالمي وما صاحبه من توسع هذه الشركات، وصعوبة مراقبتها، واحتياجاتها لرؤوس أموال ضخمة، الأثر الكبير في ظهور الحاجة إلى إعادة تنظيم القواعد التي تحكمها، الأمر الذي أدى بالعديد من دول العالم والمنظمات العالمية ذات التوجه الاقتصادي إلى الاهتمام أكثر بمفهوم حوكمة الشركات، كأسلوب إداري لمواجهة هذه الظروف، عن طريق قيامها بإصدار مجموعة من اللوائح، القوانين والتقارير، من بينها و.م.أ في عام 1987، أين قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات بإعداد القوائم المالية التابعة لـ SEC (Securities Exchange Commission)

¹Steger Ulrich and Amman Wolf, **Corporate governance: how to add value**, 2008, consulté le 14 fevrier 2014, P5, Site: http://media.wiley.com/product_data/excerpt/76/04707541/0470754176.pdf.

² Gérard Charreaux, **le Gouvernance D'Entreprise**, Consulté le 15 Mars 2014, P3, Site: <http://gerard.charreaux.pagesperso-orange.fr>

³ بوفاسة سليمان وآخرون، مرجع سابق، ص2.

⁴ Michael C. Jensen and William H, Op . Cit, P 5.

⁵ جمعة محمد الرقيبي، مداخلة تحت عنوان: حوكمة العلاقة بين أطراف التعاقد في الصيغ الإسلامية (المرابحة، المضاربة)، مقدمة إلى مؤتمر الخدمات المالية الإسلامية الثاني، المنظم من طرف المركز العالي للمهن المالية والإدارية، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، يومي 27-28 أبريل 2010، ص2.

بإصدار تقريرها المسمى "Commission Treadway"، والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات، وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية، وتقوية مهنة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة الشركات¹. كذلك الأمر بالنسبة لبريطانيا، حيث أصدرت سنة 1992 تقرير Cadbury، والذي ألزم الشركات المدرجة بتبني قواعد الحوكمة²، كما قامت منظمة التجارة العالمية بوضع مجموعة من المعايير التي تساعد الشركات من خلال الالتزام بها في تحقيق النمو والاستقرار، وتوسيع قدراتها التنافسية للعمل عبر الحدود الدولية³.

استمر التعديل والتطوير على تلك المعايير إلى أن وصلت إلى إقرار مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والتي تبنتها العديد من دول العالم، خاصة في ظل الانهيارات والفضائح المالية المتتالية للعديد من الشركات العالمية، وما خلفته من آثار سلبية على اقتصاديات تلك الدول. وفيما يلي نعرض جدول رقم: 1.1 والذي يبين نتائج بعض الجهود الدولية في سعيها لتبني قواعد حوكمة الشركات:

الجدول رقم: 1.1 نتائج بعض الجهود الدولية في سعيها نحو تبني حوكمة الشركات.

الدولة	القانون أو التوصية	التاريخ
الدانمارك	توصيات معدلة لحوكمة الشركات.	أوت 2005.
النمسا	الكود النمساوي لحوكمة الشركات.	نوفمبر 2002 وتم تحديثه في أبريل 2005.
بلجيكا	الكود البلجيكي لحوكمة الشركات.	ديسمبر 2004.
فلندا	كود حوكمة الشركة.	ديسمبر 2003.
فرنسا	قانون حوكمة الشركات للشركات المسجلة.	أكتوبر 2003.
ألمانيا	الكود الألماني لحوكمة الشركات (كود كرو).	فيفري 2002 ومعدل في ماي 2003.
اليونان	مبادئ حوكمة الشركات.	جوان 2001.
إيطاليا	كود حوكمة الشركات.	جوان 2002.
هولندا	الكود الهولندي لحوكمة الشركات.	ديسمبر 2003.
النرويج	الكود النرويجي لحوكمة الشركات.	ديسمبر 2004.

¹ محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، القاهرة، 2009، ص ص: 15-16.

² European Corporate Governance Institute "ecgi"، op. Cit, P 16.

³ عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، تاريخ الاطلاع: 20-03-2014، ص 17، الموقع: <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07/%D8%AD%D9%88%D9%83%D9%85%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%B4%D8%B1%D9%83%D8%A7%D8%AA1.pdf>

البرتغال	توصيات حوكمة الشركات.	نوفمبر 2003 .
روسيا	الكود الروسي لسلوك الشركة.	أفريل 2002.
السويد	الكود السويدي لحوكمة الشركة.	ديسمبر 2004.
تركيا	مبادئ حوكمة الشركات.	جويلية 2003.
المملكة المتحدة	الكود الموحد لحوكمة الشركات.	جوان 2003 .
أستراليا	مبادئ حوكمة الشركات.	مارس 2003.
كندا	إرشادات حوكمة الشركات.	ديسمبر 2003.
الصين	كود حوكمة الشركات.	جانفي 2001.

المصدر: حوكمة الشركات: الأطراف الرائدة والمشاركة، كيم.أ.ك. وآخرون، 2010، ص 171 - 172.

3.1.1. أهمية الحوكمة

لقد حظيت حوكمة الشركات في الآونة الأخيرة باهتمام واسع من قبل الباحثين والاقتصاديين، حيث أصبحت موضع العديد من النقاشات والمناقشات المحلية والإقليمية التي تعنى بالجانب الاقتصادي والمالي على وجه الخصوص. يرجع هذا الاهتمام المتزايد بالحوكمة للتطورات والأحداث التي شهدتها الاقتصاديات العالمية خلال السنوات الأخيرة، والتي يمكن أن نلخصها في ما يلي¹:

- الانفتاح الاقتصادي العالمي وما صاحبه من توسع الشركات وكبر حجمها وصعوبة مراقبتها واحتياجاتها لرؤوس الأموال وتمويلات مالية ضخمة؛
- لجوء الحكومات إلى التنازل وخصوصة الشركات التي تملكها، وهذا ما أدى إلى ضرورة تطوير أساليب مراقبتها، من خلال إلزامها بتطبيق مجموعة من القواعد والأسس التي من شأنها حماية اقتصادياتها، وجميع الأطراف ذات المصلحة في هذه المنظمات؛
- الفضائح المالية وحالات الإفلاس التي تعرضت لها بعض كبرى الشركات العالمية منذ أواخر التسعينات من القرن الماضي، مثل Enron و Parmalat و Worldcom نتيجة للاحتيالات المالية والحاسبية بتواطؤ من

¹ Florent ledentu, *Système de Gouvernance d'Entreprise et Présence d'Actionnaires de Contrôle : le Cas Suisse*, Thèse pour l'obtention du Grade de Docteur ès Sciences Economique et Sociales, Faculté Des Sciences Economique et Sociales, Fribourg, Suisse 2008, p p: 17-18.

مكاتب تدقيق عالمية، وما خلفته من آثار سلبية اقتصادية واجتماعية على اقتصاديات تلك الدول وعلى الاقتصاد العالمي¹.

بهذا يمكن القول بأن أهمية حوكمة الشركات تكمن في كونها الحل الاقتصادي للحد من المشاكل التي تواجهها الاقتصاديات العالمية بصفة عامة والشركات والمساهمين بصفة خاصة. ويمكن إبراز أهميتها بشكل مفصل من خلال ما يلي:

1.3.1.1. أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات

يعتبر تبني نظام الحوكمة أحد الدعائم الأساسية التي من شأنها أن تؤدي إلى ضمان استمرار الشركات، واستقرارها، والرفع من مستوى أدائها، ومن ثمة تحقيق أهدافها، ويمكن إبراز أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات بالتفصيل من خلال النقاط التالية:

- التطبيق السليم لقواعد الحوكمة يؤدي إلى تسهيل عملية الحصول على تمويل وتكلفة أقل، حيث أن التزام الشركات بالحوكمة يعطي اطمئنانا وأمانا للمستثمر على أمواله، وبالتالي يقوم بالاكتتاب في الإصدارات التي تطرحها الشركة للحصول على تمويل سواء بالأسهم، مثل زيادة رأس المال أو من خلال القروض مثل السندات وغيرها، وبالتالي لا تحتاج الشركات لأن تنفق أموالا كثيرة لهذا التمويل، كما أن أسعار أسهم الشركات المحكّمة جيدا تلقى تقييما أعلى مما يعود بالفائدة عليها²؛
- تحظى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين، لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم، وقد أكدت دراسة ماكنزي أن 80% من المستثمرين مستعدون لدفع زيادة بمعدل يقرب من خمس قيمة السهم في السوق المالي للشركات الانكليزية، وذلك مقابل وجود حوكمة جيدة فيها، وترتفع قيمة الزيادة المدفوعة إلى ما يقرب ثلث قيمة السهم في دول غرب آسيا لأن مستوى تطبيق الحوكمة فيها أقل من بريطانيا³، وكذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة قد يقومون بالتفكير جيدا قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات، حتى عندما تتعرض لأزمات مؤقتة لا يؤدي ذلك إلى انخفاض أسعار

¹ ناصر سليمان، مداخلة تحت عنوان دور الحوكمة في إدارة مخاطر الصكوك الإسلامية، مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسبية بن بوعللي، الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013، ص 4.

² International Finance Corporation « IFC », Why Corporate Governance, Published by International Finance Corporation, date de Consultation 11/05/2014, P 1, Site : <http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/3fdab3004ee41d95bd20ff3eac88a2f8/Why+Corporate+Governance.pdf?MOD=AJPERES>

³ زهير عبد الكريم الكايد، مداخلة تحت عنوان: المفهوم المعاصر للإدارة المجتمعية (الحكمانية)، مقدمة إلى المؤتمر الدولي السابع حول: إدارة المؤسسات الأهلية والتطوعية في المجتمعات المعاصرة، الشارقة، دولة الإمارات العربية المتحدة، يومي 17-18 ديسمبر 2002، ص5.

أسهمهم، لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات، مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود¹؛

● تعزيز الكفاءة الإدارية والاقتصادية للشركات، حيث أن مبادئ الحوكمة تحث على النهج الصحيح في إدارة الشركات، وتشجع على اتباع أحدث وأفضل الأساليب الإدارية الحديثة في إدارتها، كما أنها تحث على وضع الأسس للعلاقة بين مديري الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين، مما ينعكس على أدائها وكفاءتها وزيادة ربحيتها أو على الأقل التقليل من المخاطر التي قد تتعرض لها²؛

● تعزيز الإجراءات الرقابية وإجراءات التدقيق على الشركات، حيث تحث مبادئ الحوكمة الهيئات الرقابية على زيادة وتحديث الإجراءات الرقابية والتنظيمية على الشركات، والتي من شأنها أن تسلك بالشركات نحو تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها، أو على الأقل التقليل من المخاطر التي قد تتعرض لها، كما أن الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات تتطلب ضبط ممارسات وسلوكيات القائمين على الشركات، من خلال إجبارهم على اتباع تعليمات وتوصيات الجهات الرقابية، لما لذلك من مساعدة لها على ممارسة الرقابة الذاتية، والتقليل من حجم المخاطر التي قد تواجهها.

2.3.1.1. أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمساهمين وباقي الأطراف ذات المصلحة³

لقد أثبتت الفوائد والانهيارات المالية السابقة التي مست كبرى الشركات العالمية بأن المستثمرين وباقي الأطراف الأخرى ذات المصلحة من بين أكثر المتضررين من جراء حدوثها، ولهذا فقد اعتبرت كل الدول والمنظمات العالمية التي اهتمت بحوكمة الشركات أن الحفاظ على حقوقهم وخدمة مصالحهم هدف أساسي سعت لتحقيقه، من خلال أسس ومبادئ الحوكمة التي وضعتها، ويمكن إبراز أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين من خلال النقاط التالية:

- تحقيق أكبر قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأيّة ضغوط من مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين، مما يولد الثقة لدى المساهمين والأطراف الأخرى ذات المصلحة في القوائم المالية الخاصة بالشركة؛
- توفير أطر عامة لحماية أموال المساهمين وتحقيق نظام بيانات ومعلومات عادل وشفاف يحقق انسياباً وتوافراً هذه البيانات والمعلومات في الوقت المناسب، وعلى قدر من المساواة لجميع الأطراف ذات المصلحة بالشركة؛

¹ بوفاسة سليمان و آخرون، مرجع سابق، ص4.

² اتحاد الشركات الاستثمارية، حوكمة الشركات، مركز عمان لحوكمة الشركات، نشر من طرف مكتبة الأفاق، سبتمبر 2011، ص ص: 50-52.

³ دادان عبد الوهاب و آخرون، مرجع سابق، ص4.

● ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم، مع العمل على الحفاظ على حقوقهم وخاصة صغار المساهمين؛

● إن تأكيد مسؤوليات مجلس الإدارة وتعزيز مساءلتها وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية والتأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه أن يؤدي إلى سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه، وعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمها، وتأثيرها على حياة الشركة وأموال المساهمين¹؛

● تعزيز العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة، وذلك لجميع الأطراف، من المساهمين والمستثمرين وغيرهم من ذوي المصلحة المشتركة، لجلب الثقة بالشركة وتنميتها، حيث أن حوكمة الشركات تسعى من خلال القوانين والإجراءات التي تتبناها إلى العمل على ضمان سير عمل هذه الشركات وفق الإجراءات المنصوص عليها في اللوائح الداخلية للشركة والصادرة عن الجهات التشريعية.

3.3.1.1. أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للاقتصاد الوطني²

إن لتطبيق نظام حوكمة الشركات أهمية كبيرة بالنسبة لاقتصاديات الدول، سواء كانت متقدمة أو سائرة في طريق النمو، والتي يمكن أن نلخصها من خلال النقاط التالية:

● تبرز أهمية حوكمة الشركات من الناحية الاقتصادية في كونها أسلوبا لجذب الادخار في الشركات والأسواق المالية، فهي الأسلوب الذي عن طريقه يتم تشجيع المستثمرين، خاصة صغار المستثمرين منهم على استثمار أموالهم بدلا من اكتنازها؛

● تساعد حوكمة الشركات على تجنب الانهيارات المالية وتحقيق الاستقرار في الأسواق المالية، فقصور نظم إدارة الشركات وضعف الرقابة على أداؤها يؤدي إلى تفاقم مشكلات الإدارة، ويؤدي إلى تجاوزات مالية ومحاسبية، وهذا ما ساهم سابقا في حدوث أزمات وانهيارات في الأسواق الآسيوية والأميركية، وفي بعض دول العالم الأخرى؛

● جذب الاستثمارات ورؤوس الأموال الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية³؛

¹ عاشور مرزوق وآخرون، مداخلة تحت عنوان: حوكمة الشركات بين فلسفة المفهوم الإداري وإمكانية التجسيد الفعلي، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012، ص7.

² أحمد على خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2012، ص ص: 185-187.

³ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2006، ص ص: 28-29.

- رفع مستويات الأداء للشركات، مما يزيد من قدرتها على المنافسة العالمية، وفتح أسواق جديدة لها، وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات¹؛
- الحد من هروب رؤوس الأموال المحلية إلى الخارج وهجرتها²؛
- تساهم في تشجيع تدفق رأس المال الأجنبي إلى الأسواق المالية، وذلك عن طريق زيادة ثقة المستثمر والشركات الأجنبية في الاقتصاد والشركات المحلية، إذ أن المستثمر الأجنبي يبحث عن بيئة استثمارية ذات قاعدة قوية تحمي استثماراته وتُثمّنها، وأن إشاعة تطبيق الشركات للحوكمة ووجود قواعد تشريعية تحمي أموال المستثمرين يؤدي إلى إقناع المستثمر الأجنبي بأن استثماراته وأمواله سوف تدار بالطريقة التي يضمن من خلالها حفظ حقوقه وتنمية أرباحه.

4.3.1.1. أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للبيئة والمجتمع ككل (المسؤولية الاجتماعية)

يساعد تبني قواعد حوكمة الشركات على دعم الدور الاجتماعي للشركات (المسؤولية الاجتماعية)، حيث تشجع الحوكمة على القيام بدور اجتماعي أكثر فاعلية، وذلك لكون البقاء والتطور في ظل البيئة الاقتصادية الحالية يتطلب من الشركات أن تتفاعل مع التوجهات الاجتماعية والبيئية، ولكي تحسن الشركات من صورتها يجب عليها الاستجابة لطلبات أصحاب المصالح³.

¹ جودي محمد رمزي، مداخلة تحت عنوان: اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012. ص5.

² آمال عياري وآخرون، مداخلة تحت عنوان: تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية 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 5.

³ نوال العزيمي، مداخلة تحت عنوان: المسؤولية الاجتماعية وعلاقتها بحوكمة الشركات، مقدمة إلى الملتقى الدولي حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، المنظم من طرف كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، يومي 17-18 أبريل 2013، ص169.

المبحث الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

بعد سلسلة الأزمات والانهيارات التي شهدتها بعض الشركات العالمية منذ أواخر التسعينات أصبح العالم ينظر للحوكمة على أنها السبيل الأمثل الذي من شأنه أن يعيد التوازن والثقة المفقودة في هذه الشركات، ويحقق الجودة والتميز في عملها وأدائها، ويضمن حقوق ومصالح كافة الأطراف بها.

نتيجة لذلك كان لا بد من الاهتمام بحوكمة الشركات والعمل على تطويرها، فظهرت عدة محاولات لإصدار مبادئ وإرشادات للممارسات الجيدة لها، من طرف العديد من الدول والمنظمات والهيئات الدولية ذات التوجه الاقتصادي والتنموي. ولعل المبادئ التي جاءت بها كل من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ومركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) والتي سوف نتطرق إليها بالتفصيل في هذا المبحث تعتبر من بين المبادئ الأكثر إسهاما في هذا المجال.

1.2.1. مفاهيم أساسية حول مبادئ حوكمة الشركات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ومركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)

سوف نتناول في هذا المطلب تعريفا عاما لمبادئ حوكمة الشركات، مع تحديد أهداف وطبيعة المبادئ التي جاءت بها كل من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ومركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE).

1.1.2.1. تعريف مبادئ حوكمة الشركات

يمكن تعريف مبادئ حوكمة الشركات بأنها: "مجموعة من الأسس والممارسات التي تطبق بصفة خاصة على الشركات المملوكة لقاعدة عريضة من المستثمرين، وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة المتعاملين مع الشركة مثل: مجلس الإدارة، المساهمين، الدائنين، البنوك والموردين، وتظهر من خلال النظم واللوائح الداخلية المطبقة بالشركة"¹. كما يمكن تعريفها على أنها: "عبارة عن مجموعة قواعد ونظم وإجراءات، تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري المؤسسة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها"².

2.1.2.1. أهداف تسعى لتحقيقها مبادئ حوكمة الشركات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ومركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)

تستهدف مبادئ حوكمة الشركات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حكومات الدول الأعضاء، وحكومات الدول غير الأعضاء، من خلال¹:

¹ زهير عبد الكريم الكايد، مرجع سابق، ص 36.

² أحمد قايد وآخرون، مداخلة تحت عنوان: دور حوكمة شركات التأمين في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر، مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسينية بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013، ص 5.

- تقييم وتطوير الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية التي تؤثر في تطبيق حوكمة الشركات؛
- الحد من الانهيارات الاقتصادية والمشاكل التي تتبعها؛
- تقديم إرشادات لبورصات الأوراق المالية والمستثمرين والشركات المدرجة وغير المدرجة؛
- تحسين الكفاءة الاقتصادية على المستوى الكلي، وبين السياسات الهيكلية، من خلال أسلوب حوكمة الشركات الذي يتضمن العلاقات بين الإدارة التنفيذية للشركة، ومجلس إدارتها، والمساهمين فيها؛
- توفير الحوافز المناسبة لمجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية للشركة لمتابعة الأهداف التي تتفق مع مصالح الشركة والمساهمين فيها؛
- تيسير المتابعة الفعالة، والتي يتسنى عن طريقها تشجيع الشركات على استخدام مواردها بكفاءة؛
- جذب الاستثمارات الخارجية، التي تُمكن الشركات من التوسع والمنافسة العالمية، ورفع درجة الثقة من جانب المستثمرين المحليين.

3.1.2.1. طبيعة مبادئ حوكمة الشركات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ومركز

المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)

- جاء بشأن مبادئ حوكمة الشركات التي وضعتها كل من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومركز المشروعات الدولية الخاصة ما يلي²:
- هذه المبادئ ليست ملزمة، بل تعد بمثابة نقاط مرجعية تسعى لتحديد الأهداف، واقتراح الوسائل المساعدة على تحقيقها؛
 - دائمة التطور بطبيعتها في ضوء التغيرات التي تطرأ على الظروف المحيطة؛
 - لا توصي بنموذج وحيد سليم للحكومة ولكنها توصي ببعض الأساليب المشتركة، التي يمكن أن يستوعبها أي نموذج في أي منظمة؛
 - تترك للحكومات وأطراف السوق حرية تطبيق هذه المبادئ مع الأخذ في الاعتبار التكلفة والعائد.
 - تعتبر مبادئ حوكمة الشركات نقاطاً مرجعية لصانعي السياسات عند إعدادهم للأطر القانونية والتنظيمية للحكومة.

¹ أحمد على خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2012، ص 18.

² أحمد على خضر، حوكمة الشركات، مرجع سابق، ص 109.

2.2.1. مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات (OECD)

لقد كان للانهيارات والأزمات الاقتصادية لدول جنوب شرق آسيا وروسيا وأمريكا اللاتينية وغيرها الأثر الكبير في إصدار منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لمبادئها الخاصة بحوكمة الشركات سنة 1999م¹، وهي عبارة عن مجموعة من النظم والإرشادات والمعايير، تدعو إلى التسيير الفعال والأمثل للشركات، والقضاء على مختلف الممارسات غير الأخلاقية، والحفاظ على مصالح كافة الأطراف بهذه الشركات.

1.2.2.1. مراحل تطور مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات

تستند مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات إلى تجارب الدول الأعضاء فيها، وإلى أعمال قامت بها لجان تابعة للمنظمة نفسها (OECD)، من بينها ما قامت به المجموعة الاستشارية لقطاع الأعمال المعنية بحوكمة الشركات، إضافة إلى مشاركة لجنة الأسواق المالية، لجنة الاستثمار الدولي والشركات متعددة الجنسيات، لجنة سياسات البيئة. ولقد ركزت هذه المبادئ على شركات المساهمة المتداولة أسهمها في الأسواق المالية، ويمكن أن نلخص مراحل إعدادها فيما يلي:

- **المرحلة الأولى:** في الاجتماع الذي عقد على المستوى الوزاري في الفترة 27 و 28 أبريل من عام 1998، طلب مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD من المنظمة أن تقوم بالاشتراك مع الحكومات الوطنية، وغيرها من المنظمات الدولية والقطاع الخاص، بوضع مجموعة من المعايير والإرشادات عن حوكمة الشركات، لتحقيق هذا الهدف قامت المنظمة بإنشاء فريق عمل مخصص لهذه المهمة (وضع مبادئ غير ملزمة لحوكمة الشركات)، تمثل وجهة نظر الدول الأعضاء وإسهامات الدول غير الأعضاء، إضافة إلى إسهامات البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وقطاع الأعمال والمستثمرين والاتحادات المهنية وغيرها من الأطراف المعنية².
- **المرحلة الثانية:**³ بتاريخ 26 و 27 ماي 1999 تم إصدار هذه المبادئ بعد الموافقة عليها، حيث حظيت باعتراف معظم دول العالم باعتبارها معايير قياس دولية لجودة حوكمة الشركات، وتم استخدامها بشكل واسع من قبل الحكومات وواضعي السياسات والشركات والمساهمين في الدول الأعضاء والدول غير الأعضاء بالمنظمة على حد سواء، وقد وافق على اتباعها منتدى الاستقرار المالي (FSF) باعتبارها أحد المعايير الاثني عشر من معايير النظم المالية السليمة.

¹ عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص ص: 18-19.

² طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب)، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 39.

³ Organisation pour le Développement et la Coopération Economique « OCDE », **Principes de Gouvernement d'Entreprise de l'OCDE**, les Editions de L'OCDE, Paris, France, 2004, p p: 3-4.

في عام 2002 وافق اجتماع مجلس التعاون الاقتصادي والتنمية في المستوى الوزاري، على القيام بمسح للتطورات في بلدان OECD وتقييم مبادئ حوكمة الشركات على ضوء التطورات التي حصلت عليها، لكي تأخذ بعين الاعتبار الاهتمامات والتطورات الجديدة، وقد عهد بهذه المهمة للمجموعة القيادية لحوكمة الشركات بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، التي تضم ممثلين من دول المنظمة والبنك الدولي وبنك التسويات وصندوق النقد الدولي FMI.

- **المرحلة الثالثة:** في 22 أبريل 2004 تمت إعادة صياغة مبادئ حوكمة الشركات وإدخال العديد من التغييرات الهامة عليها، بعد المشاورات العامة والمكثفة التي أخذت بعين الاعتبار التطورات الحاصلة، حيث وافقت الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) على هذه الصيغة المعدلة، والتي أُسندت على ستة (6) مبادئ أساسية سنتناولها في بحثنا هذا بالتفصيل¹.

2.2.2.1. معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات

لقد حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ستة مبادئ لحوكمة الشركات، جاءت على النحو التالي:

1. توافر الأسس اللازمة لفعالية إطار حوكمة الشركات

لقد نصت الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فيما يخص هذا المبدأ على ما يلي: "ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقاً مع أحكام القانون، وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية"².

من خلال هذه الفقرة نستنتج أن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قد اعتبرت وجود إطار قانوني فعال وكفاء ضرورية مطلقة لا غنى عنها للحصول على نظام حوكمة جيد، باعتباره السبيل الوحيد الذي من شأنه تمكين كافة المشاركين في السوق من الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية الخاصة؛ على أن يحتوي هذا الإطار على عناصر تشريعية وتنظيمية، وترتيبات للتنظيم الذاتي والالتزامات الاختيارية وممارسات الأعمال التي هي نتاج الظروف الخاصة بالدولة وتاريخها وتقاليدها³. كما تطرقت الورقة نفسها إلى أهم الإرشادات والتوجيهات التي لها علاقة بهذا

¹ محمد عبد الفتاح العشاوي، آليات حوكمة الخزنة العامة، أعمال ملتقى حوكمة الخزنة العامة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المنعقد في جويلية 2007، الرباط، المملكة المغربية المتحدة، ص22.

¹ OCDE, Op. Cit. p18.

² Idem, p17.

³ غالم عبد الله، مداخلة تحت عنوان: المبادئ الأساسية لتطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسة، مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، وآفاق)، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، يومي: 7-8 ديسمبر 2010، ص4.

- المبدأ وتراها ذات أهمية لضمان تطبيقه بالنسبة للدول والحكومات، وذلك من خلال العمل بها أو الاعتماد عليها عند صياغة أطر الحوكمة الخاصة بها، والتي سنتناولها بالتفصيل من خلال النقاط التالية¹:
- يجب أن يتم تطوير هيكل حوكمة الشركات مع مراعاة تأثيرها على الأداء الاقتصادي الكلي، ونزاهة السوق، وعلى الحوافز التي تخلقها للمشاركين فيه، والتشجيع على قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والكفاءة؛
 - يجب أن تكون المتطلبات القانونية والرقابية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات داخل التشريع متوافقة مع قواعد القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ؛
 - يجب أن تنص التشريعات بوضوح على تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة مع ضمان تحقيق المصالح العامة للجمهور؛
 - يجب أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد اللازمة للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وبموضوعية، فضلا أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافة مع توفير الشرح الكافي لها.

2. حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

لقد نصت الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فيما يخص هذا المبدأ على ما يلي: "ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يوفر الحماية للمساهمين، وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم"².

إن من بين الأهداف الأساسية التي تسعى لتحقيقها حوكمة الشركات هي ضمان الحد الأدنى من حقوق المساهمين وأصحاب حقوق الملكية في الشركات، ولهذا فقد دعت المبادئ التي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى وجوب إشراكهم وإطلاعهم على مختلف القرارات الاستراتيجية التي تتعلق بمستقبل هذه الشركات، ومختلف المعلومات والوثائق، وإفادتهم بتقارير دورية تشرح بوضوح سير وأداء الشركة، وفي هذا الإطار فقد حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مجموعة من الحقوق الأساسية، والتي تراها ضرورية بالنسبة للمساهمين والمتمثلة فيما يلي³:

- تأمين أساليب تسجيل الملكية؛
- نقل أو تحويل ملكية الأسهم؛
- الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة؛

¹ أحمد على خضر، حوكمة الشركات، مرجع سابق، ص142.

² Oede, Op. Cit, p18.

³ جون سوليفان وآخرون، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، ترجمة سليم كرم، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، ص 164.

- المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين؛
- انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة؛
- الحصول على حصص من أرباح الشركات.

أما بالنسبة لحق المساهمين في المشاركة في الشركة والحصول على المعلومات الكافية عن التغييرات الأساسية فيها، فقد أشارت المبادئ إلى أنه¹:

- ينبغي السماح للمساهمين بالمشاركة، وإعلامهم بالقرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية في الشركة مثل: التعديلات في العقد الأساسي، الترخيص بإصدار أسهم زيادة رأس المال، العمليات الاستثنائية التي تؤدي إلى التأثير على الشركة؛
- حق المساهمين في المشاركة بفعالية والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، وينبغي أن يحاطوا علماً بالقواعد التي تحكم اجتماعات هذه الجمعية، بما في ذلك إجراءات التصويت؛
- ينبغي الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على درجة من السيطرة لا تتناسب مع ملكيتهم من الأسهم؛
- ينبغي السماح للأسواق المسيطرة على الشركات بالعمل بطريقة تتميز بشفافية وكفاءة؛
- ينبغي السماح للمساهمين بما في ذلك المستثمرين المؤسسين بممارسة حقوق الملكية الخاصة بهم.

3. المعاملة المتكافئة للمساهمين

لقد جاء في الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فيما يتعلق بهذا المبدأ ما يلي:

"ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن المعاملة العادلة لكافة المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والأجانب، كما ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم"².

لقد حرصت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات من خلال هذا المبدأ على تأكيد غايتها في توفير معاملة متساوية وعادلة لكافة المساهمين، وخاصة صغار المساهمين منهم، باعتبار أنهم لا يتمتعون بنفس القدر من الامتيازات والمعاملة التي تعطى للمستثمرين ذوي الحصص الكبرى، والذين قد يؤثرون على قرارات الشركة بما يخدم مصالحهم على حساب غيرهم، وفي هذا الإطار ولضمان تحقق هذا المبدأ قامت بوضع مجموعة من الإرشادات، والتي نلخصها فيما يلي³:

¹ أحمد على حضر، حوكمة الشركات، مرجع السابق، ص: 112-113.

² Ocde, Op. Cit, p20.

³ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص: 56 - 57.

- يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة متساوية؛
- ينبغي منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح والشفافية؛
- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم، قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة.

4. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

لقد دعت مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات إلى ضرورة أن يضمن إطار حوكمة الشركات احترام دور كافة الأطراف ذوي المصلحة في الشركات مثل: الدائنين، الموردين، العملاء، والعاملين بالشركة وكافة الأطراف الحكومية، مع توفير كافة المعلومات التي يحتاجونها بصورة منتظمة وفي الوقت المناسب، وضمان احترام حقهم في التبليغ أو الاحتجاج لدى مجلس الإدارة أو أية جهة قانونية أخرى في حالة أي إخلال بحقوقهم، ولقد نصت الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فيما يخص هذا المبدأ على ما يلي: "ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تنشأ نتيجة اتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل، واستدامة الشركات ماليًا"¹.

وللالتزام بهذا المبدأ فقد حددت المنظمة مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها، وهي²:

- ينبغي أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تكون نتيجة لاتفاقيات متبادلة؛
- حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؛
- ينبغي السماح بوضع وتطوير آليات تعزيز وزيادة أداء مشاركة العاملين؛
- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركات يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي، والتي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب، وعلى أساس منتظم؛
- ينبغي لأصحاب المصالح أن يتمكنوا من الاتصال بمجلس الإدارة للإعراب عن اهتماماتهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية، وينبغي عدم الإنقاص أو الغض من حقوقهم إذا ما فعلوا ذلك؛
- ينبغي أن يستكمل إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفء لتنفيذ حقوق الدائنين.

¹ Oede, Op. Cit, p 21.

² د.محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ص: 58-59.

5. الإفصاح والشفافية

يلعب الإفصاح دورا كبيرا في حوكمة الشركات، نظرا لما يمثله من استقرار وشفافية وحماية لجميع الأطراف المتعاملة مع هذه الشركات بما فيها الأسواق المالية، باعتباره يساعد على تحسين فهم الجمهور لهيكل ونواحي نشاط الشركة وسياساتها وأدائها وكل ما يتعلق بالتزاماتها الأخلاقية والبيئية وعلاقتها مع المجتمعات التي تعمل فيها. وتجدر الإشارة إلى أنه لا يتوقع أن تفصح الشركات عن المعلومات التي قد تسبب خطرا أو تهديدا لمركزها التنافسي، إلا إذا كان الإفصاح ضروريا لتوفير المعلومات الكاملة لاتخاذ القرارات الاستثمارية ولتجنب تضليل المستثمر وحتى يمكن تقرير ما هي المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها كحد أدنى، فإن كثيرا من الدول تطبق فكرة المادية أو الأهمية Materiality ، والمعلومات الهامة يمكن تعريفها بأنها المعلومات التي قد يؤدي حذفها، أو تحريفها إلى التأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو المعلومات.

لم تغفل مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عن الاهتمام بالإفصاح والشفافية، حيث دعت إلى ضرورة ضمان توافر إفصاح سليم وشفاف وفي الوقت المناسب، وقد أشارت إلى ذلك من خلال المبدأ الخامس، والذي ينص على ما يلي: "ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات"¹. كما تضمنت الورقة الصادرة عنها تحديدا دقيقا للوثائق والمعلومات التي ترى بأن الإفصاح عنها يعد أمرا ضروريا لتحقيق هذا المبدأ والمتمثلة في ما يلي²:

- النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة؛
- أهداف الشركة؛
- الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت؛
- سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين، والمعلومات المتعلقة بأعضاء مجلس الإدارة بما في ذلك مؤهلاتهم وطرق اختيارهم.
- العمليات المتعلقة بأطراف من الشركة، حيث أنه من الأمور الأساسية التي يهتم السوق بمعرفتها ما إذا كانت إدارة الشركات تهتم بتحقيق مصالح جميع المستثمرين بها؛
- عوامل المخاطرة المتوقعة؛

¹ Ocde, Op. Cit, p 22.

² أحمد على خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، مرجع سابق، ص ص: 24-23.

- الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين مثل الدائنين والموردين التي تؤثر بشكل مادي على أداء الشركة؛
- هياكل وسياسات الحوكمة، وبصفة خاصة ما يحتويه أي نظام أو سياسة لحوكمة الشركة والعمليات التي يتم تنفيذها بموجبها، حيث يعتبر الإفصاح عن هذه الهياكل والسياسات وخاصة ما يتعلق بتقسيم السلطة بين المساهمين والإدارة وأعضاء مجلس الإدارة من الأمور الهامة لتقييم حوكمة الشركات.
- كما تضمنت نفس الورقة دعوة صريحة نحو ضمان الالتزام بالتصريح السليم والشفاف عن هذه المعلومات والبيانات، وذلك تجنباً لتضليل المستثمرين وكافة الأطراف التي تربطها علاقة بالشركة، وفي هذا الإطار فقد حثت على اتباع الإرشادات التالية¹:
- ينبغي إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقاً للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي، حيث أن وضع وتطبيق معايير عالية النوعية ومعترف بها دولياً يساعد على تحسين الشفافية، ويمكن من مقارنة القوائم والتقارير المالية فيما بين الدول، وينبغي أن يتم وضع هذه المعايير من خلال عمليات مفتوحة ومستقلة وعلنية تتضمن القطاع الخاص والأطراف الأخرى المهمة مثل: الاتحادات المهنية والخبراء المستقلين؛
- ينبغي القيام بعملية تدقيق خارجية سنوية ومستقلة بواسطة مدقق مستقل وكفاء ومؤهل لتقديم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة؛
- ينبغي على المدققين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، وعليهم واجب بالنسبة للشركات هو أن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه الأصول المهنية في عملية التدقيق؛
- ينبغي في قنوات بث المعلومات أن توفر فرصة متساوية وفي التوقيت المناسب مع كفاءة التكلفة لمستخدمي المعلومات ذات الصلة؛
- ينبغي استكمال إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال، يتناول ويشجع على تقديم التحليلات أو المشورة عن طريق المحللين والسماسة ووكالات التقييم والتصنيف وغيرها، والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون بعيداً عن أي تعارض هام في المصلحة، قد يؤدي إلى الإضرار بنزاهة ما يقومون به من تحليل أو ما يقدمون من مشورة.

¹ Ocde, Op. Cit, p 22.

6. مسؤوليات مجلس الإدارة

يعتبر مجلس الإدارة أهم آليات حوكمة الشركات لما له من دور في توجيه استراتيجية الشركات والإشراف على الأداء الإداري، والإشراف على النظم التي تضمن قيام الشركات بإطاعة القوانين المطبقة، وضمان تحقيق عائد مناسب للمساهمين، مع منع تعارض المصالح من خلال التعامل بشكل عادل مع كل من المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين من عاملين ودائنين وعملاء وموردين ومجتمعات محلية.

في هذا الإطار فقد حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بدقة من خلال المبدأ السادس من مبادئها المتعلقة بحوكمة الشركات مسؤوليات مجلس الإدارة، قصدا منها لتجنب الخلط بين مسؤولياته والمسؤوليات التي تتولاها إدارة الشركات من جهة، ولإتاحة الفرصة لإخضاعه للمساءلة في حالة أي إخلال بمهامه¹ من جهة أخرى. وفيما يلي الوظائف والمسؤوليات الأساسية لمجلس الإدارة التي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية²:

- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفير كامل للمعلومات، وعلى أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل لتحقيق صالح الشركة والمساهمين؛
- حينما ينتج عن قرارات أعضاء مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فإن المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجمع المساهمين؛
- يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يطبق معايير أخلاقية عالية، وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصلحة؛
- يتعين على مجلس الإدارة أن يقوم بوظائف رئيسية معينة تتضمن:
 - مراجعة وتوجيه استراتيجية الشركة وخطط العمل، وسياسة المخاطرة والموازنات السنوية وخطط النشاطات الرئيسية، وأن يضع أهداف الأداء ويتابع تنفيذها، إضافة إلى تولي الإشراف على الاتفاق الرأسمالي وعمليات الاستحواذ وبيع الأصول؛
 - اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين، وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم؛
 - مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة ومصالح الشركات والمساهمين في الأجل الطويل، حيث أنه يجب تحديد بيان بسياسة المكافآت والمرتبات وعلاقتها بالأداء والشروط التي يجب مراعاتها عند دفع المكافآت للأعضاء عند قيامهم بنشاطات تخرج عن نطاق عمل المجلس مثل: تقديم الاستشارات؛

¹ Ocde, Op. Cit, p 24.

² د. أحمد على خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، مرجع سابق، ص 143.

- ضمان الشفافية في عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة، والتي يجب أن تتم بشكل رسمي، حيث يشجع هذا المبدأ المساهمين على القيام بدور نشط في ترشيح وانتخاب الأعضاء، كما تقع على مجلس الإدارة مسؤولية التأكد من أن الإجراءات الموضوعية للترشيح تتمتع بالشفافية، وأن يحدد الأعضاء المحتملين للمجلس والذين تتوافر لديهم الكفاءات والخبرات اللازمة.
- متابعة وإدارة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة والمساهمين، بما في ذلك إساءة استخدام أصول الشركات وإجراء تعاملات الأطراف ذوي الصلة، حيث أنه عند قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته في الرقابة الإشرافية وجب عليه أن يشجع عمليات الاتصال المباشر من قبل المدققين الداخليين أو المستشارين القانونيين في نطاق الوظائف الموكلة إليهم، وكذلك عمليات الإخطار عن السلوك غير الأخلاقي أو غير القانوني من قبل جميع عمال وموظفي الشركات؛
- ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركات، بما في ذلك وجود المراجعة المستقلة وإيجاد نظم الرقابة الملائمة، وبصفة خاصة نظم إدارة المخاطر والرقابة المالية والالتزام بإحكام القوانين، حيث أنه لضمان نزاهة النظم الأساسية للإخطار والإشراف فإن على مجلس الإدارة أن يضع خطوطاً واضحة للمسؤولية والمسئولة في كافة أنحاء التنظيم وعلى الكل اتباعها بما في ذلك المراجعون الداخليون والخارجيون (المستقلون)، مع ضمان وجود إشراف مناسب وسليم من جانب الإدارة العليا؛
- الإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال، حيث يجب على مجلس الإدارة أن يقرر بوضوح وظائف ومسؤوليات مجلس الإدارة وإدارة الشركات؛
- الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركات وإجراء التغييرات إذا لزم الأمر، أي يقع على مجلس الإدارة الاستعراض المستمر لهيكل الشركات، بحيث يتأكد أن هناك خطوطاً واضحة لمسئولة الإدارة في جميع أنحاء التنظيم، إضافة إلى ضرورة الإشراف والإفصاح عن حوكمة الشركات وممارستها؛
- يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركات، وأن يجري ذلك بصفة خاصة على نحو مستقل على الإدارة التنفيذية، ولكي يكون مجلس الإدارة قادراً على ممارسة حكم موضوعي فإنه لا بد من وجود عدد كاف من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين عن إدارة الشركة، كذلك يعتبر الفصل بين منصب رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي من الممارسات الجيدة التي تساعد على تحقيق توازن مناسب بين السلطات ويزيد من المحاسبة عن المسؤولية وتحسين عملية اتخاذ القرارات بصفة مستقلة عن إدارة الشركات؛

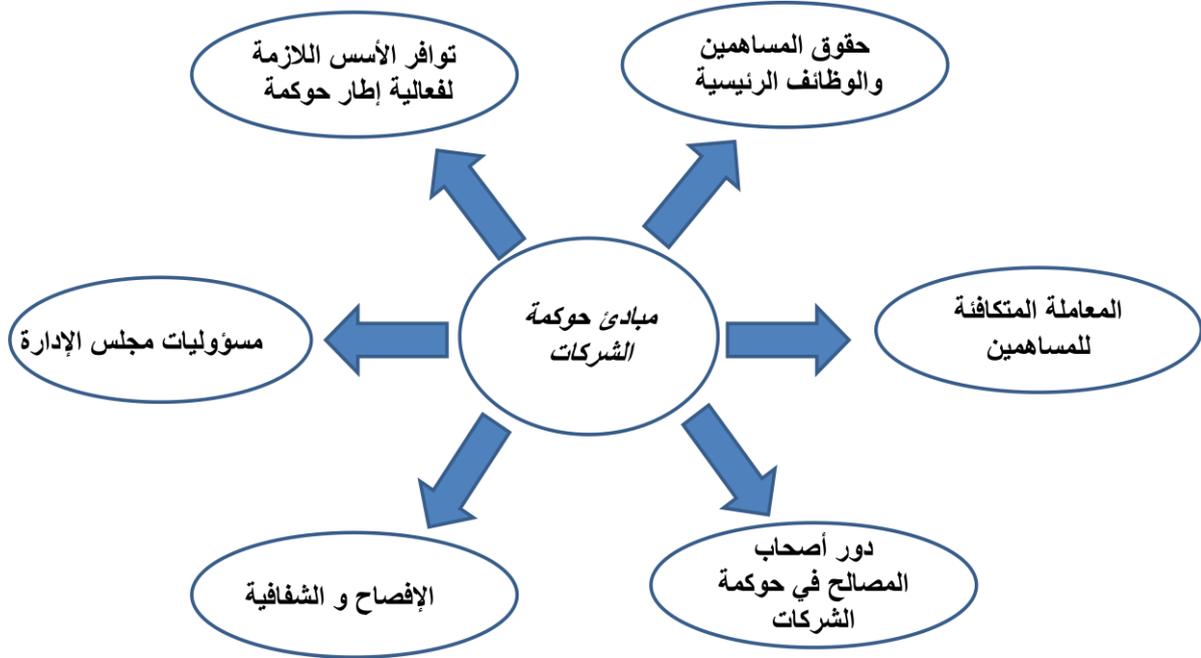
• حتى يُمكن لأعضاء مجلس الإدارة أن يقوموا بمسؤوليتهم فإنه ينبغي أن تتاح لهم كافة المعلومات الدقيقة ذات الصلة وفي الوقت المناسب.

كما أكدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على ضرورة أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه الشركات وأن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين.

عموماً يمكن تلخيص المبادئ الستة لحوكمة الشركات التي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من

خلال الشكل رقم:1.1.

الشكل رقم:1.1 معايير حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.



المصدر: حساني رقية وآخرون، مداخلة تحت عنوان آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية 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 12.

3.2.1. المبادئ الخاصة بمركز المشروعات الدولية الخاصة للحوكمة: قبل تناول المبادئ

التي جاء بها مركز المشروعات الدولية الخاصة سنقوم أولاً بعرض لمحة عنها فيما يلي:

1.3.2.1. لمحة عن المبادئ الخاصة بمركز المشروعات الدولية الخاصة للحوكمة:

لقد قام مركز المشروعات الدولية الخاصة بالتعاون مع الاتحاد العالمي للغرف التجارية بصياغة مجموعة من المبادئ التي تستهدف تيسير توفير متطلبات الحوكمة الرشيدة داخل كيانات الأعمال سواء كانت أفراداً أو شركات أو

منظمات، والمنتمية للقطاع الخاص.¹ وجعلها توفر خطوطا إرشادية تستهدف إيجاد منظمات تتسم بالفعالية وبالتمثيل الرشيد لمصالح أعضائها، دونما نظر إلى طبيعة هيكل العضوية.

2.3.2.1. معايير الحوكمة الخاصة بمركز المشروعات الدولية الخاصة

تمثل مبادئ حوكمة الشركات التي جاء بها مركز المشروعات الدولية الخاصة فيما يلي:

1. بناء جمعيات أعمال مستقلة تستند إلى متطلبات تأدية الرسالة التي أنشئت من أجلها وخدمة مصالح أعضائها:

لقد أشارت الورقة الصادرة عن مركز المشروعات الدولية الخاصة فيما يخص هذا المبدأ إلى أنه يتعين بناء إطار الحوكمة في جمعيات الأعمال يتيح إيجاد مؤسسات مستقلة، وفعالة، وموجهة نحو تحقيق الرسالة التي أنشئت من أجلها، وأن يعبر عن اهتمامات جميع الأعضاء²، كما تضمنت الورقة مجموعة من الإرشادات، والتي ركزت مجملها على الحث على ترسيخ الشفافية والعدالة في المعاملة بين جميع الأعضاء وخدمة مصالحهم بما يعود بالفائدة على الجميع واعتبرت مجلس الإدارة مسؤولا عن جميع القرارات والمهام التي يقوم بها، وفيما يلي أهم الإرشادات التي تناولتها لتحقق هذا المبدأ³:

- ينبغي أن تقوم جمعيات الأعمال بترسيخ مبادئ الديمقراطية والمعاملة العادلة والشفافية فيما يتصل باختيار أعضاء مجالس إدارتها وممارسة أنشطتها والتعامل مع أعضائها؛
- ينبغي أن يضمن إطار الحوكمة بجمعيات الأعمال قيام الجمعية بخدمة مصالح أعضائها، والتمتع بالاستقلالية عن أية تأثيرات خارجية؛
- ينبغي أن يتصف متخذو القرار في الجمعية بالحياد عند قيامهم بمهامهم، وأن يمارسوا تلك المهام بعناية فائقة، فضلا عن أهمية الحرص على تجنب تعارض المصالح والعمل على ما يحقق صالح الجمعية على أفضل نحو ممكن؛
- ينبغي أن يؤكد إطار الحوكمة بالجمعية على مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة وجهاز العاملين بها عما يقومون به من مهام وما يتخذونه من قرارات؛
- ينبغي تحقيق الاتساق بين أنشطة جمعية الأعمال وبين الرسالة التي أنشئت من أجلها؛
- يجب أن يكون إطار الحوكمة بمثابة ضمان لحيادية جمعية الأعمال؛

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة « Cipe », مبادئ الحوكمة لجمعيات الأعمال والغرف التجارية، تاريخ الاطلاع: 2014-03-23، ص 5، الموقع:

<http://www.cipe.org/sites/default/files/publicationdocs/Governance%20Principles%20for%20Business%20Associations%20and%20Chambers%20of%20Commerce%20-%20AR.pdf>

² المرجع السابق، ص 3.

³ المرجع السابق، ص ص: 4-3.

- ينبغي أن يتضمن إطار الحوكمة نظاما سليما لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وأن يكون هذا الإطار معبرا بشكل سليم وواقعي عن الخطة الاستراتيجية لجمعية الأعمال.
- يجب أن تكون رسالة الجمعية معبرة عن مصالح أعضائها واهتماماتهم، وأن يتم وضع هذه الرسالة بصورة ديمقراطية تضمن إشراك كافة الأعضاء في وضعها، كما ينبغي مراجعة هذه الرسالة بصفة دورية، وإعادة صياغتها على النحو الذي يعبر عن الجمعية، مع ضمان الإمام الكامل من جانب الأعضاء بهذه الرسالة.
- من اللازم أن يكون إطار الحوكمة معبرا بشكل سليم وواقعي عن الخطة الاستراتيجية لجمعية الأعمال؛
- من الأمور المهمة أيضا تضمين إطار الحوكمة إرشادات بشأن الظروف والحالات التي يسمح فيها للأعضاء باستخدام اسم جمعية الأعمال مقترنا بأنشطتهم الخاصة.
- فيما يتصل بصياغة الأوراق التي تعكس مواقف جمعية الأعمال إزاء السياسات العامة، يجب أن يتيح إطار الحوكمة تكوين لجان السياسات التي تعبر بشكل سليم عن مصالح أعضائها واهتماماتهم بصورة ديمقراطية وقائمة على الإمام الكافي بجوانب الموضوعات التي يجري تناولها؛
- التأكيد على أن تكون قرارات مسؤولي الجمعية بشأن تكوين أو حل اللجان متسمة بالشفافية الكاملة، وذلك لضمان أن تكون تلك اللجان معبرة عن مصالح الجمعية، لا على مصالح أفراد بعينهم، وتحقيقا لهذا الهدف يجب أن يتضمن إطار الحوكمة إرشادات مكتوبة بشأن كيفية تناول موضوع لجان السياسات، وأن يكون هناك التزام وإلزام من جانب مجلس الإدارة بضرورة اتباع هذه الإرشادات؛
- ضمان الوضوح والشفافية في قواعد وعمليات تشكيل اللجان؛
- ينبغي أن يتضمن إطار الحوكمة إجراءات واضحة بشأن تدفق المعلومات والتفاعل بين لجان السياسات ومجلس الإدارة.

2. الأعضاء بوصفهم مالكي جمعية الأعمال

لقد حدث هذا المبدأ على ضرورة أن يعبر إطار الحوكمة عن إدراك حقيقة مؤداها أن الأعضاء هم أساس وجود الجمعية، وأن يضمن بالتالي تمكينهم من ممارسة دورهم كملاك للجمعية، لديهم القدر اللازم من المعلومات بشأنها. كما أُلح على أن تتضمن نظم ولوائح الجمعية تحديدا واضحا لحقوق ومسؤوليات الأعضاء مع توفير كافة الظروف اللازمة لتمكين أعضاء الجمعية من ممارسة حقوقهم وواجباتهم بما يخدم مصالح جميع الأطراف.

وكذلك ضمان ممارسة عملية الحوكمة بطريقة تتصف بالشفافية والمساءلة، مع تحقيق الدرجة اللازمة من المهنية والفاعلية لتلك الممارسة¹.

3. التعامل مع الأعضاء على أساس من المساواة والتكافؤ

لقد حث هذا المبدأ على ضرورة تضمين إطار الحوكمة ما يضمن المعاملة العادلة والمتكافئة لكافة أعضاء جمعية الأعمال ولتجسيد هذا المبدأ فقد تضمنت الورقة الصادرة عن مركز المشروعات الدولية الخاصة مجموعة من التوصيات والتي نلخصها في النقاط التالية²:

- الأعضاء بكافة فئات ومستويات العضوية يجب أن يلقوا معاملة متكافئة؛
- يجب التحديد الواضح لمعايير تصنيف فئات ومستويات العضوية إن وجدت وأن يكون هناك ضمان كاف لإلزام جميع الأعضاء بتلك المعايير؛
- ينبغي أن تتيح العمليات والإجراءات المطبقة في الاجتماعات العامة معاملة جميع الأعضاء على نحو يتسم بالتكافؤ والمساواة، إذ ينبغي ألا تنطوي الإجراءات على صعوبات أو تكاليف غير مبررة عند التصويت؛
- يلزم لعملية حشد التأييد أن تكون معبرة عن احتياجات وأولويات القطاع العريض من أعضاء الجمعية؛
- حيشما يترتب على القرارات الصادرة عن الجمعية تأثيرات متفاوتة على أعضائها، من المتعين على مجلس الإدارة التعامل مع كافة الأعضاء بشكل متكافئ.

4. دور وهيكول ومسؤوليات الإدارة

لقد حثت مبادئ مركز المشروعات الدولية الخاصة على ضرورة أن يؤدي إطار الحوكمة بجمعيات الأعمال إلى ضمان تعيين مجلس إدارة يلتزم بالتوجيه الاستراتيجي للجمعية، ويقوم بصياغة السياسات اللازمة ويتابع تنفيذها، ويعمل على الالتزام بتطبيق القوانين واللوائح المعمول بها على المستوى الوطني، فضلا عن تأكيدها على ضمان المساءلة والشفافية والالتزام بمعايير أخلاقيات العمل، وضمان الإدارة المناسبة عن طريق تعيين فريق من العاملين المحترفين³. ولتحقق هذا المبدأ فقد وضعت مجموعة من الإرشادات، والتي سوف نلخصها في النقاط التالية⁴:

¹ المرجع السابق، ص ص: 6-7.

² المرجع السابق، ص 8.

³ المرجع السابق، ص 9.

⁴ المرجع السابق، ص ص: 10-14.

- ينبغي أن يكون هناك فصل واضح بين جانبي الحوكمة والإدارة بجمعيات الأعمال، وبهذا الشأن ينبغي أن يضطلع مجلس الإدارة بمهامه التي تستهدف تحقيق التوازن السليم بين العمل التطوعي، والعمل الذي يقوم به جهاز العاملين المعين لقاء أجور ورواتب؛
- يجب أن يتضمن إطار الحوكمة بجمعية الأعمال تعريفا واضحا لمسؤوليات مجلس الإدارة والموظفين التنفيذيين، وأن يضمن التنفيذ السليم لتوزيع الأدوار والمهام بين المجموعتين؛
- نظرا لأهمية الفصل بين جانبي الحوكمة والإدارة، فإنه ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة المبادرة بالاضطلاع بمسؤولياتهم، بدلا عن الوضع السلبي المتمثل في مجرد الاستجابة للمبادرة من جانب الموظفين؛
- يجب ألا يعمل مجلس الإدارة على نقل مهامه ومسؤولياته إلى الموظفين؛
- ينبغي أن يكون عدد أعضاء مجلس الإدارة متسقا مع هيكل الجمعية وحجم العضوية بها، وتعبير آخر ينبغي أن تتجنب الجمعية تشكيل مجلس إدارتها من عدد قليل من الأعضاء يكون قاصرا عن التعبير عن حجم وهيكل العضوية بها، كما ينبغي تجنب تشكيل المجلس من عدد كبير من الأعضاء على نحو لا يتناسب مع حجم الجمعية؛
- ثمة أهمية لقيام أعضاء مجالس الإدارة بأدوارهم استنادا إلى خلفيات ومعلومات كافية، جنبا إلى جنب مع حسن النية، والعناية الواجبة، بما يحقق صالح الجمعية وأعضاءها، بشكل لا يتعارض مع القوانين واللوائح ذات الصلة.
- من الأمور الواجبة أن يعمل إطار الحوكمة الذي يتم اعتماده على تعزيز الاتجاه نحو تنمية وزيادة مهارات أعضاء مجلس الإدارة وخلفياتهم العملية، لضمان اضطلاعهم بمسؤولياتهم على أفضل نحو ممكن.

5. الإفصاح والشفافية

لقد نص هذا المبدأ على أن الإفصاح الدقيق والسليم يعتبر من المتطلبات الأساسية التي يجب أن يحتويها إطار الحوكمة في جمعيات الأعمال، كما أكد على ضرورة أن يكون متصلا بكافة الأمور المتعلقة بجمعية الأعمال، بما في ذلك الموقف المالي، وجوانب الأداء والعضوية، وجميع المسائل الضرورية الأخرى¹.

6. العلاقة مع أصحاب المصالح

لقد نص هذا المبدأ على ضرورة أن يكون أعضاء الجمعية على علم بمختلف العلاقات التي تربط جمعيات الأعمال مع المجموعات الرئيسية من أصحاب المصالح، وأن تؤدي تلك العلاقات إلى تحقيق صالح جميع أعضائها على أفضل نحو ممكن¹.

¹ المرجع السابق، ص ص: 15-16.

7. ضمان إرساء إطار مؤسسي فعال لحوكمة جمعيات الأعمال

لقد أكد المبدأ السابع والأخير من مبادئ مركز المشروعات الدولية الخاصة على ضرورة وجود إطار مؤسسي للحوكمة في جمعيات الأعمال يحقق العدالة والشفافية والمساءلة والمسؤولية في المجالين العام والخاص، على أن يكون هذا الإطار متسقاً مع القوانين واللوائح السارية².

¹ المرجع السابق، ص 17.

² المرجع السابق، ص 19.

المبحث الثالث: واقع حوكمة الشركات في الجزائر

إن الجزائر ورغبة منها في تبني مبادئ حوكمة الشركات فقد حاولت الاستفادة من التجارب الدولية في هذا المجال، لاسيما بعد التشجيعات التي لقيتها من العديد من المنظمات العالمية، وعلى رأسها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وكذلك صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، ومشروع الاتحاد الأوروبي الذي خصص برنامجا ماليا بمبلغ 10 مليون أورو لدعم الحوكمة فيها، أين سعت إلى تحسين بيئة الأعمال في البلاد، من خلال قيامها بعدة إصلاحات هيكلية مست الجوانب التنظيمية والتشريعية التي تحكمها. كما قامت بعدة مبادرات لتفعيل إطار حوكمة الشركات في الجزائر، ومن بينها قيامها بإصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات، والذي تبنته وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة سنة 2009، وكذلك قيامها بتأسيس مركز حوكمة الجزائر قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق مبادئ الحوكمة على أرض الواقع.

من خلال هذا المبحث سوف نحاول استعراض واقع الجزائر من الحوكمة، من خلال دراسة مختلف الأطر التشريعية والتنظيمية التي تحكم بيئة الأعمال في الجزائر بالنسبة للقطاعين الخاص والعام، وتبيان علاقتها بالحوكمة آخذين بعين الاعتبار خصوصيات المؤسسات الجزائرية وكذلك إبراز مختلف الجهود والمؤثرات الإيجابية الموحية برغبة الجزائر في السير قدما نحو تبني مبادئها.

1.3.1. الحوكمة في المؤسسات الخاصة في الجزائر

تلعب المؤسسات الخاصة دورا هاما في الاقتصاد الجزائري، كونها تمثل أكثر المؤسسات تعدادا، كما تعتبر أكثرها مساهمة في تحقيق بعض السياسات الاقتصادية والاجتماعية والتي تعجز المؤسسات العمومية عن تحقيقها. نظرا للسياسة المنتهجة من الجزائر مؤخرا خاصة بعد اتجاهها نحو تبني سياسة الانفتاح الاقتصادي، أصبحت تولى أهمية كبيرة لهذا النوع من المؤسسات، من خلال عملها على خوصصة المؤسسات العمومية الاقتصادية، وكذلك التشجيعات والتسهيلات والدعم الموجه نحو تأسيس هذا النوع من المؤسسات، وما رافقه من محاولة لإضفاء قيم الحوكمة، بما فيها الشفافية والمساءلة والمسؤولية والتحسين في الأطر التشريعية والتنظيمية التي تنظم عمل هذه الأخيرة، وتحكم مختلف العلاقات التي تربطها مع مختلف الأطراف التي تتعامل معها.

1.1.3.1. لمحة عن المؤسسات الخاصة في الجزائر

سوف نحاول من خلال هذا المطلب تقديم لمحة عن مختلف مراحل تطور هذه الفئة من المؤسسات، ثم نتطرق بعد ذلك إلى تبيان طبيعتها في بيئة الأعمال الجزائرية.

1. مراحل تطور المؤسسات الخاصة في الجزائر

لقد تطورت المؤسسات الخاصة في الجزائر عبر مرحلتين:

■ **المرحلة الأولى (1962-1989):** تبنت الجزائر بعد استقلالها سياسة التنمية الشاملة المستوحاة من التوجه الاشتراكي الذي اعتمده كمنهج لبناء الاقتصاد الوطني، واعتمدت في تحقيق ذلك على سياسة التصنيع الثقيل أي إنشاء المؤسسات العامة ذات الحجم الكبير، هذه السياسة شددت الحناق على المؤسسات الخاصة، لهذا انحصرت هذه المؤسسات في بعض الصناعات التقليدية والأنشطة التجارية¹، وأصبحت ثغرات عدم تطورها واضحة خلال هذه الفترة.

مع بداية الثمانينيات بدأت سياسات اقتصادية جديدة تلوح في الأفق، وذلك رغبة من قبل الدولة في إحداث إصلاحات هيكلية في الاقتصاد الوطني للتخفيف من حدة الأزمات المتنامية، وقد كان المخططان الخماسيان الأول (1980-1984)، والثاني (1985-1989) يجسدان مرحلة الإصلاحات في ظل استمرار الاختيار الاشتراكي وإعادة الاعتبار نسبيا للقطاع الخاص، والتراجع عن سياسات الصناعات الثقيلة لحساب الصناعات الخفيفة والمتوسطة، فصدرت العديد من القوانين التي أثرت على منظومة المؤسسات الخاصة، ومن بينها القانون المؤرخ في 21-08-1982 المتعلق بالاستثمار².

■ **المرحلة الثانية (من 1989 إلى يومنا هذا):** ابتداء من سنة 1989 ونظرا للنتائج السلبية المسجلة في مختلف القطاعات ولمواجهة عمق الأزمة التي تجتاح البلاد، خاصة في ظل زيادة حدة الغضب الشعبي، وزيادة حاجة الجزائر للمساعدات الائتمانية من المؤسسات النقدية والمالية الدولية وتطور علاقاتها معها، بدأ التوجه الاقتصادي في الجزائر يعرف تحولا نحو سياسة التنوع والانفتاح الاقتصادي، وتجلى ذلك من خلال الإصلاحات السياسية والاقتصادية التي ميزت هذه المرحلة، من خلال العديد من القوانين والاتفاقيات التي هيأت الإطار العام لخصخصة المؤسسات العامة والانفتاح نحو السماح للأجانب بامتلاك جزء من رؤوس أموالها يذهب إلى حد 49 بالمائة³، وتخفيف القطاع الخاص والتقليص من التسيير الإداري للاقتصاد الوطني.

¹ برجى شهرة زاد، رسالة ماجستير تحت عنوان: إشكالية استغلال مصادر تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، تاريخ المناقشة 2011-2012، ص148.

² صالح صالح، أساليب تنمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة في الاقتصاد الجزائري، مجلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، الجزائر، العدد 03 (2004)، ص27.

³ ساسي فطيمة وآخرون، مداخلة تحت عنوان: دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري للقطاع الخاص الجزائري، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012، ص09.

لقد شهدت هذه المرحلة التزام الجزائر بتنفيذ برنامج الاستقرار الاقتصادي القصير المدى (1-4-1994 إلى 31-5-1995) تحت مراقبة صندوق النقد الدولي، وبرنامج التصحيح الهيكلي المتوسط المدى الذي يغطي مرحلة من 31-03-1995 إلى 1-4-1998 والذي نتج عنه خصخصة العديد من المؤسسات العامة وزيادة تطوير القطاع الخاص.¹

رغبة في زيادة تطوير القطاع الخاص قامت الجزائر بإصدار المزيد من القوانين وبرامج التأهيل الاقتصادي، ومنها الأمر رقم 01/03 الصادر في 20-08-2001، والمراسيم الصادرة في 2003 المتعلقة بالوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر وأشكال الدعم والاستفادة في إطار المراسيم الرئاسية والتنفيذية في جانفي 2004.²

2. طبيعة المؤسسات الخاصة في الجزائر

بالرغم من الاختلافات التي تميز المؤسسات الخاصة الجزائرية غير أنها تتفق في العديد من الخصائص، نذكر منها³:

- أغلبها مؤسسات عائلية تتخذ شكل مؤسسات ذات الشخص الوحيد والمسؤولية المحدودة (م ذ ش و) وبنسبة أقل شركة ذات مسؤولية محدودة (ش ذ م م)، أما بالنسبة للشركة ذات أسهم فتبقى قليلة الانتشار بالرغم من أننا نسجل في السنوات الأخيرة تقدما في هذا النوع من الأساس القانوني.
- تسيير هذه المؤسسات يخضع إلى النمط العائلي، حيث أن المالك هو الذي يقوم بعملية التسيير وهو من يتولى عملية اتخاذ القرار، وكذا بالنسبة للمسؤوليات والصلاحيات، مما يجعل من التحكم في الطرق الحديثة لإدارة وتسيير هذه المؤسسات غير ممكنة، وكذلك الأمر بالنسبة للجوء إلى الاستشارات والخبرة الخارجية لا تحدث إلا نادرا.
- بالرغم من نموها السريع إلا أنها تعاني من مشكلة البقاء والنمو، لذلك يمكن أن نقسمها إلى نوعين⁴:
 - المؤسسات الخاصة التي تعاني صعوبات البقاء.
 - المؤسسات الخاصة التي تواجه تحديات النمو.

¹ Farida Merzouk, **PME et Compétitivité en Algérie**, Faculté des Sciences Economique et de Gestion, Université Tlemcen, , Date de Consultation 11-04-2014, p3, Site: <http://fseg.univ-tlemcen.dz/larevue09/FARIDA%20MERZOUK.pdf>

² صالح صالح، مرجع سابق، ص 28.

³ وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد الجزائري، الجزائر، 2009، ص 20.

⁴ المرجع السابق، ص 23.

2.1.3.1. واقع الأطر التشريعية والتنظيمية التي تحكم المؤسسات الخاصة في الجزائر من الحوكمة:

إن رغبة الجزائر في تحقيق التنمية وجذب الاستثمارات الأجنبية والنهوض بالمؤسسات الاقتصادية والرفع من تنافسيتها، خاصة في ظل الانفتاح الذي عرفه الاقتصاد الوطني على الأسواق العالمية، أدى بها إلى العمل على تبني الحوكمة المؤسسية بشكل غير مباشر، فقد سعت السلطات العمومية إلى تطهير مناخ الأعمال وتوسيع مجال الحريات الاقتصادية، من خلال وضع أطر قانونية وتشريعية وتنظيمية تنظم عمل هذه المؤسسات في الجزائر، وإدخال تعديلات عليها بصفة مستمرة حتى تعمل على تعزيز الشفافية والمساءلة وتحمي حقوق الأطراف ذات المصلحة بها، كإلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة وهي الغالبة في الجزائر على إمساك مراجع حسابات خارجي يعمل وفق مدونة للسلوك والأخلاقيات، بعدما كان هذا الإلزام يخص شركات المساهمة فقط¹. كما قامت بإصلاح الأطر التشريعية المتعلقة بالاستثمار بموجب الأمر رقم 03-01 لـ 30 أوت 2001، وإدخال تعديلات مستمرة عليه قصد رفع العراقيل الإدارية والمالية والعقارية التي تقف في وجه القطاع الخاص والمستثمرين الأجانب²، بالإضافة إلى تقديم تسهيلات جبائية ومالية لتشجيع هذه المؤسسات والرفع من تنافسيتها. كما عملت على تنظيم علاقات العمل بين المسيرين والملاك (علاقة الوكالة) من خلال القانون المدني. أما فيما يتعلق بالعمال فقد سعت السلطات إلى حماية حقوقهم وتنظيم علاقتهم مع أصحاب العمل بموجب أحكام القانون رقم 11/90 المتعلق بعلاقات العمل وكذا القانون المنظم لعمل التنظيم النقابي³.

كما سعت الدولة إلى تنظيم العلاقة بين المؤسسة ومختلف الأطراف التي تربطها علاقة بها من خلال القانون التجاري، والذي يعمل على إضفاء الشفافية والاستقلالية وحماية حقوق المساهمين وكافة الأطراف التي تتعامل مع هذه الأخيرة، وفيما يلي الجدول رقم: 2.1 والذي سوف نحاول من خلاله استعراض بعض نصوص القانون التجاري التي تتوافق مع بعض المبادئ التي تدعو إليها الحوكمة:

¹ ساسي فطيمة وآخرون، مرجع سابق، ص 12.

² معوان مصطفى، مداخلة تحت عنوان: دور الجماعات المحلية في تدعيم وتشجيع المشاريع الاستثمارية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مقدمة إلى الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، يومي 22- 23 أفريل 2003، ص 2.

³ Boutaleb Kouider, **la problématique de la gouvernance d'entreprise en Algérie**, Faculté des Sciences Economique et de Gestion, Université Tlemcen, , Date de Consultation 11-04-2014, p 12, Site: <http://fseg.univ-tlemcen.dz/larevue07/BOUTALED%20Kouider.pdf>

الجدول رقم: 2.1 بعض نصوص القانون التجاري التي تتوافق مع مجموعة من مبادئ الحوكمة

المبدأ	المحتوى
الإفصاح والشفافية	<ul style="list-style-type: none"> ■ لقد حثت المادة 678 معدلة من القانون التجاري الشركة على أن تبلغ المساهمين أو تضع تحت تصرفهم كل المعلومات التالية والمضمنة في وثيقة أو أكثر: <ul style="list-style-type: none"> - أسماء القائمين بالإدارة والمديرين العامين وألقابهم ومواطنهم، أو عند الاقتضاء بيان الشركات الأخرى التي يمارس فيها هؤلاء الأشخاص أعمال التسيير أو المديرية أو الإدارة. - نص مشاريع القرارات التي قدمها مجلس الإدارة أو مجلس المديرين. - نص مشروع القرارات التي قدمها المساهمون وبيان أسبابها. - تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يقدم إلى الجمعية ■ تنص المادة 680 معدلة من ق. ت على حق كل مساهم في الاطلاع خلال الخمسة عشر يوماً السابقة لانعقاد الجمعية العامة العادية على ما يلي: <ul style="list-style-type: none"> - جدول حسابات النتائج والوثائق التلخيصية والحصيلة وقائمة القائمين بالإدارة ومجلس الإدارة ومجلس المديرين أو مجلس المراقبة. - تقارير مندوبي الحسابات التي ترفع للجمعية. - المبلغ الإجمالي المصادق على صحته من مندوبي الحسابات والأجور المدفوعة للأشخاص المتحصلين على أعلى أجر.
حقوق المساهمين	<ul style="list-style-type: none"> ■ تنص المادة 677 من ق. ت على: يجب على مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أن يبلغ المساهمين أو يضع تحت تصرفهم قبل ثلاثين يوماً من انعقاد الجمعية العامة، الوثائق الضرورية لتمكينهم من إبداء الرأي وإصدار قرار دقيق فيما يخص إدارة أعمال الشركة وسيرها. ■ كما تنص المادة 694 من ق. ت على أن للمساهمين حق الأفضلية في الاكتتاب في حالة زيادة رأس المال الخاص بالشركة. ■ كما تنص المادة 680 معدلة من ق. ت على أنه يحق لكل مساهم خلال الخمسة عشر يوماً السابقة لانعقاد الجمعية العامة العادية الاطلاع على القوائم المالية للشركة، تقارير مندوبي الحسابات، الأجور المدفوعة للأشخاص المتحصلين على أعلى أجر.

<p>■ تنص المادة 715 مكرر 6 (معدلة) من ق.ت على أنه لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة مساهمة من:</p> <p>- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين على الإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.</p> <p>- القائمون بالإدارة ومجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تمتلك عشر رأس مال الشركة.</p> <p>- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتب، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.</p> <p>■ تنص المادة 661 ق.ت أنه لا يمكن لأي عضو من مجلس المراقبة الانتماء إلى مجلس المديرين.</p>	<p>الاستقلالية</p>
<p>■ لقد جاء في نص المادة 654 ق.ت ما يلي: يمارس مجلس المراقبة مهمة الرقابة الدائمة للشركة.</p> <p>■ كما دعت المادة 655 من ق.ت مجلس المراقبة إلى إجراء الرقابة التي يراها ضرورية في أي وقت من السنة وخولت له الاطلاع على أي وثائق يراها مفيدة لمهمته.</p> <p>■ كما ألزمت المادة 656 ق.ت مجلس المديرين على تقديم تقرير حول تسييره لمجلس المراقبة مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل وعند نهاية كل سنة مالية، وكذلك الوثائق التي يراها مناسبة قصد المراجعة والرقابة، وأن يقدم للجمعية العامة ملاحظاته حول تقرير مجلس المديرين وعلى حسابات السنة المالية.</p> <p>■ أما فيما يتعلق بمدققي الحسابات الخارجيين فقد جاء في نص المادة 660 من القانون التجاري ما يلي: "يسهر مندوب الحسابات تحت مسؤوليته على مراعاة أحكام المادة 659 السابقة، و يشير في تقريره إلى كل خرق."</p> <p>■ كما دعت المادة 715 مكرر 4 (معدلة) من ق.ت الجمعية العامة للمساهمين إلى تعيين مندوب للحسابات أو أكثر لمدة 3 سنوات، قصد التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة ومدى انتظام حسابات الشركة وصحتها دون أن يتدخل في عملية التسيير.</p>	<p>ممارسة الرقابة على الشركة</p>

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نص القانون التجاري الجزائري، وفق التعديلات الجديدة، 2007.

كما قامت وفي إطار ضمان التمويل المالي للمؤسسات الخاصة بمراجعة المنظومة المصرفية وإصلاحها وتأسيس سوق مالية قد تمكنها من طرح بدائل تمويلية مباشرة، رغم محدودية نشاطها، والذي يعود للطبيعة العائلية التي تميز معظم هذه المؤسسات في الجزائر، وكذلك ضعف الثقافة المالية للبورصة لدى مسيري هذه الأخيرة والمجتمع ككل¹. أما البداية الحقيقية والمباشرة نحو تبني مبادئ الحوكمة كانت عام 2007، حيث قامت السلطات في الجزائر بتأسيس لجنة سميت بـ "لجنة الحكم الرشيد"، والتي عملت جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي للحوكمة GCGF ومؤسسة التمويل الدولية IFC لوضع إطار حوكمة المؤسسات الجزائري²، حتى وإن كان تأسيس هذه اللجنة كان موجها لإرضاء أطرافا خارجية بعد إلحاح بعض الهيئات المالية الدولية، وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي³، إلا أنه يعتبر بداية إحساس بأهمية تبني مفهوم الحوكمة، وقد نتج عنها صدور دليل حوكمة الشركات الجزائري في 11 مارس 2009. كما قامت بتأسيس مركز "حوكمة الجزائر" ليكون بمثابة منبر لتحسين البيئة الاقتصادية في البلاد وترسيخ قيم الحوكمة بما فيها الشفافية والمساءلة والمسؤولية. كما كانت الجزائر وجهة لعدة مشاريع دولية راغبة في تعزيز الحوكمة فيها، كمشروع الاتحاد الأوروبي الذي خصص برنامجا بمبلغ 10 مليون أورو لدعم الحوكمة في الجزائر في إطار برنامج دعم الشراكة والإصلاح والنمو الشامل⁴.

3.1.3.1. الواقع العملي لممارسة مبادئ الحوكمة بالنسبة للقطاع الخاص في الجزائر

في سنة 2001 وفي إطار مبادرة قام بها البنك الدولي بالتعاون مع وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية آنذاك (وزارة التجارة حاليا) وبورصة الأوراق المالية بالإضافة إلى عدد من المراكز البحثية وشركات المحاسبة والمراجعة والمهتمين من الاقتصاديين والقانونيين لمحاولة دراسة وتقييم مدى التزام الجزائر بقواعد ومعايير الحوكمة، حيث كانت نتائج هذه الدراسة كما يلي⁵:

■ تتماشى القواعد المنظمة لإدارة الشركات والمطبقة في الجزائر مع المبادئ الدولية في سياق 39 مبدأ من إجمالي 48 مبدأ، حيث تنص القوانين الحاكمة للشركات ولصناعة الأوراق المالية على ذات المبادئ، كما أن تطبيقاتها

¹ حامد نور الدين وآخرون، مداخلة تحت عنوان: دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري للقطاع الخاص، مقدمة إلى المنتدى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012، ص 12.

² علي عبد الصمد عمر، إطار حوكمة الشركات في الجزائر دراسة مقارنة مع مصر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013، تاريخ الاطلاع: 5-1-2014، ص 41، الموقع: <http://rcweb.luedld.net/rc12/RC12.pdf>.

³ حكيم بن جروة، مداخلة تحت عنوان: الحوكمة في المؤسسات المصرفية - محدداتها، معاييرها، وتطبيقاتها- مع الإشارة لحالة الجزائر، 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 2013، ص 9-10.

⁴ بن عبد الرحمان نزيان وآخرون، مداخلة تحت عنوان: واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية، 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 2013، ص 10.

⁵ أحمد قايد نور الدين، مداخلة تحت عنوان: تدقيق الحسابات ودوره في حوكمة الشركات، مقدمة إلى المنتدى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ظل المستجدات العالمية المعاصرة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، يومي 11-12 أكتوبر 2010، ص 10.

تتم بصورة كاملة مع المعايير الدالة على حسن الأداء، ومن أهم هذه القوانين: قانون الشركات وقانون قطاع الأعمال وقانون البورصة وقانون الاستثمار.

■ لا يتم تطبيق بعض المبادئ الواردة في القوانين الحاكمة في بيئة الأعمال في الجزائر بشكل عملي، والذي قد يعود إلى ضعف الوعي لدى المساهمين أو إدارات الشركات.

كذلك يشير التقرير الصادر عن حوكمة الشركات في الجزائر إلى وجود العديد من الممارسات الإيجابية، ومن بينها حماية القانون الجزائري لحقوق حملة الأسهم، حيث نجد أنه يكفل كافة الحقوق الأساسية كالمشاركة في توزيع الأرباح والتصويت في الجمعيات العامة والاطلاع على المعلومات الخاصة بالشركة. وكذلك الأمر بالنسبة لحقوق أصحاب المصالح من حملة السندات والمقرضين والعمال¹.

لكن من ناحية أخرى فقد تضمن العديد من الأمور السلبية التي تتطلب العمل بكل جدية قصد درئها، والتي ترتبط بعدة جوانب من بينها ما يتعلق بالإفصاح عما يتعلق بالملكية والإدارة ومنها الإفصاح عن هياكل الملكية الصريحة والمستترة أو المتداخلة، ومكافآت مجلس الإدارة والإفصاح عن بعض المعلومات مثل المعلومات المتعلقة بالمخاطر المحتملة².

كما أوصى التقرير بضرورة تفعيل وتدعيم ممارسات المحاسبية وتبني نظام رقابي فعال يحكم عمل القطاع الخاص، يقوم على أسس ومعايير المراجعة الحديثة لضمان التطبيق الجيد للقوانين على كافة المستويات³.

من هنا نستنتج أن المشكل ليس في عدم وجود إطار تشريعي وقانوني يدعو إلى تطبيق مبادئ الحوكمة في الجزائر رغم النقائص والنقاط السلبية التي تكتنفه، ولكن المشكل المطروح هو كيف يمكن التطبيق الفعلي لهذه التشريعات وتجسيدها في الواقع العملي، فحوكمة القطاع الخاص ليس مجرد إجراءات وقوانين تسن فقط، بل يجب أن ترقى إلى مستوى أعلى من ذلك، وهذا من خلال وضع هياكل وأجهزة والتنسيق بينها، تسهر على مراقبة التطبيق الفعلي للإصلاحات والقوانين المعتمدة، وتعمل على وضع إطار تسييري يعتمد على تقييم المدخلات والمخرجات من خلال إجراء تقييم دوري وإجراء التحسينات المناسبة⁴.

¹ أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص 10.

² المرجع السابق، ص 10.

³ المرجع السابق، ص 10.

⁴ بن عبد الرحمان ناريمان وآخرون، مرجع سابق، ص 7.

4.1.3.1. التحديات التي تواجه المؤسسات الجزائرية الساعية إلى تبني مبادئ الحوكمة

تعاني المؤسسات الخاصة في الجزائر من العديد من المعوقات، والتي تؤثر بشكل محسوس على نظام الحوكمة فيها، ولا يبرز هذه المشاكل نعتمد على طرح مجموعة تساؤلات¹:

• كيف يمكن لها تحسين علاقتها مع البنك؟

باعتبار أن العديد من المؤسسات في الجزائر تعاني من صعوبات الحصول على تمويل بنكي، والتي تعود عادة لضعف المركز المالي لهذه الأخيرة، وكذلك وجود احتمال عدم تطابق قوائمها المالية مع الواقع، وهذا يتخالف مع قواعد الحوكمة، والتي تحث على ضرورة الالتزام بصحة الحسابات وارتباطها بالوضع المالي الحقيقي بكل شفافية ومصداقية خدمة للعميل المصرفي ولباقي الأطراف ذات المصلحة.

• كيف يمكن تشجيع المستثمرين الخارجيين على الاستثمار في مؤسسة غالبا ما تكون عائلية؟

نظرا لطبيعة المؤسسات الجزائرية، والتي غالبا ما تكون عائلية، نجد أنها تعاني من صعوبة في إيجاد شركاء خارجيين، وذلك يعود إلى الحذر الذي يبديه أقلية المساهمين من فقدان حقهم في المراقبة اللازمة لتسيير المؤسسة، بالنظر إلى المساهمين الغالبين، وهذا الأمر يتطلب التطبيق الصارم لمبادئ الحوكمة التي تحث على المحافظة على حقوق المستثمرين مهما كانت طبيعة وحجم مساهمتهم، ومن ثم كسب ثقتهم.

• كيف يمكن توضيح العلاقة بين الملاك (المساهمين) وبين الملاك والمسيرين؟

تعرف كثير من المؤسسات نزاعات داخلية بين الملاك أنفسهم، وبين الملاك والمسيرين، مما يؤدي إلى خلق وضعية سلبية داخلها، يشوبها مشكل الثقة والصراع الدائم وعدم استقرار الإطار المسير، الأمر الذي قد يؤثر على ديمومتها واستقرارها وقدرتها على تحقيق أهدافها. لذلك وجب توزيع الأدوار والمسؤوليات وتوضيح أسس العلاقة بين جميع الأطراف الفاعلة داخل هذه المؤسسات.

• كيف يمكن أن نعالج مشكل انتقال الملكية؟

لا تستطيع الأغلبية الساحقة من المؤسسات الخاصة تجاوز عقبة غياب المؤسس بسهولة لأسباب متعددة

نذكر منها:

- عدم استعداد الورثة؛
- غموض وضعية الأملاك؛
- غياب الهياكل الداخلية الدائمة للمؤسسة بسبب تركيز السلطات.

¹ المرجع السابق، ص 8.

لتجاوز كل هذه الصعوبات يجب عليها:

- توقع إجراءات الاستخلاف مثل الحفاظ على أملاك المؤسسة؛
- إدماج وتحسيس المالكين من المؤسسة من الجيل الثاني بالمسؤولية تدريجياً، لأنهم مطالبون بإمساك زمام الأمور في المؤسسة لاحقاً؛
- استدامة الهياكل التنفيذية العملية والاستراتيجية لا سيما عن طريق إدخال كفاءات خارجية عن نواة العائلة؛

• كيف يمكن للمؤسسة إقامة علاقة ثقة مع الإدارة الجبائية؟

إن تحسين العلاقة بين المؤسسات الخاصة في الجزائر والإدارة الجبائية لا يتسنى إلا بالتزام المؤسسة بالشفافية والنزاهة في الإفصاح عن الحسابات والوفاء بالتزاماتها تجاهها، ومن ثم بناء مستقبلها بطريقة أكثر صفاءً.

• كيف يمكن للمؤسسة أن تتخلص من المشاكل التي تعيق التسيير الجيد لها؟

باعتبار أن المؤسسات الخاصة في الجزائر تتخبط في عدة مشاكل تسييرية تعيق استمرارها وتطورها وقدرتها على المنافسة وجب البحث عن حلول مستعجلة للحد منها. ويمكن تلخيص أهم هذه المشاكل من خلال الجدول رقم: 3.1.

جدول رقم: 3.1 عوائق التسيير الجيد للمؤسسات الخاصة في الجزائر.

المعايير المعتمدة	المؤسسات الخاصة التي تعاني صعوبات البقاء	المؤسسات الخاصة التي تواجه تحديات النمو
العلاقة بين الأطراف الفاعلة في المؤسسة	<ul style="list-style-type: none"> ■ باعتبار أن ملاك المؤسسة هم أنفسهم المسيرون مما يولد حالة خلط بين الوضعيتين، وهذا يمتد حتى على مستوى العلاقات مع الأطراف الخارجية. 	<ul style="list-style-type: none"> ■ عملية الفصل بين وظيفة المدير والمسير تكون أكثر تحديداً، حتى لو كانت الوظيفتان مجموعتين في شخص واحد وتنجم عن ذلك جودة العلاقات مع الأطراف الخارجية الأخرى.
الوضعية الصحية لنتائج المؤسسة.	<ul style="list-style-type: none"> ■ ضعف قواعد التسيير لا يسمح بضبط دقيق لنتيجة المؤسسة. 	<ul style="list-style-type: none"> ■ وجود قواعد التسيير يسمح بضبط أفضل لنتائج المؤسسة، ولكن السؤال عن مدى صحتها يبقى مطروحا.

<p>■ تكون مشاكل الانتقال والخلافة أكثر توقعاً، ولكن معالجتها يمكن أن تحدث اضطراباً في سيرورة المؤسسة.</p>	<p>■ مشاكل الانتقال والخلافة غير متوقعة عادة، وعندما تنشأ تجد المؤسسة نفسها غارقة في وضعيات مستعصية يمكن أن تقودها إلى الخطر.</p>	<p>حالات الانتقال والخلافة</p>
<p>■ تكون للمؤسسة قدرة على وضع استراتيجية، ولكن المشكل الذي يبقى مطروحاً يتعلق بكيفية ومدى قدرة المؤسسة على تنسيقها مع مصالح الشركة.</p>	<p>■ المؤسسة غير قادرة على توقع المستقبل، لأن اهتمامها ينحصر في ضمان بقائها يوماً بعد يوم.</p>	<p>التناسق بين الاستراتيجية ومصالح المؤسسة</p>

المصدر: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص 23.

2.3.1. الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية العمومية في الجزائر

شهد الاقتصاد الجزائري منذ الاستقلال العديد من التحولات، والتي أثرت على طبيعة تسيير وتنظيم المؤسسات الاقتصادية، إذ وضعت هذه الأخيرة في مركز الاهتمام كونها تشكل أداة لتحقيق التنمية الاقتصادية والقضاء على مختلف المعوقات التي تقف في وجه الاقتصاد الوطني، لذلك انتهجت السلطات العمومية العديد من الإجراءات والإصلاحات عبر مختلف المراحل التي مر بها الاقتصاد الجزائري، بهدف تحسين وضعيتها والنهوض بها وتحسين علاقتها بمختلف الأطراف التي تتعامل معها والقضاء على مختلف مظاهر الفساد التي يعيق تطورها.

1.2.3.1. ماهية المؤسسات الاقتصادية العمومية في الجزائر:

حسب القانون الجزائري تعرف المؤسسات العمومية الاقتصادية على أنها شركات تجارية تحوز فيها الدولة أو أي شخص معنوي آخر خاضع للقانون العام على أغلبية رأس المال الاجتماعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة¹.

2.2.3.1. تسيير المؤسسات الاقتصادية العامة في الجزائر وعلاقتها بحوكمة الشركات

لقد مرت التجربة الجزائرية في تسيير مؤسساتها الاقتصادية العامة بمرحلتين²:

■ المرحلة الأولى: من 1962 إلى 1988

لقد اتجهت سياسة القائمين على البلاد خلال السنوات الأولى من الاستقلال على تبني مبادئ النظام الاشتراكي في تسيير المؤسسات الوطنية¹، مع التركيز على ثلاث نقاط أساسية والمتمثلة في تدريب العمال،

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 47، الصادرة في 22 أوت 2001، الأمر 04-01 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصوصتها، المادة 02، ص 4.

² Nacer daddi addoun, **Problématique de gestion dans l'entreprise algérienne et possibilité de bénéficier du système de gouvernance**, Université d'Ouargla, date de consultation : 15-04-2014, p 55, Site: <http://manifest.univ-ouargla.dz/documents/Archive>

وإعطائهم مهمة ممارسة الرقابة على الشركات، واعتبارهم طرفا مهما في عملية التسيير². ولعل من أهم مميزات الاقتصاد الجزائري خلال عشرية السبعينيات:

- التخطيط المركزي خاصة بعد إنشاء كتابة الدولة للتخطيط SEP (الإدارة العامة للتخطيط المركزي لدى وزارة الدولة المكلفة بالمالية والتخطيط)، إذ أصبح نشاط المؤسسة محصورا بالخطة المدرجة من طرف تلك الهيئة³.
- الملكية الكاملة للدولة لهذه المؤسسات،
- الحضور القوي للبنوك باعتبارها الممول الرئيسي لنشاط هذه الأخيرة، مما حتم على هذه المؤسسات العمل على الحفاظ على علاقتها بها⁴.

مع بداية الثمانينات شرعت السلطات العمومية بتطبيق برنامج لإصلاح مؤسسات القطاع العام الاقتصادي بهدف النهوض بها، وتحسين إنتاجيتها وأدائها، والذي أعلن عنه في الاجتماع الاستثنائي لحزب جبهة التحرير الوطني سنة 1980⁵، حيث أطلق عليه المخطط الخماسي الأول (80-84) وذلك بعد تحليل وضعية هذه المؤسسات، والتي عرفت ضعفا في التسيير الداخلي والكثير من العوائق التي تقف أمام تحقيقها للمردودية والنجاعة الاقتصادية.

كان من الحلول لمواجهة هذا الضعف في تسيير المؤسسات العمومية حلول تنظيمية (هيكلية عضوية)، حيث تم تقسيم الشركات الكبرى إلى وحدات صغيرة بهدف تسهيل طرق الاتصال والتسيير⁶، وإعادة هيكلتها ماليا من خلال تقديم إعانات مالية لها، وتغطية العجز المالي والخسائر المالية التي كانت تعاني منها. أما فيما يتعلق بمسيري هذه المؤسسات فأهم ما كان يميزهم أنهم لم يكونوا يتمتعون بالسلطة المطلوبة، فهم كانوا مجرد موظفين عند الدولة، حيث لم يكونوا مسيرين بالمعنى الذي جاءت به نظرية الوكالة⁷، إلا أن بوادر الإصلاح الإداري بدأت تظهر مع صدور ميثاق 1986 الذي حث على ضرورة تحسين وتطوير الممارسات الإدارية في الشركات اعتمادا على الخبرة ورفع مستوى كفاءة العاملين والمسيرين.

¹ ياسين العايب، تقييم سياسة تمويل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، مجلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 02 (2012)، ص 65.

² Nacer daddi addoun, Op.Cit., p 51.

³ ياسين العايب، مرجع سابق، ص 65.

⁴ Nacer daddi addoun, Op.Cit., p 55.

⁵ Idem, p 52.

⁶ ياسين العايب، مرجع سابق، ص 65.

⁷ Nacer daddi addoun, Op.Cit., p 56.

■ المرحلة الثانية: بعد سنة 1988

مع تزايد آثار الأزمة الاقتصادية واحتدام شدة الغضب الشعبي¹ فإن نموذج حوكمة الشركات المطبق بقي كما هو، مع تحسن طفيف في ظروف البيئة الاقتصادية والقانونية، والتي أدت إلى تهيئة الظروف أكثر لتطبيق مبادئ الحوكمة²، خاصة بعد التوجه جديد للإصلاحات الاقتصادية، والتي كرست استقلالية المؤسسات الوطنية وانتهاج أسلوب اللامركزية في تسييرها، وفصل الملكية عن الإدارة، وذلك من خلال الاعتماد على عدة مبادئ نذكر منها³:

- مراجعة العلاقة بين المؤسسة والدولة من خلال الفصل بين الملكية وإدارة المؤسسات الوطنية مع إنشاء مؤسسات وسيطة تشارك في تسيير رأس مال الدولة (مراقبة تسيير مساهمات الدولة).

- إعادة النظر في نظام مراقبة وتنظيم الاقتصاد الوطني من خلال توفير نظام تخطيط وطني جديد واستحداث صيغ وأشكال قانونية للشركات الرأسمالية؛

- إضفاء الطابع التجاري على تسيير وعمل المؤسسات العمومية؛

أما فيما يتعلق بالمسيرين، فنجد أن أساليب الإدارة الجديدة التي جاءت بها هذه الإصلاحات، قد وفرت العوامل والظروف المساعدة لتمكين قادة الأعمال ليصبحوا وكلاء⁴ بالمعنى الذي تقتضيه الحوكمة، حيث أعطي لهم قدر من السلطة والاستقلالية، والثقة في إدارة المؤسسات، والتي اتخذت شكلين⁵:

● الشكل الأول يتعلق بعلاقة الوكالة بين الدولة ومؤسسات التسيير المعينة لإدارة هذه الشركات (الشركات القابضة، صناديق الأسهم..... الخ)؛

● أما الشكل الثاني فيتعلق بعلاقة الوكالة بين مؤسسات التسيير والمؤسسات الاقتصادية.

الأمر الذي أدى إلى ارتفاع تكاليف الوكالة في إدارة هذه الشركات، مما ساهم في التأثير على قيمتها.

أما فيما يتعلق بالجانب التسييري والإداري فقد جسدت هذه الإصلاحات من خلال القانونين 01-88 و 88-03 المؤرخين في 12 جانفي 1988 المتعلقين على الترتيب، بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وصناديق المساهمة، مبدأ الفصل بين الملكية والإدارة، وعليه أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية تتمتع بالشخصية المعنوية والأهلية القانونية الكاملة للالتزام والتعاقد بكيفية مستقلة، كما أن علاقتها بالدولة لا تتعدى ملكية رأس المال أو المساهمة فيه دون أن تتدخل في تسييرها بطريقة مباشرة.

¹ ياسين الغايب، مرجع سابق، ص3.

² Nacer daddi addoun, Op.Cit., p 56

³ Idem, p 52

⁴ Idem, p 56.

⁵ Idem, p 57.

1.3.2.3.1. تطور الهياكل التي تحكم العلاقة بين الدولة والمؤسسات الاقتصادية وعلاقتها بالحوكمة

لقد مر نظام إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية منذ الإصلاحات المعلنة سنة 1988 بثلاث تجارب ركزت في مجملها على توضيح العلاقة بين الدولة كمالك وإدارة وتسيير المؤسسات العامة الاقتصادية، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1. تجربة صناديق المساهمة (1988-1994): بعد التغيير الذي عرفته إدارة المؤسسات العمومية، وتحويلها إلى

شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مساهمة تتمتع بالاستقلالية المالية، وتجسيدا لمبدأ الإدارة اللامركزية الذي تبنته الإصلاحات المعلنة بموجب القانون 03-88، قامت السلطات العليا بإنشاء صناديق المساهمة كوسيلة جديدة لتعامل الدولة مع رؤوس الأموال التي تملكها، وعليه تم إنشاء ثمانية صناديق تضمن الوساطة بين الدولة والشركات العمومية الاقتصادية، على أن تتولى هذه الأخيرة مراقبة تسيير مساهمات الدولة وممارسة حقها في الملكية، وهي بذلك تربطها بما علاقة وكالة مع الدولة من جهة، ومع المؤسسات الاقتصادية العمومية من جهة أخرى¹، وتعتبر كمؤسسات عمومية، بحيث يتكون مجلس إدارتها من خمسة إلى سبعة أعضاء معينين من طرف الدولة، لمدة خمس سنوات، وهم يعتبرون كموظفين ليس لهم علاقة بملكية الأسهم، وتتخذ قراراتهم على مستوى الجمعية العامة، والمكونة من أعضاء ممثلين للدولة ومدير بنك الجزائر ومدير الخزينة العامة². لكن هذه التجربة أثبتت فشل هذه الوحدات (صناديق المساهمة) في منح المرونة والفعالية المطلوبة، ويرجع ذلك إلى تخوف المديرين من مسؤولية اتخاذ القرار (المتابعة القضائية) خاصة في ظل عدم الاستقرار السياسي وإمكانية التحول الديمقراطي الذي ساد في تلك الفترة، وكذلك تدخل الدولة في تسيير المؤسسات الاقتصادية من خلال القوانين المالية التي تصدرها، وعدم إعطاء مديري المؤسسات الاستقلالية الفعلية المطلوبة، خاصة في ظل البطء الذي ميز عملية اتخاذ القرار بسبب المبالغة في الاتصالات المركزية³، كل ذلك أدى إلى تأزم وتفاقم مشاكلها المالية مما أدى إلى إلغاء هذا النظام وتعويضه بنظام الشركات القابضة.

2. نظام الشركات القابضة (1995-2001): تم إنشاء هذا النظام بموجب الأمر 95-25 المؤرخ في 25 سبتمبر

1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة وإدارتها، وحسب المادة 9 من هذا القانون فإن الشركة القابضة العمومية تتولى مهام استثمار حافظة الأسهم والمساهمات والقيم المنقولة الأخرى المخولة إليها، وجعلها أكثر مردودية. وبهذا تم إنشاء إحدى عشرة (11) شركة قابضة وطنية وخمس (5) شركات جهوية

¹Boutaleb kouider, Op.Cit., P 9.

² Laib Abderrahmene, Les Banques Publiques Algeriennes A L'heure Du Gouvernement D'entreprise , Euro-Mediterranean Economics And Finance Review, Vol. 2, N°2, April 2007, P 169.

³ Boutaleb Kouider, Op.Cit., P 10.

تشرف على مجموعة من الشركات العامة ذات النشاط المنسجم، عكس صناديق المساهمة التي كانت تشرف على مؤسسات ليست بالضرورة من نفس القطاع. أما فيما يتعلق باستقلالية هذه الشركات فقد تم تعزيزها من خلال الفصل بين الملكية والإدارة والمراقبة كما يلي¹:

- ملكية رأس المال تعود لمجلس مساهمات الدولة، أما إدارة أصول المؤسسات العمومية فتعود إلى الشركات القابضة؛

- أما فيما يخص مهمة الرقابة فقد أوكلت إلى مجلس المراقبة، بالإضافة إلى محافظي الحسابات.

كان القصد من هذا النظام تمهيد الطريق نحو خصخصة القطاع العام، ولكن واجهته عدة صعوبات وعراقيل تسييرية وإدارية حالت دون تحقيقه للأهداف المرجوة، مما أدى إلى ضرورة إعادة النظر فيه، حيث تم تخفيض عدد الشركات القابضة من إحدى عشرة (11) إلى خمس (5) مع الحفاظ على نفس عدد الشركات القابضة الجهوية، إلى أن تم التخلي عنه وتعويضه بنظام جديد.

3. نظام شركات تسيير المساهمات: (من 2001 إلى يومنا هذا)

أنشئ هذا المجلس بموجب المادة 08 من الأمر 04-01 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصوصيتها. يهدف هذا التنظيم الجديد الذي جاء تبعا لحل الشركات القابضة إلى:

● تحديد الاستراتيجية الشاملة في مجال تسيير مساهمات الدولة، ويسهر على عملية خصخصة المؤسسات العمومية؛

● تدعيم قدرات الدولة مع ممارسة دورها كمالك ومراقب للمؤسسات العمومية وفتح رؤوس الأموال وخصوصيتها؛

● ترسيخ استقلالية تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية.

إن هذه الهيئة التي تجتمع مرة على الأقل كل ثلاثة أشهر لدراسة النقاط المشار إليها يتولى رئاستها رئيس الحكومة، وأمانتها الوزير المكلف بالمساهمات، وتتشكل كذلك من مجموع وزراء بعض القطاعات الأخرى المعنية².

لقد جاء هذا التنظيم بمعايير جديدة لممارسة حق الدولة في ملكية المؤسسات العمومية الاقتصادية، وأعطى

دفعاً جديداً لعملية الخصخصة من حيث الكيفية والتنفيذ والجهة المسؤولة عن ذلك³.

¹ Boutaleb kouider, Op.Cit., p10.

² أحمد بلالي، خصخصة المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر (الأسباب الآليات، الميكانيزمات)، بحوث وأوراق عمل الملتقى الدولي اقتصاديات الخصخصة والدور الجديد للدولة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، الجزائر، المنعقد خلال الفترة 3-5 أكتوبر 2004، العدد 03 (2004)، ص 90.

³ بوهرة محمد، الإصلاحات في المؤسسات العمومية الجزائرية بين الطموح والواقع، بحوث وأوراق عمل الملتقى الدولي اقتصاديات الخصخصة والدور الجديد للدولة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، الجزائر، المنعقد خلال الفترة 3-5 أكتوبر 2004، العدد 03 (2004)، ص 41.

4.2.3.1. الأطر التشريعية والتنظيمية للمؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر وحوكمة الشركات

تشكل المؤسسات العمومية الاقتصادية الأداة الفعالة للقيام بعملية التنمية في القطاع الاقتصادي، كونها الوسيلة الفعالة لتنفيذ السياسة الاقتصادية المتبعة، وتحقيق التنمية والرفاهية للمجتمع، ولهذا فقط سعت السلطات العليا في البلاد منذ الاستقلال إلى القيام بجملة من الإصلاحات كان هدفها الوصول إلى الاستعمال الأمثل للأموال الخاصة بهذه الشركات، وضمن تسيير اقتصادي فعال لها، يعمل على الحفاظ على حقوق جميع الأطراف التي تربطها علاقة بها، وقد شملت هذه الإصلاحات عدة نواحٍ، من بينها الجوانب والأطر التشريعية والقانونية، والتي سوف نحاول استعراض البعض منها فيما يلي:

● إصدار القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته: إن الجزائر على غرار دول العالم تعاني

من ظاهرة الفساد، الأمر الذي أدى بها إلى اتخاذ مجموعة من الإجراءات قصد مواجهته، ومن بين هذه الإجراءات إصدارها للقانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، وقد تضمن هذا التشريع مجموعة من التدابير الرامية إلى الوقاية منه ومكافحته، وتعزيز النزاهة والمسؤولية والشفافية في تسيير القطاع العام¹، حيث دعت المادة 9 من نفس القانون إلى ضرورة الالتزام بمبادئ الشفافية والمصادقية في إبرام الصفقات العمومية²، كما ألزمت المادة العاشرة منه على اتخاذ كافة التدابير اللازمة لتعزيز الشفافية والمسؤولية والعقلانية في تسيير الأموال العمومية، كما فرض هذا القانون مجموعة من المعايير والشروط والمبادئ التي يتعين الاعتماد عليها، وأخذها بعين الاعتبار في كل تعيين أو توظيف، والمتمثلة في مبادئ النجاعة والشفافية ومعايير الموضوعية مثل: الجدارة والإنصاف والكفاءة بالإضافة إلى اعتماد إجراءات مناسبة لاختيار وتكوين الأفراد المترشحين لتولي المناصب العمومية التي تكون أكثر عرضة للفساد.

في نفس الإطار، ولضمان التطبيق الجيد للتشريعات التي جاء بها هذا القانون قامت السلطات العليا في البلاد بتشكيل هيئة وطنية سميت بـ "الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومقاومته" سنة 2006، والتي تمحورت مهامها حول اقتراح سياسات وتوجيهات وتدابير للوقاية من الفساد والتقييم الدوري للأدوات القانونية والإجراءات الإدارية ذات الصلة³.

● إصدار الأمر 01-04 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصوصيتها: حيث كان

الهدف من هذا القانون وضع إطار تشريعي يضمن السير الحسن لاستراتيجية تسيير وتنظيم المؤسسات

¹ وزارة العدل، القانون 06-01، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الطبعة الأولى، 2006، ص 3.

² المرجع السابق، ص 7.

³ بن عبد الرحمان نريمان وآخرون، مرجع سابق، ص 4.

العمومية، ويسهر على عملية خوصصة وتدعيم قدرات الدولة على ممارسة دورها كمالك ومراقب لهاته المنظمات وترسيخ استقلالية تسييرها¹.

● إصدارها للأمر 08-01 المتمم للأمر 04-01 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصوصيتها: يعتبر هذا القانون آلية تكميلية للتصدي لكل ما من شأنه أن يقود إلى تبديد الأموال العمومية التي وقع فيها بعض المسيرين، وذلك من خلال تكريس وتوسيع صلاحيات المفتشية العامة للمالية، لإجراء عمليات مراقبة خارجية على المؤسسات العمومية الاقتصادية بعد طلب السلطات المؤهلة ضمن إطار القانون التجاري. وحسب ما يتضمنه هذا المشروع فإن الرقابة على تسيير المؤسسات الاقتصادية قد تمتد لتشمل مؤسسات القطاع الخاص التي تتعامل معها في إطار الصفقات مع المؤسسات العمومية، باعتبار أن آليات الرقابة المحددة في القانون التجاري، والتي تتمثل في مجلس إدارة المؤسسة والجمعية العامة، بالإضافة إلى محافظي الحسابات لم تتمكّن من تجنب وقوع أخطاء في التسيير وانحرافات في استعمال الأموال العمومية لأغراض شخصية².

رغم كل هذه الجهود المبذولة لا زالت الجزائر تحتل الرتب المتقدمة في قائمة الدول الأكثر فسادا في العالم، حيث احتلت المرتبة 105 حسب التقرير الصادر عن منظمة الشفافية العالمية الذي صدر في ديسمبر 2012، وحسب تقرير "ترانسبرانسي أنترناسيونال" لسنة 2013 استنادا إلى العينة التي اعتمد عليها فإنّ كل القطاعات في الجزائر يشملها الفساد بنسب متفاوتة³، أضف إلى ذلك مختلف مظاهر الإهمال والنهب لأصول هذه المؤسسات، ولعل الأحداث التي شهدتها مؤخرا شركة سونطراك خير دليل على ذلك.

في الختام نستنتج أن هناك نية فعلية لدى الدولة من أجل حوكمة هذا النوع من المؤسسات، والتي تجسدت من خلال الجهود المبذولة في سبيل إصلاحها، والتحسين المستمر في البيئة التنظيمية والقانونية التي تحكمها، وتحديد العلاقة بينها وبين مختلف الأطراف التي تتعامل معها. غير أنه يمكن القول أن في ظل غياب الآليات والوسائل اللازمة لمراقبة تطبيق وتفعيل هذه التدابير والقواعد القانونية التي جاءت بها يجعلها بدون أهمية.

3.3.1. الحوكمة حسب دليل الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية

في شهر جويلية 2007، انعقد بالجزائر أول ملتقى دولي حول الحكم الراشد للمؤسسات، وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة والداعية إلى الالتزام بمبادئ الحوكمة. وقد حُدد لهذا الملتقى هدف

¹ الأمر رقم: 04-01 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصوصيتها، مرجع سابق، ص 2.

² محمد مسلم، مقال منشور على موقع جريدة الشروق على شبكة الأنترنت، تاريخ الاطلاع: 20-04-2014، الموقع:

<http://www.echoroukonline.com/ara/?news=2193>

³ بن عبد الرحمان نيمان وآخرون، مرجع سابق، ص 7.

جوهرية يتمثل في تحسيس المشاركين فيه وتوجيههم نحو الفهم الموحد والدقيق لمصطلح وإشكالية الحكم الراشد للمؤسسة من زاوية الممارسة في الواقع ومساهمته في تطوير أداء المؤسسات التي تتبناها، وكذا بلورة الوعي بأهمية الحكم الراشد في تعزيز تنافسية المؤسسات في الجزائر، وسبل الاستفادة من التجارب الدولية في هذا المجال.

خلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد "ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة"، وقد تفاعلت السلطات العمومية ممثلة في وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية بقبولها رعاية هذا الملف وتسخيرها للدعم المادي لإعداده، بمشاركة مجموعة من الهيئات والمؤسسات الدولية، مثل: مؤسسة التمويل الدولية، وبرنامج ميدا لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وكذا المنتدى الدولي للحكم الراشد للمؤسسة.

في هذا السياق تم تعيين فوج عمل في نوفمبر 2007 تحت تسمية «GOAL 08» في إشارة إلى " فريق العمل للحكم الراشد بالجزائر سنة 2008، والذي أشرف على إعداد ميثاق الحكم الراشد الجزائري.

يتضمن ميثاق الحكم الراشد الجزائري ثلاثة أجزاء مقسمة كما يلي¹:

- يوضح الجزء الأول الدوافع التي أدت إلى أن يكون تبني المؤسسات في الجزائر لميثاق الحكم الراشد أمرا ضروريا، كما أنه يربط الصلات مع إشكاليات المؤسسة الجزائرية، لا سيما المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة.

- يتطرق الجزء الثاني إلى المقاييس الأساسية التي ينبنى عليها الحكم الراشد للمؤسسات، فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة، المديرية التنفيذية)، ومن جهة أخرى علاقات المؤسسة مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبنوك، والمؤسسات المالية، والموردين.... الخ بالإضافة إلى نوعية نشر المعلومات وأساليب نقل الملكية.

- يحتتم الميثاق بملاحق تجمع في الأساس أدوات ونصائح علمية يمكن للمؤسسات اللجوء إليها بغرض الاستجابة لانشغالات واضحة ودقيقة كقائمة مرجعية لممارسة التقييم الذاتي لإدارة المؤسسات، رؤية متعددة الأوجه للمؤسسات الجزائرية الخاضعة للقانون التجاري، تضارب المصالح في المؤسسة.

1.3.3.1. المؤسسات الشريكة بتنفيذ الميثاق

إن ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات بالجزائر تم توجيهه إلى:

■ جميع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة.

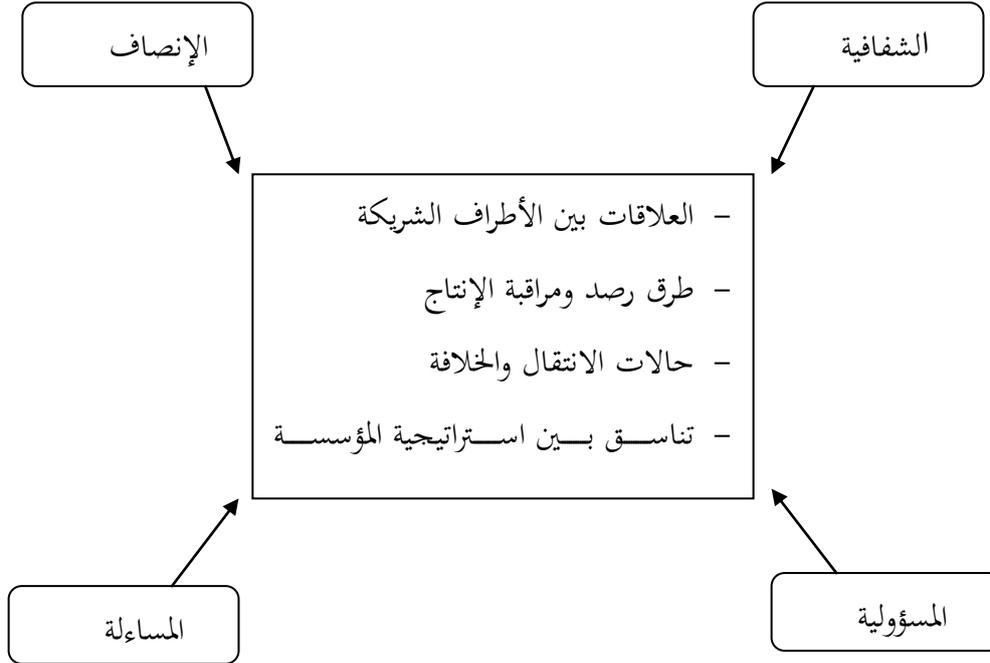
¹ علي عبد الصمد عمر، مرجع سابق، ص 41.

- المؤسسات المساهمة في البورصة أو تلك التي تنهياً لذلك، باستثناء المؤسسات ذات الرأس مال العمومي، والتي تخرج إشكالية الحكم الراشد فيها، لأنها ترتبط بمقاربة خاصة تتوقف على الاستعمال الجيد للأموال العمومية.

2.3.3.1. مبادئ الحوكمة الخاصة بميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية

يمكن تلخيص المبادئ الحوكمة التي جاء بها ميثاق الحكم الراشد من خلال الشكل رقم: 2.1.

الشكل رقم: 2.1 مبادئ الحوكمة الأساسية التي جاء بها ميثاق الحكم الراشد.



المصدر: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، 2009، ص 67.

يقوم ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر على أربعة مبادئ أساسية هي¹:

- الإينصاف: الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بهم، يجب أن توزع بصورة منصفة.
- الشفافية: الحقوق والواجبات وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، يجب أن تكون واضحة وصریحة للجميع.
- المساءلة: كل طرف شريك يكون قابلاً للمحاسبة أمام طرف آخر عن الشيء الذي هو مسؤول عنه.
- المسؤولية: مسؤولية كل طرف محددة على حدة بواسطة أهداف محددة وغير متقاسمة.

¹ وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد الجزائري 2009، مرجع سابق، ص 67.

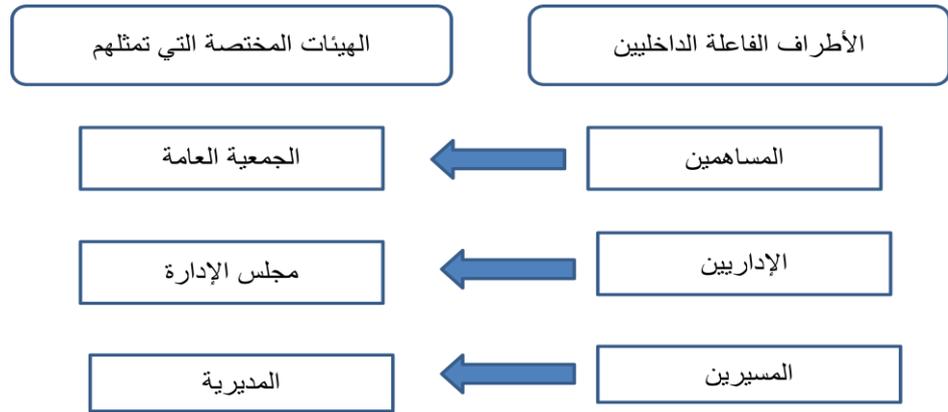
3.3.3.1. المعايير الأساسية للحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر

لقد سعى ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر من خلال المعايير التي وضعها إلى إبراز حقوق وواجبات ومهام مختلف الأطراف الفاعلة في المؤسسة، وتنظيم العلاقات بينهم¹ سواء كانوا مساهمين، أو أعضاء مجلس الإدارة، مدراء تنفيذيين، أو أطراف خارجية مثل: الموردين.

1. الأطراف الفاعلون الداخليون وعلاقتهم المتبادلة حسب ميثاق الحكم الراشد الجزائري

لقد سعى ميثاق الحكم الراشد من خلال هذا المعيار إلى تنظيم عمل كل من الإداريين، المسيرين، وكذلك المساهمين وجعلهم يعملون في إطار هيئات تنظيمية مكرسة لهم، بحيث حدد لكل هيئة مهام ووظائف ومجموعة من الإرشادات تتقيد بها. والشكل رقم: 3.1 يبين مختلف الأطراف الفاعلة والهيئات التي تمثلهم حسب ميثاق الحكم الراشد الجزائري:

الشكل رقم: 3.1 الأطراف الفاعلة الداخليين والهيئات التي تمثلهم.



المصدر: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص30.

أ. الجمعية العامة للمساهمين

تمثل الجمعية العامة للمساهمين حسب ميثاق الحكم الراشد في الجزائر جميع المساهمين الحاملين لأسهم في الشركات وحاملي الحصص في المؤسسات، وتسهر على حماية حقوقهم بكل نزاهة وشفافية وثقة.

○ الحقوق الأولية للمساهمين والحكم الراشد

اهتم دليل الحكم الراشد بإبراز حقوق المساهمين بطريقة أكثر نزاهة وشفافية ودقة مقارنة بالنصوص القانونية الموضوعة سالفًا. ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول رقم: 4.1.

¹ المرجع السابق، ص 28.

جدول رقم: 4.1 القيمة المضافة لميثاق الحكم الراشد فيما يتعلق بحقوق المساهمين مقارنة بما جاء في النصوص القانونية الموضوعة سالفًا.

القيمة المضافة لميثاق الحكم الراشد	الحقوق الأولية للمساهمين
<ul style="list-style-type: none"> ● تقاسم الأرباح ينبغي أن يكون نزيهاً وشفافاً. ● أساليب التسجيل ينبغي أن تكون فعالة. ● يجب أن لا تتم إجراءات التنازل ونقل السندات بشكل غير عقلائي بما يؤثر على التفاوض عليها. ● المعلومات المتعلقة بجدول الأعمال والقرارات التي يتعين اتخاذها في الجمعية العامة يجب أن تصل للمساهمين في الوقت المناسب، وبالشكل الملائم، أما فيما يتعلق بإجراءات سير الجمعية العامة يجب أن تكون في متناول المساهمين، ولا ينبغي أن تعيق بشكل غير معقول الممارسة الفعلية للحقوق. ● يجب أن تصل المعلومات الضرورية لممارسة حقوق المساهمين ومهامهم في الوقت المناسب، وبالشكل المطلوب. 	<ul style="list-style-type: none"> ● المشاركة في تقاسم أرباح المؤسسة. ● تسجيل السندات المالية للمؤسسة. ● إمكانية التنازل وتحويل السندات. ● المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للمساهمين. ● الحصول على المعلومات اللازمة لممارسة حقوقهم ومهامهم.

المصدر: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص 31

○ **مهام الجمعية العامة للمساهمين وميثاق الحكم الراشد**

لقد حدد دليل الحكم الراشد مجموعة من المهام والصلاحيات للجمعية العامة للمساهمين، والتي تسمح للمساهمين بالحصول على حقوقهم وممارسة صلاحياتهم كاملة والمشاركة الفعلية في نقاشات ومداولات الجمعية العامة، كما شدد ميثاق الحكم الراشد على ضرورة أن تسمح الأحكام والإجراءات المتخذة فيما يخص حقوق المساهمين بضمان توفير لهم¹:

- كل المعلومات اللازمة للمساهمين وفي الوقت المناسب، والمتعلقة بانعقاد الجمعية العامة من حيث التواريخ، الأماكن، جداول الأعمال، والوثائق الكاملة والملائمة التي تسمح بتوضيح مشاريع القرارات التي ستتخذ.

¹ المرجع السابق، ص 33.

- منحهم إمكانية الإدلاء بأرائهم فيما يخص نقاط جدول الأعمال والتعبير عن صوتهم في المسائل المتعلقة بالانتخاب، وعند الحاجة قبول ترشحهم للانتخاب.
- إتاحة الفرصة لهم وفي حدود الإمكان، لطرح أسئلة على مجلس الإدارة، والمتعلقة بنشاط وأعمال الشركة، وكذلك الاطلاع على التقارير المعدة من طرف مراجعي الحسابات، وكذا اقتراح تسجيل نقاط في جدول أعمال الجمعيات العامة، واقتراح القرارات المنبثقة عنها.
- توزيع الأرباح على المساهمين في جلسة الجمعية العامة المخصصة للتوزيع السنوي لنتائج السنة المالية.

ج. مجلس الإدارة

اعتبر ميثاق الحكم الراشد لمجلس الإدارة مسؤولاً بالتضامن عن التنفيذ الحسن لمهامه وخدمة مصالح المؤسسة ومساهمتها بحسن نية وبكل عناية.

○ مهام مجلس الإدارة وميثاق الحكم الراشد

تناول ميثاق الحكم الراشد المهام المنوطة لمجلس الإدارة بشكل واضح ودقيق مع التركيز على مصالح المساهمين بشكل عام ومصصلحة الشركة بشكل خاص، والمتمثلة في:

■ مهام مجلس الإدارة المتعلقة بقيادة الشركة¹

- ضرورة وضع الاستراتيجية للمؤسسة وتفصيلاتها بتناسق مع مصالح الشركة؛
- يجب شرح الاستراتيجية بواسطة وضع خطة عمل مع تحديثها بانتظام وتأطيرها بسياسة عامة للمخاطر لتسهيل ترجمتها في الواقع؛
- توظيف أعضاء الفريق التنفيذي وتنصيبهم وتحديد معايير انتقائهم ونظم تقييمهم وتقدير الخطط لاستخلاصهم؛
- تحديد رواتب الفريق التنفيذي والإداريين، وتحديد مدى ملاءمتها مع مصالح الشركة والمساهمين،
- ضمان الاستقرار والسير الحسن للمؤسسة من خلال توقع تضارب المصالح التي قد تنشأ بين الفريق التنفيذي والإداريين والمساهمين ومعالجتها، وكذلك توقع المخاطر والسهر على إيجاد مكنزمات للوقاية منها.

■ مهام مجلس الإدارة المرتبطة بمراقبة المؤسسة²

- مراقبة مدى تنفيذ البرامج والمشاريع والميزانيات وتقييم نتائجها من خلال التأكد من سلامة نظم للمعلومات وبالأخص نظام المحاسبة وكذلك التأكد من أن المؤسسة تحوز على الأجهزة المناسبة لممارسة الرقابة على الشركة، وضمان الاستقلالية لمراجعي الحسابات؛

¹ المرجع السابق، ص 36.

² المرجع السابق، ص 37.

- مراقبة الممارسة الفعلية للمؤسسة فيما يتعلق بالتسيير الراشد وإجراء التغييرات اللازمة؛
- متابعة مراحل نشر المعلومات والاتصال من طرف المؤسسة في اتجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين؛
- الإشراف على الفريق التنفيذي من خلال السهر على التحديد الدقيق للمسؤوليات ووضع نظام تقريبي فعال وتقييمي شفاف.

ج. المديرية وميثاق الحكم الراشد

لقد نص ميثاق الحكم الراشد على أن تعيين المدراء التنفيذيين يعود إلى مجلس الإدارة، الذي يتولى كذلك سلطة الإشراف عليهم، كما حث على ضرورة وجود تناسق بين الأجرور التي يتقاضونها وأهداف المؤسسة، ومصالحها، ومصالح الأطراف المرتبطة بها. كما حدد المهام المنوطة بهم والمتمثلة فيما يلي¹:

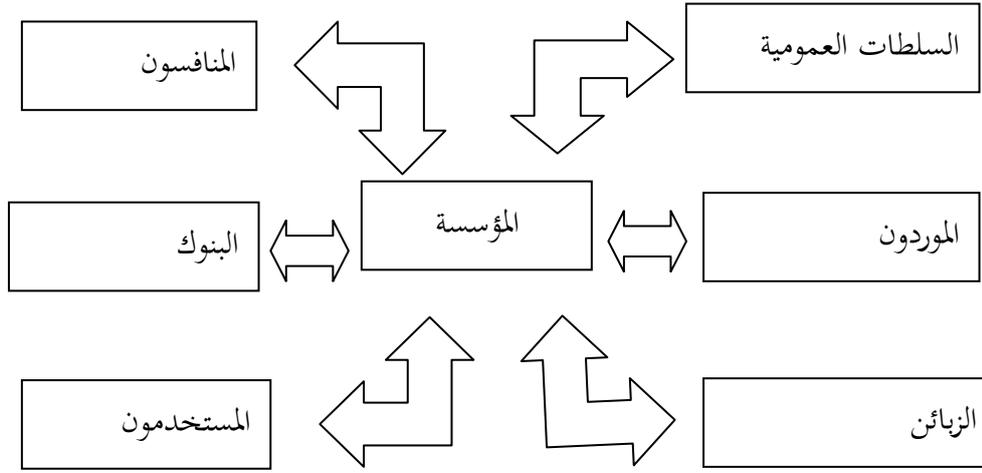
- إعداد واقتراح استراتيجية المؤسسة وعرضها على مجلس الإدارة؛
- تنفيذ هذه الاستراتيجية بعد اعتمادها؛
- ضمان الإشراف والمراقبة على تسيير المؤسسة؛
- تقديم تقرير لمجلس الإدارة بالنتائج المحققة مقارنة بالأهداف ضمن الاستراتيجية المعتمدة؛
- تزويد مجلس الإدارة بالمعلومات التي تمكنه من قيادة ومراقبة نشاط المؤسسة.

2. علاقات المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الخارجيين

يمكن توضيح أطراف هذه العلاقة باختصار من خلال الشكل رقم: 4.1.

¹ المرجع السابق، ص 42.

الشكل رقم: 4.1 الاطراف الخارجية التي تربطها علاقة بالمؤسسة



المصدر: نص وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص 44.

لقد أوصى ميثاق الحكم الراشد على ضرورة تحسين علاقة المؤسسة بالأطراف التي تربطها علاقة بها باعتبارها تشكل جهازا مفتوحا تتأثر بهم، وفيما يلي بعض التوصيات التي جاء بها¹:

- بالنسبة للسلطات العمومية:

لقد حث دليل الحكم الراشد في الجزائر المؤسسات على ضرورة احترام القانون وعدم مخالفته، خاصة فيما يتعلق بقانون العمل والضرائب وحماية البيئة، والانتباه لمختلف التطورات التي قد تطرأ على نصوصه وتنفيذ ما جاء فيها.

- بالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية:

شدد دليل الحكم الراشد على ضرورة التزام المؤسسة بمبدئي الثقة والشفافية في التعامل مع البنوك والمؤسسات المالية من خلال:

- إرسال وفي الوقت المناسب المعلومات الشاملة والصحيحة عن الوضع المالي للمؤسسة.
- عدم الخلط بين الأموال الخاصة للمؤسسة والأموال الخاصة التابعة للمساهمين وهذا فيما يتعلق بالمؤسسات الصغيرة العائلية.

¹ المرجع السابق، ص ص: 44، 45.

● بالنسبة للموردين:

يشكل الموردون أول حلقة بالنسبة للمؤسسة في سبيل الحصول على مدخلاتها، وبالتالي يعتبرون هم الدائنين الأوائل من خلال الآجال التي يمنحونها للمؤسسة لدفع مستحقاتهم، وعليه فإن الاختيار الدقيق للموردين وتحسين علاقتها بهم يشكل حجر الأساس بالنسبة للمؤسسة لضمان استمرارية إنتاجها والسير الحسن له.

● بالنسبة للزبائن:

في مناخ اقتصادي تطبعه المنافسة الحادة، تتجلى أهمية إرضاء الزبائن التي يجب وضعها في قلب مهام المؤسسة، وبالتالي يجب عليها أن تطور وتنمي علاقة صادقة وأخلاقية معهم، وذلك في إطار احترام مبدأ الربح للجميع واحترام القوانين.

● بالنسبة للعمال:

باعتبار الدور الذي يلعبه العنصر البشري في تحقيق أهداف المؤسسة فإن تحفيزهم وإدماجهم يعتبر شيئاً ضرورياً، لذا أصبح لزاماً على المؤسسة وضع حيز التنفيذ نظام أجور يعتمد على الاستحقاق والكفاءة، وكذلك تبني المؤسسة لسياسة الإصغاء لانشغالاتهم ومعاملتهم معاملة عادلة والسهرة على تكوينهم وأداء التزاماتها الاجتماعية تجاههم.

● بالنسبة للمنافسين:

لا تقتصر المنافسة على التخاصم على الحصة في السوق وعلى عدد الزبائن، بل يجب أن تكون مقيدة باحتمالات وواجبات التعاون باعتبارهم أشقاء في المهنة، وبالتالي هم مدعوون للتشاور حول الاهتمامات القطاعية الموحدة مثل: المنافسة غير الشرعية، والمسائل المتعلقة بأخلاقيات المهنة، والمشاركة في الحوارات الاجتماعية داخل فرع النشاط.

3. النوعية ونشر المعلومات

ينص دليل الحكم الراشد على ضرورة نشر الوضعية المالية السنوية للمؤسسة وجميع المعلومات الأخرى ذات الأهمية، وبصفة كاملة وصحيحة وفي الوقت المناسب، أما فيما يخص المؤسسات المساهمة في البورصة فقد ألزمها على نشر حالتها المالية في كل ثلاثي، وكذلك الأمر بالنسبة لجميع المعلومات التي لها تأثير على تقييم المؤسسة لفائدة جميع الأطراف التي لها علاقة مع المؤسسة مثل: المؤسسات المالية، الموردون، الزبائن، المساهمين في إطار الالتزامات التعاقدية، أو بنية إبداء الشفافية الإرادية¹.

¹ المرجع السابق، ص 46.

4. نقل ملكية المؤسسات وميثاق الحكم الراشد

لقد أوصى ميثاق الحكم الراشد بضرورة احترام بعض المبادئ في مجال نقل الملكية، وقد أوصى في هذا الشأن

ب¹:

- اعتماد نهج احترافية المعايير بتبني مصلحة المؤسسة كمعيار مرجعي؛
- اتباع مخطط دقيق بخطوات؛
- الإسراع في تبني جهود للاتصال مع أفراد الأسرة المعنيين والأطراف الفاعلة الداخليين والخارجيين؛
- تكليف مجلس الإدارة ورئيسه على وجه الخصوص بتسيير إجراءات هذه العملية؛
- إعطاء دور مهم لمجلس الإدارة في تقييم المرشحين للخلافة؛
- التأكد من أن المستخلف يتوفر على دعم من محيط العائلة وحاصل على موافقة المساهمين من أجل تعيينه.

4.3.3.1. بعض الانتقادات الموجهة لدليل الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية

لقد وجهت لدليل الحكم الراشد الجزائري عدة انتقادات، ولعل أبرزها:

- صدور ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية من طرف وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، وهو بذلك موجه إلى هذه الفئة من المؤسسات بالدرجة الأولى، والتي تتميز بكونها ذات طابع وتركيبة خاصة، كون غالبيتها مؤسسات عائلية تعتمد على التمويل الذاتي والبنكي دون اللجوء للبورصة²، كما أننا نلاحظ أن أغلب المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر هي مؤسسات عمومية، خاصة في ظل السياسة الجديدة للدولة على لسان وزير المالية كريم جودي، والتي تعتمد على حصر المؤسسات العمومية المتوسطة قصد إدراجها في البورصة بعد العزوف الذي أبداه القطاع الخاص على الانضمام إليها³، وبالتالي فمن الضروري إعادة صياغة ميثاق الحكم الراشد من حيث المحتوى وجعله موجها إلى مجموعة من المؤسسات باختلاف أنواعها.

- وجود العديد من متطلبات مبادئ الحوكمة، والتي جاءت بما مبادئ مركز المشروعات الخاصة مدرجة بشكل سطحي في ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية كإشارات فقط، كعدم تضمينه وصفا وافيا لطبيعة ومواصفات ومؤهلات عضو مجلس الإدارة، حيث اكتفى بالإشارة إلى الأعضاء ذوي الخبرة والمهارات⁴،

¹ المرجع السابق، ص 47.

² علي عبد الصمد عمر، مرجع سابق، ص 43.

³ مقال منشور في موقع جريدة الخبر على الأنترنت، تاريخ المشاهدة 2014-05-19، الموقع: <http://www.elkhabar.com/ar/economie/363542.html>

⁴ علي عبد الصمد عمر، مرجع سابق، ص 43.

- وكذلك عدم تناوله لطرق وأساليب تقييد عمل مجلس الإدارة ذي الأداء السيء، والميثاق الأخلاقي، واللذين يعتبران مطلبين أساسيين للحوكمة الجيدة حسب مركز المشروعات الدولية الخاصة¹.
- تتطلب الحوكمة الجيدة حسب مركز المشروعات الخاصة إلزام أصحاب المنشأة وأعضاء مجلس الإدارة بتطبيق مبادئ الحوكمة وبتعريضهم لعقوبات في حال تجاهلها²، بينما نجد أن ميثاق الحكم الراشد لم يتطرق لهذه النقطة إطلاقاً.
- عدم وجود شرح مفصل ودقيق فيما يتعلق بلجان مجلس الإدارة³ بما فيها لجان المراجعة، من حيث عددها، كيفية إعدادها، تركيبها ومهامها، بالرغم من أهميتها ودورها في تحقيق حوكمة جيدة، باعتبارها من الآليات التي تقوم عليها، والتي تضمن الرقابة الكاملة على الشركة وعلى أداء مجلس الإدارة والمديرين بما يضمن حقوق المساهمين ومصالح الشركة.

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، نشرة دورية حول واقع حوكمة الشركات، عدد أبريل 2004، ص 4، الموقع:

http://www.hawkama.net/files/pdf/CGarabic_sping2004_lowres.pdf

² المرجع السابق، ص 4.

³ علي عبد الصمد عمر، مرجع سابق، ص 43.

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 الأطر القانونية والتشريعية التي تحكم البيئة الاقتصادية في الجزائر من حوكمة الشركات، أين توصلنا إلى نتيجة مفادها وجود توافق إلى حد ما بين هذه الأطر ومبادئ الحوكمة، على الرغم من بعض الانتقادات الموجهة لها. إن تبني مفهوم حوكمة الشركات يحتاج لمجموعة من الآليات تتمحور مهامها في السهر على ضمان التطبيق الجيد لمبادئها، ومن ثمة ضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة، ومن بين هذه الآليات نجد آلية التدقيق الخارجي، والتي سوف نتطرق إليها بالتفصيل من خلال الفصل الثاني.

الفصل الثاني: التدقيق الخارجي كأحد دعائم الحوكمة

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 كالبانوك ومصالح الضرائب، لضمان حقوقهم وحماية ممتلكاتهم وممارسة الرقابة على أعمالهم.

وبغية توضيح مفهوم عملية التدقيق وعلاقتها بحوكمة الشركات ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى بعض المفاهيم المتعارف عليها والمتعلقة بتدقيق الحسابات، من حيث التعريف، الأهمية، الخصائص، والأنواع.

أما المبحث الثاني فسوف نتناول فيه علاقة عملية التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات مع إبراز دوره وأهميته وعلاقته مع مختلف أطراف الحوكمة وآلياتها الأخرى، وإبراز مختلف المعايير الدولية المحددة لجودته. وارتأينا تخصيص المبحث الثالث للتعرف على واقع تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، من حيث تنظيم المهنة، ودراسة بعض الأطر التشريعية والقانونية المنظمة لها، ومختلف الهيئات القانونية المشرفة عليها.

المبحث الأول: تدقيق الحسابات

لقد اكتسبت مهنة التدقيق أهمية كبيرة منذ ظهورها، وما زاد من أهميتها في الوقت الراهن كبر حجم المؤسسات، وفصل ملكيتها عن الإدارة، وظهور شركات متعددة الجنسيات تمتاز بتعدد مالكيها وتعقيد عملياتها؛ لذلك أصبح لزاما وضع أنظمة للرقابة تسهر على حسن سير هذه الشركات، وتضمن التزامها بالقوانين والسياسات والتعليمات المنظمة لها، لا سيما بعد سلسلة الانهيارات والفضائح المالية التي عرفت بها بعض كبرى الشركات العالمية. وسوف نحاول من خلال هذا المبحث تقديم بعض المفاهيم المتعارف عليها والمتعلقة بتدقيق الحسابات من حيث التعريف، الأهمية، الخصائص، والأنواع.

1.1.2. تعريف التدقيق

إن كلمة تدقيق audit جاءت من كلمة audire اللاتينية التي تعني الاستماع écouter لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق، حيث تشير الدراسات التاريخية إلى أن قدماء المصريين والإغريق والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت تعقد جلسات استماع عامة تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققون تقاريرهم¹.

على العموم فقد ظهرت عدة تعاريف لعملية التدقيق يمكن سرد بعضها كما يلي:

- تعرف عملية التدقيق على أنها فحص انتقادي، يقوم به شخص متمهن ومستقل، يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات².
- كما تعرف منظمة العمل الفرنسي عملية التدقيق على أنها: "مسعى أو طريقة منهجية، مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"³.

¹ شوقي جباري وآخرون، مداخلة تحت عنوان: دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات، مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن 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، ص 10.

² Moussa Camara, L'essentiel de L'audit Comptable et Financier, Harmattan, 2009, p 23.

³ شوقي جباري وآخرون، مرجع سابق، ص 11.

- أما جمعية المحاسبة الأمريكية فتعرف عملية التدقيق على أنها: "عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات - بموضوعية- تتعلق بمحقات حول وقائع وأحداث اقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعية، وتوصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات المعنيين"¹.
 - كما تعرف عملية التدقيق على أنها فحص انتقادي، يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات².
- من التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق:

- عملية منظمة ومستمرة: أي أنها تقوم على تخطيط مسبق، وصفة الاستمرار، وهنا نؤكد على أن عمل المدقق قد يستدعي فحص ودراسة بعض الأحداث التي قد تقع قبل أو أثناء قيامه بعمله وحتى إبداء رأيه.
- يتعلق بجمع وتقييم أدلة الإثبات بموضوعية حتى تساعد المدقق في إبداء رأيه بكل حياد.
- يتعلق بوقائع وأحداث اقتصادية: أي أنه يتعلق بما يمكن ترجمته في النهاية في شكل معلومات محاسبية، بالإضافة إلى القوائم والتقارير المالية، كما قد يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشآت.
- يقوم على المقارنة بين الواقع والمعايير الموضوعية: أي أنه يقوم على أساس فحص الوقائع مقارنة بالأسس والمعايير المحددة مسبقاً، والتي توضع في ضوء أهداف المراجعة، وحاجات مستخدمي المعلومات.
- يعمل على توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية: حيث تختتم عملية التدقيق بتدوين تقرير بيدي من خلاله المدقق رأيه حول مصداقية القوائم المالية، وإيصال كافة المعلومات التي تحتاجها الأطراف ذات المصلحة والتي هي من اختصاصه.

بالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق كما يلي:

التدقيق عبارة عن فحص انتقادي، يقوم به شخص محترف ومستقل، يهدف إلى الحكم على صحة ومصداقية المعلومات والقوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات والتأكد من التزامها بالقواعد القانونية والأخلاقية عند إعدادها وعند قيامها بمختلف عملياتها.

قبل الخوض أكثر في مجال التدقيق يجب أولاً أن نشير إلى التفرقة بين مصطلحي التدقيق والمراجعة؛ وذلك بسبب استخدام لفظ المراجعة أو المراجع في بعض الدول العربية وانتشار استخدام مسمى التدقيق أو المدقق في دول

¹ حامد طلبة محمد أبو هيب، أصول المراجعة، دار زمزم للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 13.

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى الواقع، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 6.

أخرى، ويُحدد الفرق بينهما على أساس أن عملية المراجعة تتمثل في مجموعة من الاستفسارات من العاملين بالوحدة موضوع المراجعة، إضافة إلى فحص وتحليل المعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية والتأكد من سلامتها في إطار يقل مضمونه عن إطار التدقيق، أي بمعنى آخر فإن عملية التدقيق أوسع وأشمل وأكثر عمقا وتحليلا منها، فبالإضافة إلى العمليات التي تقوم بها عملية المراجعة فهو يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص وتحليل السجلات والدفاتر المحاسبية وتحليل عناصر الكفاءة والفاعلية¹. على هذا الأساس فسوف نتبنى مصطلح التدقيق في دراستنا هذه دون مصطلح المراجعة.

2.1.2. أهداف وخصائص التدقيق

أولاً: أهداف التدقيق

لقد تطورت مهنة التدقيق بشكل كبير مقارنة بما كانت عليه قديماً، ويرجع هذا التطور إلى النمو والتوسع الذي طرأ على حجم الشركات وأعمالها، فبعد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تطورت الشركات وتوسعت أعمالها ومجالاتها وكثر عدد ملاكها ومساهميها، الأمر الذي ولد الحاجة إلى شخص يسهر على حسن أداء هذه الشركات وسلامة نظمها وحماية ممتلكاتها وحقوق ملاكها، كل هذا أدى إلى ضرورة تطوير أهداف التدقيق لكي تواكب هذا التغيرات الحاصلة.

في هذا الإطار يمكن تقسيم أهداف عملية التدقيق إلى قسمين أساسيين، أهداف تقليدية والتي بدورها تنقسم إلى أهداف رئيسية وأهداف فرعية وإلى أهداف حديثة متطورة. ويمكن تفصيل هذه الأهداف من خلال ما يلي²:

1. الأهداف التقليدية: وتنقسم إلى:

- أهداف رئيسية: تتمثل هذه الأهداف فيما يلي:
 - القيام بعملية التأكد والتحقق من مدى صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية الموجودة في الدفاتر؛
 - المساهمة في إعطاء رأي محايد ودقيق يستند على المعرفة والخبرة وقوة الأدلة على مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي.
- الأهداف الفرعية: ومن أهم هذه الأهداف ما يلي:
 - اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الذي قد يكون في الدفاتر؛

¹ حوري زينب، مداخلة تحت عنوان: التدقيق بين الماضي والحاضر، مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن 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، ص 9.

² شوقي جباري وآخرون، مرجع سابق، ص ص 11-12.

- يساعد الإدارة على رسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الوقت المناسب، كون تقرير المدقق له قوة أدلة ويعتمد على الخبرة والمعرفة؛
- التقليل من فجوات ارتكاب الغش والأخطاء؛
- توفير البيانات والمعلومات التي يحتاجها المستثمرون المحتملون وكافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة.

2. الأهداف الحديثة والمتطورة

- نظرا لتطور مهنة تدقيق الحسابات وتزايد درجة التغير في بيئة المؤسسات ظهرت أهداف أخرى حديثة لعملية التدقيق من أجل مواكبة مختلف التطورات والحفاظ على استقرار المؤسسات، وتتمثل هذه الأهداف في¹:
- تقييم نظم الضبط الداخلي والحسابي، من أجل التأكد من أن هذه النظم سليمة ومناسبة واقترح أي تحسينات؛
 - تقييم الخطط والإجراءات، قصد اكتشاف الاختلالات واقترح الحلول، وهذا فيما يتعلق بكل أوجه نشاط الشركة وليس النشاط المالي والمحاسبي فقط؛
 - تقييم النتائج المتوصل إليها مقارنة بالأهداف المرسومة؛
 - مراقبة ودراسة النشاط التسييري والتشغيلي للشركة والحكم عليه وتحليل حسابات التكاليف والتأكد من مطابقتها للحسابات المالية؛
 - الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من خلال منع الإسراف، وبالتالي المساهمة في تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة لها؛
 - إن تحقيق نجاح المؤسسات وتحقيق أكبر كفاية إنتاجية سيسهم في تحقيق الرفاهية الاجتماعية؛ وهو هدف تسعى الدولة لتحقيقه من خلال نجاح عملية التدقيق بالنسبة للمؤسسات.

ثانيا: خصائص التدقيق

تتمثل الخصائص الأساسية لعملية التدقيق فيما يلي²:

- **الاستقلالية:** لضمان موثوقية نتائج عملية التدقيق، فمن الضروري أن يتمتع المدقق بالاستقلالية المالية والوظيفية الكاملة، والتي تمكنه من إصدار أحكامه بكل حرية ودون أية ضغوط محتملة.

¹ بديسي فهيمة، مداخلة تحت عنوان: التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن 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، ص 6.

² Mekhfi Amin, Intervention sous le titre: **pratique de l'audite opérationnel en milieu bancaire**, Introduction au séminaire national sur la profession d'audit en algerie : réalités et perspectives, organiser par Faculté des Sciences Economiques et Sciences de Gestion, Université du 20 Août 1955 Skikda, Algérie, p p: 3-4.

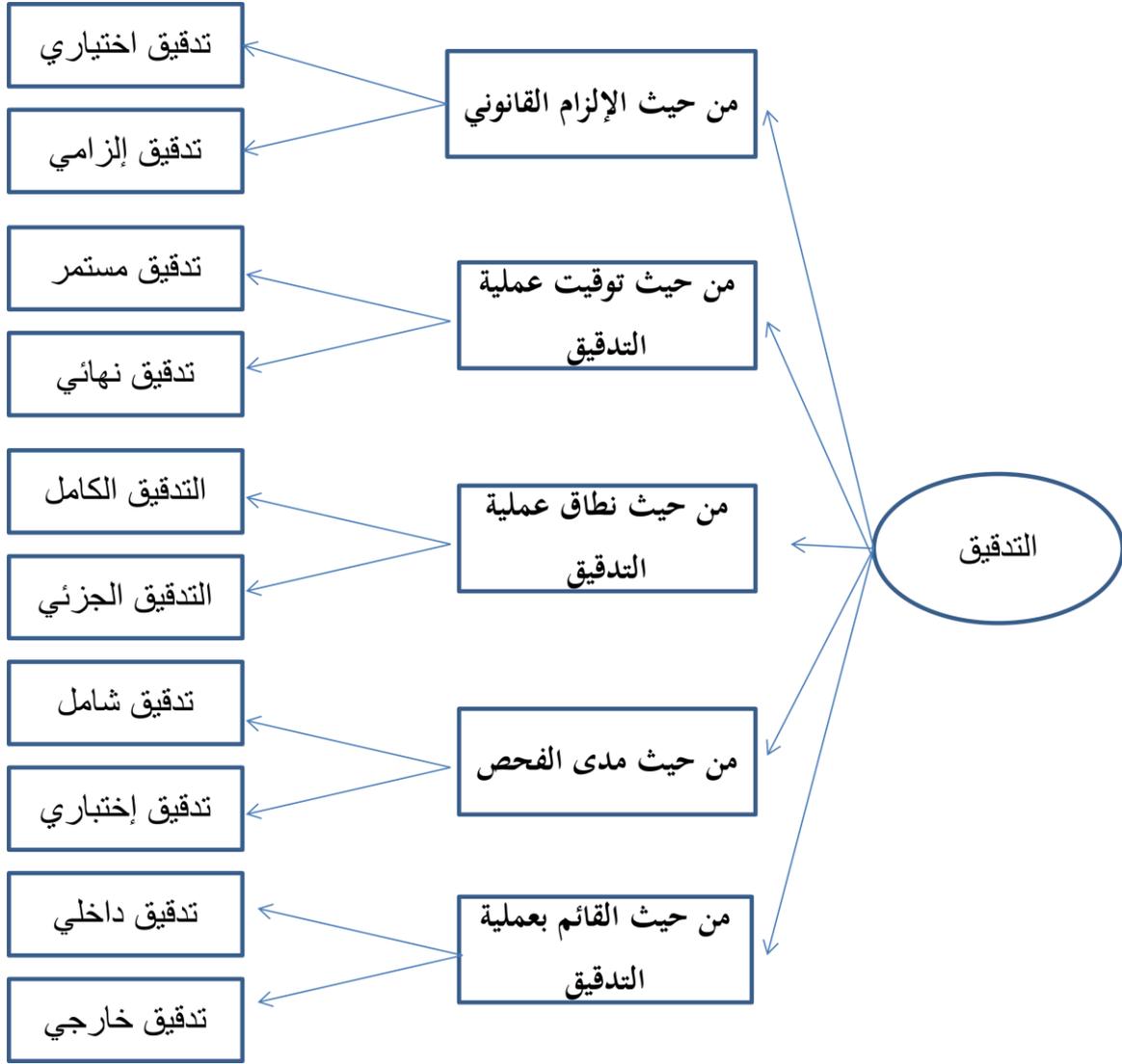
- **نشاط موضوعي:** أي أن المدقق يلتزم بأعلى مستويات الموضوعية في أداء الأعمال الموكلة إليه، وأن يتبع منهجية واضحة ومفهومة عند كل مهمة تدقيق.
- **نشاط هادف:** أي أنه نشاط يهدف إلى ممارسة الرقابة على المؤسسة، وتقييم ممارسات الحوكمة وإدارة المخاطر بها¹.
- **الشمولية:** أي أن عملية التدقيق يمكن تطبيقها في جميع المؤسسات مهما كان وضعها القانوني، وكذلك على جميع العمليات التي تقوم بها، وجميع وظائفها والإجراءات المتخذة.
- **الدورية:** لإعطاء المنظمة درجة من الاطمئنان بشأن تحكمها في عملياتها يجب أن تكون عملية التدقيق دورية، وبالتالي تحقيق أفضل متابعة ورقابة ممكنة لنشاطها وعملياتها، وتوليد أكبر قدر من الثقة لدى محيطها.

3.1.2. أنواع تدقيق الحسابات

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي، تختلف فيما بينها من حيث الزاوية التي ينظر بها إليها، إلا أنه ورغم ذلك فهي تهدف لتحقيق غاية واحدة. سنقوم بدراسة هذه الأنواع على النحو المبين في الشكل رقم: 1.2.

¹ العايب عبد الرحمان، مداخلة تحت عنوان: نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن 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، ص 4.

الشكل رقم: 1.2 انواع تدقيق الحسابات.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002، ص ص 33-38.

• من حيث الإلزام القانوني:

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين: التدقيق الإلزامي، والتدقيق الاختياري.

1. التدقيق الإلزامي

هو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث تلتزم المؤسسة بتعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد قوائمها المالية الختامية والمصادقة عليها، وفي حالة عدم التزام المؤسسة بذلك فإنها تعد مخالفة للقانون وبالتالي تقع تحت طائلة العقوبات المقررة به. ومن أمثله تدقيق حسابات شركات المساهمة¹.

2. التدقيق الاختياري

هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني، أي يكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، ففي المنشآت الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بمدقق خارجي للحسابات لتدقيق حسابات المنشأة واعتماد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجوده، من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية بما فيها نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تُتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد؛ وفي حالة المنشآت الفردية نلاحظ أن وجود مدقق خارجي قد يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة الموجهة لمصلحة الضرائب².

• من حيث توقيت عملية التدقيق

يقسم التدقيق من حيث التوقيت إلى نوعين:

1. التدقيق المستمر

يقصد بالتدقيق المستمر قيام المدقق بعملية الفحص والتدقيق بصفة مستمرة خلال السنة المالية ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، ولهذا النوع من التدقيق مزايا وعيوب يمكن أن نلخصها فيما يلي:

أ. مزايا التدقيق المستمر³:

- طول الفترة الزمنية التي تتم بها عملية التدقيق، حيث تساعد المدقق على التدقيق بشكل أكثر تفصيلا ودقة؛
- كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في انتظام العمل وإنجازه بسرعة وبدقة ويقلل من فرص ارتكاب الغش والتلاعب؛
- يساعد المدقق على الانتهاء من عمله خلال فترة قصيرة؛

¹ محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 33.

² المرجع السابق، ص 34.

³ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، ط 1، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2009، ص 50.

- تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة، مما يمكن من اكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل؛
- انتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق، حيث يوزع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة التي يقوم بتدقيقها طوال السنة.

ب. عيوب التدقيق المستمر¹:

- وجود احتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق تدقيقها؛
- تعطيل وعرقلة أعمال المؤسسة أثناء القيام بعملية التدقيق؛
- شعور المدقق ومساعديه بالملل والإرهاق نتيجة لطول فترة التدقيق؛
- التردد الكثير للمدقق على المؤسسة قد ينتج عنه ربط صلات مع الموظفين، مما قد يؤثر على حياديته واستقلاليته، وبالتالي قد يضر بمصالح المؤسسة والمساهمين.

2. التدقيق النهائي

يتميز هذا النوع من التدقيق بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق إلى هذا النوع عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة، ومن المزايا التي يوفرها هذا النوع من التدقيق ما يلي²:

- التقليل من احتمالات التلاعب في البيانات والأرقام النهائية، حيث أن جميع الحسابات يكون قد تم إقفالها؛
 - عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المنشأة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد إقفالها؛
 - إن إجراء عملية التدقيق بصورة متواصلة خلال فترة زمنية محددة يضعف من احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات المختلفة.
- أما أوجه النقد التي توجه إليه فتتمثل في³:
- قصر الفترة الزمنية اللازمة لعملية التدقيق، مما قد يؤثر على جودته، ويؤدي إلى إغفال بعض النقاط؛

¹ المرجع السابق، ص 50.

² محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 38.

³ المرجع السابق، ص 39.

- القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم، لعلمهم أن الأخطاء لن تكتشف إلا في نهاية السنة المالية، وبذلك لديهم الوقت الكافي لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدء في عملية التدقيق؛
- إن اكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة قد يترتب عليه عدم إمكانية العلاج، أو تراكم الأخطاء لأن توقيت اكتشاف الأخطاء أو التلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها؛
- قد يؤدي استخدام عملية التدقيق النهائي إلى ارتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب التدقيق، وخاصة إذا ما كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات التي يُدقق حساباتها واحدة أو متقاربة.

• من حيث نطاق عملية التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث نطاق التدقيق إلى نوعين:

1. التدقيق الكامل

في هذا النوع من التدقيق يكون نطاق عمل المدقق غير محدد، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المدقق أية قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به¹، ومن الأمثلة على ذلك حالة تعيين مدقق خارجي لإحدى شركات المساهمة.

2. التدقيق الجزئي

في هذا النوع من التدقيق يتم وضع قيود على نطاق أو مجال عملية التدقيق، بحيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المدقق على سبيل الحصر نطاق عملية التدقيق، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق العمل المطلوب منه فقط دون غيره. ولذلك يتعين في مثل هذه الحالات وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود ونطاق عملية التدقيق والهدف المراد تحقيقه².

• من حيث مدى الفحص

ينقسم التدقيق من حيث مدى الفحص إلى نوعين:

¹ عبيد سعد شرتم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2007، ص 23.

² محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 35.

1. التدقيق الشامل

يعني هذا النوع من التدقيق أن يقوم المدقق بالتدقيق في جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، ويجب الإشارة إلى أن هذا النوع يصلح في المؤسسات الصغيرة الحجم، حيث أنه في المنشآت الكبيرة سوف يؤدي استخدام هذا النوع من التدقيق إلى ارتفاع أعباء عملية التدقيق¹.

2. التدقيق الاختباري

يقتصر هذا النوع من التدقيق على فحص بعض العمليات دون غيرها، أي تدقيق الجزء من الكل، حيث يقوم المدقق باختبار عينة ويخضعها للفحص ثم يقوم بتعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات (المجتمع). وعادة ما يكون هذا النوع من التدقيق في المؤسسات الكبيرة الحجم، حيث أن كبر حجم عملياتها وتنوعها واهتمامها بأنظمة الرقابة الداخلية يؤدي إلى ضرورة تبني هذا النوع من التدقيق². وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق العمل المحدد له.

• من حيث القائم بالتدقيق

يمكن تقسيم التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق إلى نوعين أساسيين هما:

1. التدقيق الداخلي

أهم ما يميز هذا النوع من التدقيق أنه يتم بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين للمنظمة كموظفين. يعرف التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وهادف، يعمل على تأمين قدر من سيطرة المنظمة على عملياتها، من خلال تقديم النصائح والتوجيهات وتصحيح الأخطاء والمشاركة في خلق القيمة المضافة، ومساعدتها على تحقيق أهدافها بواسطة إكسابها آلية منظمة ومنهجاً انضباطياً لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة الشركة³.

كما يعرف التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وموضوعي يؤدي إلى خلق قيمة مضافة للمؤسسة من خلال ضمان دقة عملياتها⁴.

لعل السبب في نشأة هذا النوع من التدقيق يرجع أساساً إلى كبر حجم المشروعات وتعدد وتنوع عملياتها المالية وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية، الأمر

¹ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سابق، ص 35.

² محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 36.

³ Institut Français de l'audit et du Contrôle Interne « ifaci », **cadre de référence international des pratiques professionnelles et de l'audit interne**, édition d'ifaci, France, 2013, p 15.

⁴ Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, septième édition, eyrolles édition d'organisation, paris, 2010, p 73.

الذي استلزم وجود إدارة وقائية ورقابية تقوم بفحص منظم لحسابات المنظمة ودفاترها وسجلاتها وعملياتها وتضمن صحتها وجودتها، عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم للتدقيق الداخلي بالمؤسسة لا يُعني عن تكليف المدقق الخارجي بفحص ومراجعة حساباتها، فالطريقة التي ينفذ بها المدقق الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المدقق الداخلي.

2. التدقيق الخارجي

على عكس التدقيق الداخلي فالتدقيق الخارجي تقوم به جهة مستقلة من خارج المؤسسة، قد تكون مكتبا من مكاتب المحاسبة والتدقيق، أو أي طرف خارجي متمهن ومختص، حيث أن الوظيفة الأساسية للمدقق الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ومحايدا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها.

إن عمل المدقق الخارجي لا يقتصر على تحقيق الهدف السابق فحسب بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية، وبيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمؤسسة أو الفحص لغرض خاص مثل: شراء المؤسسة أو إدماج المؤسسة، وعملية التدقيق الخارجي قد تقع عادة في نهاية السنة المالية كما أنها شاملة وكاملة، حيث أن المدقق يعمل دون قيد وبطلع على ما يريد متى ما شاء. ويختتم المدقق الخارجي عمله بإعداد تقرير مفصل يتضمن نتيجة عملية التدقيق وعادة ما تكون موضع ثقة وتقدير لما يتمتع به المدقق الخارجي من استقلالية وحياد وعلم وخبرة ودراية؛ وهو مسؤول عما يتضمنه تقريره من بيانات وحقائق مالية وآراء مسؤولة أمام القانون وجميع الأطراف ذات المصلحة.

فيما يلي الجدول رقم 1.2 والذي يبين أوجه الاختلاف بين كل من وظيفة المدقق الداخلي والمدقق

الخارجي:

الجدول رقم: 1.2 أوجه الاختلاف بين كل من وظيفة المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

المدقق الداخلي	المدقق الخارجي	
<ul style="list-style-type: none"> - الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة، عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفاء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعية. 	<ul style="list-style-type: none"> - الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة لنتيجة الأعمال والمركز المالي. - الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية. 	<ul style="list-style-type: none"> • من حيث الهدف
<ul style="list-style-type: none"> - موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ويتم تعيينه من طرف الإدارة. 	<ul style="list-style-type: none"> - شخص مهني مستقل عن المؤسسة، يعين من طرف الملاك. 	<ul style="list-style-type: none"> • نوعية من يقوم بالتدقيق
<ul style="list-style-type: none"> - يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات مثل: الحسابات والتكاليف، ولكنه يخدم رغبات وحاجيات الإدارات الأخرى 	<ul style="list-style-type: none"> - يتمتع بالاستقلال الكامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي. 	<ul style="list-style-type: none"> • درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي
<ul style="list-style-type: none"> - مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم فهو يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا. 	<ul style="list-style-type: none"> - مسؤول أمام الملاك، ومن ثم فهو يقدم لهم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية. 	<ul style="list-style-type: none"> • المسؤولية
<ul style="list-style-type: none"> - تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق الداخلي، فبقدر المسؤوليات التي تتعهد بها الإدارة للمدقق الداخلي يكون نطاق عمله. 	<ul style="list-style-type: none"> - يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال التدقيق الخارجي. 	<ul style="list-style-type: none"> • نطاق العمل
<ul style="list-style-type: none"> - يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة. 	<ul style="list-style-type: none"> - يتم الفحص غالبا مرة في نهاية السنة المالية، وفي بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة. 	<ul style="list-style-type: none"> • توقيت الأداء

المصدر: محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر على، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر،

المبحث الثاني: 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 شهدتها 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، ودراسة علاقته بكل من وظيفة التدقيق الداخلي ولجان التدقيق وأهم العوامل المحددة لجودته، والتي تنعكس إيجابيا على جودة حوكمة الشركات، ثم نختتم هذا المبحث بدراسة واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال دراسة بعض الأطر القانونية والتنظيمية التي تحكمها.

1.2.2. 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 بتقدم 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 والاختلاسات¹.

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 الخطط²، 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:

1. 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 يديرونها بمستوى أكبر بكثير من توفرها لدى الموكلين (الملاك)، وبالتالي فقد يمارس الوكلاء سياسات أو استراتيجيات لا تحقق أفضل ما يرحوه الملاك، والتي قد تضر بمصالح المساهمين ومصالح الشركة ككل³. إن عدم تماثل المعلومات لا يحدث نتيجة لطبيعة ومواصفات كل طرف فحسب، وإنما يحدث كذلك كنتيجة لكثرة التعارضات الموجودة في المؤسسة بين مختلف الأطراف المؤثرة⁴.

¹ شوقي جباري، مرجع سابق، ص 16.

² حوري زيب، مرجع السابق، ص 18.

³ 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.

⁴ Ebondo wa mandzila, *La gouvernance de l'entreprise une approche par l'audit et contrôle interne*, Harmattan, Paris, France, 2005, p 114.

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 مسيريتها 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 يلي¹:

● 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

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 لأسهم 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 وطمأننتهم حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسة.

2. 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 وأصول الشركة، ومن بين هذه الأطراف نجد²:

¹ Pige Benoît, *Audit et contrôle interne*, Edition EMS, 2ème édition, Paris, france, 2001, p p: 96-97.

² شوقي جباري وآخرون ، مرجع سابق، ص 12.

- **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، رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب وتقرير الإعانات للمؤسسات، لهذا وجب أن تكون هذه البيانات تعبر عن المركز المالي الحقيقي¹.
 - **العمال في المؤسسة:** والذين تمهم معرفة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة التي يعملون بها 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 لأهميتها ودورها في رصد مختلف المخاطر والأخطاء التي تواجهها المؤسسات في أعمالها اليومية وكشف مختلف المخالفات والنواقص التي قد تؤثر على جودة قوائمها المالية.

¹ حوري زينب، مرجع سابق، ص 16.

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 التدقيق¹ 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 شفوية 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 الأخرى²، ومدى قدرة الإدارة على التسيير بطريقة فعالة³، وهنا تكون قد وقعت عليه مسؤولية جديدة تضاف إلى مسؤوليته التي تتعلق بتدقيق القوائم المالية.

مما لا شك فيه أنّ قيام المدقق الخارجي بإبداء رأيه حول نجاعة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ونظامها التسييري من شأنه أن يوضح الصورة الحقيقية للمؤسسة لمتخذي القرار والمساهمين ويوجههم ويمكّنهم 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 أولاً 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 استخدامها⁴.

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 Idem, p 238.

³ 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, p p: 16-15.

⁴ عائشة سلمى كيجلي وآخرون، 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 2013،

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 يلي¹:

- **الدقة والمصدقية:** يقصد هنا بخاصيتي الدقة والمصدقية وجود درجة عالية التطابق بين المقاييس (المعلومات) وبين الظواهر المراد التقرير عنها، والعبارة هنا بصدق تمثيل المضمون والجوهر، وتتحدد مصداقية ودقة المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية بمقدار خلوها من الأخطاء الهامة والتحريفات.
- **الإفصاح 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 مستخدميها، وحتى تحقق هذا الهدف يجب أن تكون لها قيمة تنبؤية واسترجاعية.
- **ثبات المعلومات المحاسبية:** يقصد بالثبات هنا أن تطبق المنشأة نفس الأساليب والطرق والمعايير لنفس الأحداث المحاسبية من فترة إلى أخرى حتى تكون مفيدة عند مقارنتها مع تقارير الشركات الأخرى التي 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 مستخدمي 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 ودقتها².

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 والمصدقية على هذه المعلومات³ من جهة، ومن جهة أخرى التأثير على مخرجات هذه القوائم المالية وجعلها ملائمة وتحقق الغاية منها، ويمكن التطرق لدور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية من زاويتين:

¹ 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.

² عبيد نعيمة، دور المراجعة كآلية لحوكمة المؤسسات الجزائرية، مقدمة إلى الملتقى الدولي حول إشكالية حوكمة الشركات والإزامية 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 ص: 130.

³ هوام جمعة، مرجع سابق، ص 19.

- 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 وطريقة تقييدها ومدى الأخذ بعين الاعتبار المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية عند إعدادها¹، 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 التالية²:

- 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 تأكيد 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. 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

¹ هيدوب ليلي رعمة، 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 كآلية 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، م أ، تاريخ الإصدار 2010، ص ص: 370-560.

الكافي أن يتم الإفصاح عن كافة المعلومات المهمة لجميع الأطراف التي تربطها علاقة بالمنظمة، بما فيها القوائم المالية والملاحق التفصيلية الخاصة بها لتجنب تضليل هذه الأطراف¹.

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 سلباً على قراراتهم ويفقد البيانات والمعلومات المحاسبية قيمتها.

إن عملية التدقيق الخارجي تلعب دوراً كبيراً 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 ب²:

- التأكد من إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقاً للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي، حيث أن وضع وتطبيق معايير عالية النوعية ومعترف بها دولياً يساعد على تحسين الشفافية ويمكن من مقارنة القوائم والتقارير المالية؛
- التأكد من أن المعلومات المفصحة عنها على درجة كبيرة من الدقة والوضوح وسهولة الفهم؛
- التأكد من كفاية المعلومات المفصحة 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 المفصحة 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 إيجابياً على جودة التقارير والمعلومات المحاسبية المفصحة عنها.

ج. التدقيق الخارجي ودوره في حماية الشركة وأموال المساهمين

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

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، مرجع سابق، ص 465.

- الزاوية الأولى تتعلق بالمدقق الخارجي ودوره في تقييم مدى ملاءمة فرض استمرار المشروع والتنبؤ بالانهايات المالية للمنشأة لمدة زمنية معقولة من خلال تحليله لنتائج التدقيق التي تحصل عليها وتقييمها وتبليغها للأطراف المعنية¹؛ الأمر الذي قد يمكن متخذي القرار في المنشأة من اتخاذ الاحتياطات والتدابير التصحيحية 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 تفاقمها² وزيادة درجة تخوف مختلف الأطراف من القيام بأي عمل قد يمس بأموال الشركة والمساهمين وحقوق وأموال الأطراف الأخرى ذات العلاقة.
- مما سبق نستنتج أن لعملية 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 وبارمالات الإيطالية وفيفندي الفرنسية وغيرها خير دليل على ذلك.

2.2.2. علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات

تعتبر عملية التدقيق الخارجي من بين أهم الآليات الداعمة لحوكمة الشركات، وذلك نظرا للدور الذي تلعبه في سبيل مساعدة ودعم باقي الآليات الأخرى التي تقوم عليها الحوكمة، وخاصة لجنة التدقيق ووظيفة التدقيق الداخلي من خلال العلاقة التكاملية التي تربطها بهم والمبنية على أساس التعاون المتبادل، وسوف يتم إبراز هذه العلاقة ودورها في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات من خلال ما يلي:

1.2.2.2. علاقة التدقيق الخارجي بلجان التدقيق

قبل التطرق إلى علاقة التدقيق الخارجي بلجان التدقيق، ارتأينا أن نقوم أولا بالتعريف بلجان التدقيق وتحديد مسؤولياتها ودوافع إنشائها.

1. تعريف لججان التدقيق:

حتى الآن لا يوجد تعريف موحد للجان التدقيق، وذلك راجع إلى أن مسؤولياتها قد تختلف من شركة إلى أخرى³، لذلك سوف نقوم بعرض مجموعة من التعاريف المتعلقة بها:

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 أبريل 2009، ص 7.

² قوريشي العيد وآخرون، مداخلة تحت عنوان: دور تطبيق آليات حوكمة الشركات في التقليل من الفساد المالي والإداري، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية 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 17.

³ خنشور جمال وآخرون، مداخلة تحت عنوان: دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية 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 8.

تعرف لجان التدقيق حسب الهيئة الكندية للمراجعين القانونيين كما يلي: هي عبارة عن لجنة مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة، تتركز مسؤولياتها في تدقيق القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتعد حلقة وصل بين المدققين الخارجيين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المدقق الخارجي، ونطاق ونتائج عملية التدقيق، وكذلك الرقابة الداخلية للشركة، وجميع المعلومات المالية المعدلة للنشر¹. كما تعرف لجان التدقيق على أنها لجان يتم تكوينها من خلال مجلس إدارة الشركة بغرض مراجعة عمليات إعداد التقارير المحاسبية والمالية، وأيضاً مراجعة الإفصاح في التقارير والقوائم المحاسبية التي تنشرها الشركة². يمكن تعريف لجان التدقيق على أنها عبارة عن لجان منبثقة عن مجلس الإدارة تتركز مسؤولياتها في مراجعة البيانات المالية والإشراف على السياسات المحاسبية والرقابة الصارمة على الممارسات الإدارية³. من خلال التعريف السابقة نستنتج أن هناك ثلاث خصائص مميزة للجان التدقيق، وهي:

- أنها لجان مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة؛
- أنها لجان منبثقة من أعضاء مجلس الإدارة الذين تتوفر لديهم الخبرة والكفاءة في مجال المحاسبة والتدقيق؛
- تتولى مراجعة عمليات إعداد التقارير المحاسبية والمالية، ومراجعة عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، وأيضاً مراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات.

2. مسؤوليات ودوافع إنشاء لجان التدقيق:

أولاً: مسؤوليات لجان التدقيق

تقع على عاتق لجان التدقيق مجموعة من المهام والمسؤوليات تنصب جميعها نحو توفير الحماية والحفاظ على السلامة المالية للمساهمين والشركة، ويمكن إبراز مسؤوليات لجان التدقيق فيما يلي⁴:

- مراقبة المخاطر المالية والرقابة الداخلية للشركة، حيث تتحمل لجنة التدقيق بصفتها لجنة مختارة من طرف مجلس الإدارة مسؤولية مساعدته في تنفيذ مسؤولياته الرقابية، وتمثل المسؤوليات الملقاة على عاتقها في هذا الإطار في مراقبة عملية إدارة المخاطر التي يمكن أن تؤثر على إعداد وسلامة التقارير المالية للشركة، ومراقبة سلامة نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بإعدادها والالتزام بالمعايير المحاسبية والتشريعات والتعليمات الصادرة عن الجهات المعنية.

¹ عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد لجان حوكمة الشركات، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة م 22، ع 1، ص ص: 189-217، تاريخ النشر 2007، ص 193.

² حنشور جمال وآخرون، مرجع سابق، ص 8.

³ Wafa Masmoudi Ayadi et Autres, **Impact des caractéristiques du conseil d'administration et du comité d'audit sur la qualité du résultat comptable des entreprises françaises**, Faculte des sciences économiques et de gestion, universite de sfax, date de consultation : 18-09-2014, p 6, Site : http://documents.escdijon.eu/pdf/cig2014/ACTESDUCOLLOQUE/MASMOUDI-AYADI_BOUELBENE.pdf

⁴ نادي رجال الأعمال اليمنيين (ybc)، دليل عمل لجنة المراجعة، 2010، تاريخ الاطلاع: 2014-08-01، ص ص: 7-9، الموقع: www.cg.ybc-yemen.com.

- الإشراف وممارسة الرقابة على عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، حيث تتولى لجنة التدقيق في هذا الإطار مهمة تعيين مدير إدارة التدقيق الداخلي وترقيته أو الاستغناء عنه، وكذا تعيين مكافآته وتقوم بالمساعدة في تحديد مؤهلاته وتسلسل تبعيته الإدارية، وذلك لضمان اتصاله بكافة المسؤولين في مجلس إدارة الشركة، كما تقوم اللجنة بإقرار مهام وخطة نشاط إدارة التدقيق الداخلي، وذلك لضمان قيامها بدورها في عملية المراقبة بشكل صحيح؛ وكذلك من مهام لجنة التدقيق الإشراف على المدققين الخارجيين والمساهمة في تعيينهم وتحديد عقودهم ووضع سلم الشروط المطلوبة لاختيارهم¹، وضمان استقلاليتهم وتقييم عملهم واستبدالهم إذا اقتضت الضرورة ذلك، وذلك بعد موافقة المساهمين باعتبارها ممثلة لهم بتفويض من مجلس الإدارة، ويجب على اللجنة أن تحدد في تقييمها للمدقق الخارجي مدى كفاءته، ومدى جودة وكفاية عملية التدقيق ومدى ملاءمة أتعابه لحجم مهامه في الشركة وتعقيدها وخطورتها.
- دراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة للموافقة عليها، حيث تختص لجنة التدقيق بفحص ومراقبة الأسس والقواعد التي تم على أساسها إعداد هذه القوائم المالية ومدى صحتها وملاءمة المعلومات المالية التي تتضمنها²؛
- التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية وتقديم أي توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل هذا النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويخدم ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة³.

ثانيا: دوافع إنشاء لجان التدقيق

- نتيجة لتنوع وضخامة الأعمال التي يقوم بها مجلس الإدارة، وكذلك الحاجة لجهة رقابية داخلية مستقلة في نشاطها تضمن مساعدة مجلس الإدارة على ممارسة وتنفيذ جزء من مهامه، وتسهر على ضمان استقلالية المدقق الداخلي والخارجي، فقد تم تفويض لجان التدقيق لكي تتولى المهام التي تطرقنا لها في الفقرة السابقة بالتفصيل. وفيما يلي بعض الأسباب الأخرى التي تدعم ضرورة قيام لجان التدقيق بهذه المهام⁴:
- لجان التدقيق تتكون من أعضاء مستقلين وغير تنفيذيين يمتلكون المهارات المالية والمحاسبية ويتوفر لهم الوقت الكافي، وبالتالي تعتبر في مكان أفضل من مجلس الإدارة بكل أعضائه من ناحية الإشراف على القوائم المالية؛
 - في بعض الأحيان قد تحدث خلافات بين مصالح أعضاء مجلس الإدارة والمصلحة المكلفة بجودة القوائم المالية بالشكل الذي لا يكون من الملائم تدخل أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في عملية إعداد التقارير المالية، ومن هنا تبرز أهمية وجود أعضاء غير تنفيذيين داخل لجان التدقيق؛

¹ Institut Français des Administrateurs (IFA), **Comites D'audit et Auditeurs Externes**, Edition de Institut français des administrateurs (IFA), 2009, p 6.

² عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 319.

³ عوض بن سلامة الرجيلي، مرجع سابق، ص ص: 195-196.

⁴ خنشور جمال وآخرون، مرجع سابق، ص 9.

- مواعيد تقديم التقارير المالية والتي تتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لها سنويا أو كل سداسي، مما يستلزم قدرا كبيرا من الوقت والجهد، وقد يكون إشراك كافة أعضاء مجلس الإدارة في هذه العملية التي تستغرق وقتا طويلا أمرا لا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة؛
- الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير وخاصة الشركات الضخمة، والذي يتطلب قدرا كبيرا من الخبرة والممارسة في المحاسبة والإدارة المالية، تلك الخبرة والكفاءة لا تتوفر لدى جميع أعضاء مجلس الإدارة، ولكن تتوفر لدى أعضاء لجان التدقيق؛
- في حالة وجود علاقة مباشرة بين المدققين الخارجيين ومجلس الإدارة فقد تؤدي إلى التأثير على استقلالية المدقق الخارجي لإبداء رأي فني محايد، ومن ثم فإن وجود لجنة التدقيق في أي شركة يمثل حماية للمساهمين ويضمن تحقيق استقلال مدقق الحسابات¹؛
- حاجة أصحاب المصلحة في المؤسسات خاصة المقيدة بالبورصة إلى آلية إدارية تساهم في الضبط والرقابة على أداء الإدارة خاصة فيما يتعلق بالأموال المالية والرقابية².

3. علاقة لجان التدقيق وعملية التدقيق الخارجي ودورها في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات

تظهر العلاقة بين عملية التدقيق الخارجي ولجان التدقيق من خلال مهام ومسؤوليات هذه الأخيرة، ودورها في تدعيم فعالية التدقيق الخارجي، فقد حرصت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية على أن يكون من بين مهام ومسؤوليات لجان التدقيق دعم وتعزيز فاعلية واستقلالية المدقق الخارجي بالشكل الذي يستطيع من خلاله أداء مهامه بدون أي ضغوط أو تدخل من إدارة الشركة، وكذلك السهر على متابعة نشاطهم وتقييم أدائهم بصورة مستمرة، بما يكون له الأثر الإيجابي في زيادة ثقة المساهمين والحفاظ على حقوقهم وممتلكاتهم وأصول الشركة. ومن بين هذه الهيئات نجد لجنة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) التي اعتبرت أن من أهم وظائف لجنة التدقيق حماية استقلالية المدقق الخارجي، حيث ربطت جودة عملية التدقيق بقدر الاستقلالية التي يتمتع بها هذا الأخير³. ويمكن إبراز الدور المهم الذي تقوم به لجنة التدقيق في تدعيم فعالية التدقيق الخارجي من خلال⁴:

- ترشيح وتعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه وإعداد خطاب التكاليف الصادر له؛
- متابعة نتائج الفحص الذي يقوم به المدقق الخارجي ودراسة وتقييم ملاحظاته واستلام تقرير التدقيق ودراسة التوصيات الواردة به؛
- مساعدة المدقق الخارجي في أداء مهامه والمحافظة على استقلاله، وكذلك إيفائه بكافة المعلومات والإيضاحات التي يحتاجها والعمل على حل كافة النزاعات والمشكلات التي قد تنشأ بينه وبين الإدارة؛

¹ عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، مرجع سابق، ص 314.

² المرجع السابق، ص 315.

³ Joseph V. Carcello and Terry L. Neal, «Audit Committee Characteristics and Auditor Dismissals following "New" Going-Concern Reports», the accounting review, vol. 78, No. 1, January 2003 p p: 95-117.

⁴ عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، مرجع سابق، ص ص: 319 - 320.

- العمل كحلقة صلة بين المديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة وبين المدققين الخارجيين، وبالتالي فهي تعمل على دعم وتحسين عملية الاتصال بالمدققين، وعلى دعم استقلال المدقق الخارجي؛
- متابعة ردود أفعال أصحاب المصالح في حالة عدم رضاهم عن الإفصاح المحاسبي والتقارير المالية المنشورة، بالإضافة إلى أسباب تعديل المدقق الخارجي لرأيه في القوائم المالية.
- على ضوء ما عرضنا سابقا من مهام وأدوار ومسؤوليات منوطة بلجان التدقيق تجاه المدقق الخارجي نجد أن هناك الكثير من الآثار الإيجابية للعلاقة التي تربطهما في مجال دعم حوكمة الشركات، والتي نخصرها فيما يلي¹:
- أن دور لجنة التدقيق يعتبر دورا مهما في تدعيم جودة عملية التدقيق الخارجي خاصة بالنسبة لترشيح مدققي الحسابات ذوي الخبرة والكفاءة الملائمة، ومساعدتهم على أداء مهامهم والحفاظ على استقلالهم وتحسين علاقتهم مع إدارة الشركة، بالإضافة إلى تحقيق التنسيق الفعال معهم وتحديد مجال عملية التدقيق ودراسة ملاحظاتهم وتوصياتهم والعمل بها، كل هذا من شأنه أن يعود بالنفع على أداء الشركة ومصصلحة جميع الأطراف بها.
- أن لجنة التدقيق لها دور كبير بلا شك في تعيين وعزل المدقق الخارجي وتحديد أتعابه مما يحافظ على استقلاله، ويزيد من مصداقية تقارير عملية التدقيق، ومنها تقرير المدقق الخارجي عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية للشركة؛
- لجنة التدقيق لها دور كبير في تلقي وفحص تقرير مدقق الحسابات، وما يشمله من أوجه الضعف والقصور، والتي تم اكتشافها في سياق عملية التدقيق التي قام بها، ويمكن للجنة التدقيق في هذا المجال النصح باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة للتغلب عليها، وكذلك الأمر بالنسبة لأوجه القصور المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية بما يحقق الهدف من هذا التقرير ويزيد من فعاليته.
- يساعد وجود لجنة التدقيق لمجلس الإدارة على التحقق من تنفيذ السياسات الموضوعية وتحقيق الأهداف المرجوة وزيادة القدرة التنافسية للشركة، خاصة في مجال تطوير النظم والإجراءات وحل المشاكل مع المدققين وضمان حصولهم على ما يحتاجون إليه من معلومات وإيضاحات، وبالتالي زيادة فاعلية القوائم المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ الكثير من القرارات، خاصة في مجال تقييم الأداء وتوجيه الاستثمارات.
- أضف إلى ذلك الاستفادة التي تحصل عليها لجنة التدقيق من المدقق الخارجي، وذلك حينما تكون قادرة على استخدام المعلومات التي تم جمعها عن طريقه في تقييم ضوابط الرقابة الداخلية للشركة، وتحسين أدائها، وتقييم أداء الإدارة، وفعالية المدقق الداخلي، وهذا ما يؤدي إلى إيجاد نظام قوي للرقابة الداخلية².

¹ المرجع السابق، ص330.

² براق أحمد وآخرون، مداخلة تحت عنوان: دور حوكمة الشركات في التنسيق بين آليات الرقابة الداخلية والخارجية، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية 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 8.

الجدير بالذكر أن كافة الأمور المتعلقة بتبعية مدقق الحسابات الخارجي وتغييره وتحديد أتعابه يحكمها القانون، وتكون عادة هذه الأمور من سلطة الجمعية العامة بمساهمة من لجنة التدقيق، للمحافظة على استقلاليتها على الإدارة¹، لأن أي تدخل للإدارة في تعيين وعزل مدقق الحسابات وتحديد أتعابه قد يضعف من استقلاله، ويقتصر دور لجان التدقيق هنا في تحديد دفتر الشروط اللازمة لاعتماد المدققين الخارجيين وترشيحهم وتقديمهم إلى الجمعية العامة للمساهمين لكي يتم تعيينهم، وتقييم عملهم وتقديم توصيات لها فيما يتعلق بكفاءتهم، وأدائهم وإبداء الرأي في مدى توافق أتعابهم مع حجم العمل الذي يقومون به، والإشراف على تبني سياسة ملائمة قصد تغييرهم بصفة دورية؛ في هذا الإطار وحتى تحقق عملية التدقيق الخارجي الأهداف المرجوة منها في تدعيم حوكمة الشركات وجب على لجان المراجعة تبني المعايير المحددة لاختيار المدقق الخارجي، والتي قسمها *gabb et blachiston* من خلال الدراسة التي قاما بها عام 2004 إلى معايير إلزامية وأخرى مكملية، فبالنسبة للمعايير الإلزامية فينبغي على لجنة التدقيق أن تتحقق من قدرة المدققين الخارجيين على أداء عملية المراجعة بالجوودة المطلوبة وبصورة مستقلة، وأما المعايير الأخرى المكملية فتتعلق بمدى إدراكهم لطبيعة نشاط المؤسسة وخبرتهم بالصناعة التي تنتمي إليها².

2.2.2.2. علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي ودورها في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات

لقد خلصت العديد من الدراسات في مجال حوكمة الشركات إلى ضرورة وجود نظام تدقيق داخلي في الشركات يعمل جنباً إلى جنب مع المدققين المستقلين، خاصة في ظل توسع نشاط هذه الأخيرة وكبر حجمها وتضاعف أعمالها وعدم قدرة المدققين الخارجيين على تدقيق جميع حساباتها وقيودها وعملياتها. وقبل التطرق لعلاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي ودورها في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات يجب أولاً أن نتعرف على دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات.

1. دور وظيفة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات

يلعب التدقيق الداخلي دوراً مهماً في حوكمة الشركات سواء من حيث مراقبة تحقيق الأهداف التي تضعها الشركة، أو في تقييم الخطط والأساليب المعتمدة، أو في إدارة المخاطر التي قد تتعرض لها هذه الأخيرة، فحسب معهد المدققين الداخليين فإن المدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات عبر محورين، الأول هو تقييمه لجميع الهياكل والإجراءات والسياسات المتعلقة بالحوكمة، والثاني هو تدقيقه المركز لمجموعة العناصر المتعلقة بها³، ويمكن إبراز دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات من خلال⁴:

¹ عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، مرجع سابق، ص 320.

² المرجع السابق، ص 343.

³ فروم محمد الصالح، مداخلة تحت عنوان: دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات، مقدمة إلى المنتدى 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 22.

⁴ المرجع السابق، ص ص: 22، 25، 27.

- مراجعة السياسات المتعلقة بالجوانب السلوكية والأخلاقيات التنظيمية وتعزيزها بالتوصيات المكتملة ومراجعة وصول التعليمات إلى جميع الموظفين بالشركة؛
- تقييم المزايا والتعويضات التي يحصل عليها العاملون من طواقم الإدارة العليا للشركة ومدى استحقاقهم لها، وما إذا كان هناك استخدام شخصي لمصادر الشركة، ويمكن من خلال ذلك ضمان عدم سيطرة الإدارة التنفيذية على نسبة معتبرة من أرباح الشركة؛
- التأكيد على شفافية معاملات الشركة مثل إجراءات المحاسبية والمالية والتدقيق الخارجي؛
- إمداد مجلس الإدارة بكافة المعلومات التي تمكنه من الاطلاع على أحوال الشركة بشكل دقيق؛
- اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية، وتقييم هذه الإجراءات، إذ أن قيام المدقق الداخلي بتقييم الإجراءات يمنحها أكثر قوة وقدرة على تحقيق الأهداف سواء أهداف الإجراءات أو أهداف المنشأة ككل؛
- تحسين عمليات المؤسسة والتأكد من سلامة كافة معلوماتها المالية والتشغيلية وزيادة فعالية وفاعلية جميع أنشطتها؛
- تقديم تأكيد معقول على أن مخاطر المؤسسة تدار بفاعلية وكذا من خلال تقديم تحسينات في مجال إدارة المخاطر، فوظيفة التدقيق الداخلي قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي وهو التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري، ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للمؤسسة والمتمثلة في تدقيق إدارة المخاطر، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة المساهمين والأطراف الأخرى ذات المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم، وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم¹.

2. علاقة التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في حوكمة الشركات

يمكن التطرق إلى دراسة العلاقة التي تربط التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي في حوكمة الشركات من زاويتين:

أ. المدقق الخارجي بصفته مسؤولاً عن فهم وتقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي:

لقد رأينا سابقاً بأن من بين المهام التي أوكلتها معايير التدقيق الدولية للمدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق مهمة إبداء رأيه حول مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة المتعلقة بإعداد القوائم المالية. حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية فإن المدقق الخارجي ملزم بإبداء رأيه حول أدائها ومدى التزامها بالمعايير وبقواعد التصرف والسلوك المهني أثناء ممارسة مهامها المتعلقة بالرقابة على إعداد القوائم المالية للمؤسسة، ومدى أخذها بعين الاعتبار مصلحة المساهمين وباقي الأطراف ذات المصلحة². وفي هذا

¹ حسين بريقي، وآخرون، مداخلة تحت عنوان: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاساته على تطبيق حوكمة المؤسسات، 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 14.

² عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية 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 13.

الإطار ولغرض فهم وتقييم وظيفة التدقيق الداخلي فقد حددت معايير التدقيق الدولية للمدقق الخارجي مجموعة من المؤشرات الدالة هي¹:

- موقع المدقق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومدى تأثير ذلك على قابليته لكي يكون موضوعياً، حيث أن الحالة المثالية حسب نفس المعايير هي أن يكون مرتبطاً بأعلى مستوى إداري، وأن يكون متحرراً من أية مسؤولية تشغيلية، وأن لا تكون هناك أي عوائق أو تقييدات إدارية تكون قد وضعتها الإدارة على عمله؛
 - طبيعة ومدى المهام المكلف بها المدقق الداخلي، حيث يحتاج المدقق الخارجي كذلك إلى دراسة فيما إذا كانت الإدارة تعتمد على توصيات المدقق الداخلي وماهي الأدلة المعززة لذلك؛
 - الكفاءة المهنية للأفراد المكلفين بإنجاز أعمال التدقيق الداخلي، من حيث التدريب المهني والتأهيل العلمي، فقد يقوم المدقق الخارجي بفحص سياسات توظيف وتدريب موظفي التدقيق الداخلي وخبراتهم ومؤهلاتهم الفنية؛
 - مدى أخذ التدقيق الداخلي بعين الاعتبار معايير العناية المهنية اللازمة عند أدائه لمهامه، من حيث التخطيط والإشراف وغيرها.
- إن المدقق الخارجي وعند قيامه بهذه المهمة فإنه يساهم وبطريقة غير مباشرة في تحسين أداء وظيفة التدقيق الداخلي من خلال:

- تحديده مواقع القصور والضعف التي توصل إليها وإبلاغ المصالح المختصة بها، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينها؛
 - شعور المدقق الداخلي وبقينه بأنه مراقب سوف يؤدي به إلى الحرص أكثر على تفادي، بل القضاء على النقائص والانحرافات التي ما فتئ يقف عليها المدقق الخارجي².
- الأمر الذي ينعكس على جودة عملية التدقيق الداخلي، وبالتالي توفير حماية أكبر لأصول الشركات وأموال المساهمين وحقوق جميع الأطراف ذات العلاقة بها.

ب. التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي باعتبارهما آليتين رقابيتين متكاملتين في حوكمة الشركات:

في الآونة الأخيرة ومع زيادة متطلبات حوكمة الشركات زاد الاهتمام بدراسة العلاقة التي تربط بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي باعتبارهما آليتين رقابيتين يمكن لهما تعزيز جودة التدقيق والرقابة الشاملة، وجعلها أكثر فعالية وكفاءة³.

فالعلاقة بين عملية التدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات من هذه الزاوية تكمل من خلال وجود تكامل وتعاون إيجابي وثيق بينهما⁴، بحيث كل طرف يخدم ويكمل النقائص التي قد تكون في الطرف

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي للتدقيق رقم: 610، المتعلق ب: مراعاة عمل التدقيق الداخلي، مرجع سابق، ص 630.

² محمد بوتين، مرجع سابق، ص 25.

³ Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, **Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance de l'entreprise : une _étude exploratoire**, Publié par hal, France, 2010, p 7, Site :<https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00477399>

⁴ براق محمد، مرجع سابق، ص 14.

- الآخر، خاصة في ظل تداخل أعمالهما وتمازج أدواتهما ووسائلهما وارتباط نتائجهما ببعضهما البعض. ويمكن إبراز أهمية التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في النقاط التالية¹:
- تقوية قدرات التدقيق الخارجي والداخلي فيما يتعلق بتعزيز ممارسات الحوكمة الجيدة والمساءلة؛
 - تحسين ورفع مستوى تغطية أعمال التدقيق والحد من احتمالية الازدواجية في تنفيذ أعمال التدقيق؛
 - إن عملية التدقيق الداخلي التي عادة ما تكون شاملة لجميع البنود تسهم بشكل كبير في إنقاص كلفة عملية التدقيق الخارجي، وكذا توفير الوقت للسماح للمدقق الخارجي من فحص بنود أخرى، كما أنها تتيح للمدقق الخارجي توجيه عملية التدقيق؛
 - إن كبر حجم المؤسسات وتوزيعها جغرافياً يحتم على المدقق الخارجي زيادة ساعات العمل بما يتناسب وطبيعة المؤسسة، لذا وفي ظل وجود التدقيق الداخلي كوظيفة لدى الإدارة فإنها تراقب مختلف أجزاء هذه المؤسسة، سواء في المنطقة الواحدة أو في المناطق الأخرى، إن هذا الشكل يسمح للمدقق الخارجي بتوجيه عملية التدقيق في المناطق أو الأجزاء التي لم يشملها برنامج التدقيق الداخلي؛
 - تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة، وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة؛
 - بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري؛
 - زيادة خبرة المدقق الداخلي نتيجة لاحتكاكه المستمر بالمدقق الخارجي، خاصة في معالجة بعض البنود الجديدة، أو في توجيه عملية الفحص، أو في تعامله مع بعض المواقف؛
 - إضفاء الثقة على عملية التدقيق في المؤسسة سواء من قبل الإدارة أو من قبل الأطراف الأخرى في ظل تكامل النوعين باعتبار أن نقص أحد الطرفين يكمله الطرف الآخر؛
 - الإمداد الآني بالمعلومات المفحوصة التي تعبر عن الواقع الفعلي، وعلى ضوءها يستطيع متخذو القرارات اتخاذ قراراتهم المختلفة، والتي قد تكون تمويلية كالبنك، وقد تكون جبائية، وقد تكون من المستثمرين المحتملين، كل على حسب موقعه في البيئة الخارجية للمؤسسة.
- انطلاقاً مما سبق نستنتج أن عملية التدقيق الخارجي تؤثر وتتأثر بشكل كبير بأداء كل من وظيفة التدقيق الخارجي ولجان التدقيق، وبالتالي وقصد تحقيق أهداف الحوكمة وجب أن تكون علاقتهم موجهة نحو تبني أسس أخلاقية مبنية على أساس التكامل والتعاون المتبادل الهادف إلى تقوية نظام الرقابة الشاملة للشركة من أجل توفير أكبر حماية للمساهمين وباقي الأطراف ذات المصلحة.

¹ مسعودي صديقي وآخرون، مرجع سابق، ص: 164-168.

3.2.2. جودة عملية التدقيق الخارجي والعوامل المحددة لها

تعتبر جودة أداء عملية التدقيق الخارجي من أبرز متطلبات حوكمة الشركات، باعتبار أن ممارسة مهنة التدقيق من دون الأخذ بعين الاعتبار المعايير الأخلاقية والمهنية التي تحكمها يجعلها بدون قيمة. إن جودة عملية التدقيق تتأثر بعدة عوامل سوف نحاول التطرق إليها من خلال هذا المطلب، ولكن قبل ذلك يجب أولاً أن نبين المقصود من جودة عملية التدقيق.

1.3.2.2. المقصود بجودة عملية التدقيق الخارجي

على الرغم من أهمية مفهوم جودة التدقيق، إلا أنه لم يرد فيه تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين، ويرجع ذلك إلى اختلاف آرائهم وتوجهاتهم، وفيما يلي سوف نستعرض بعض المفاهيم المتعلقة به:

يقصد بجودة عملية التدقيق الخارجي قدرة المدقق على اكتشاف أعمال الغش والاحتيال وعدم انتظامية الحسابات المدرجة في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة والتبليغ عنها في تقريره السنوي¹. أما مفهوم جودة التدقيق من منظور نشرة معايير المراجعة رقم 4 (SAS N° 4) التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام 1974 يتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومعايير الأداء من طرف القائمين بعملية التدقيق².

أما على مستوى الدراسات الأكاديمية فقد استمر عدم الاتفاق على مفهوم جودة عملية التدقيق، حيث تبنت بعض الدراسات مفهوماً لجودة عملية التدقيق يقوم على أساس الالتزام بالمعايير المهنية، أما دراسات أخرى فقد عرفت على أنه نُحِلُّ القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات المؤثرة أو الجوهرية، كما تناولت دراسات أخرى جودة عملية التدقيق من منظور تدنية الخطر الكلي للتدقيق.

لا شك أن التعريف الأفضل لجودة عملية التدقيق هو النظر إليها على أنها التزام مدقق الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني، كون أن خلو القوائم المالية من الأخطاء هو نتاج الالتزام بمعايير التدقيق، كما أن تعريف جودة عملية التدقيق على أنها تدنية الخطر الكلي للتدقيق ينقصه الدقة إلى حد ما، ذلك لأن مفهوم خطر المراجعة يركز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه على أخطاء المدقق³، وكذلك كون أن تحقيق الأهداف المنوطة من عملية التدقيق لا يتسنى إلا من خلال الالتزام بمعايير جودتها.

¹ Eustache. Ebondo, Wa. Mandzila, OP.Cit, P 208.

² عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 380.

³ المرجع السابق، ص ص: 381-382.

2.3.2.2. العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي

تتأثر جودة عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي بمجموعة من العوامل، منها عوامل متعلقة بالشركات محل عملية التدقيق، والتي ترتبط أساساً بمدى التزام هذه الأخيرة بالمعايير المهنية في تعيين المدقق الخارجي، ومدى قدرتها على توفير الظروف الملائمة له لأداء أعماله والمحافظة على استقلاله. وعوامل تتعلق بالأفراد القائمين بعملية التدقيق¹، والتي ترتبط بمدى التزام المدقق الخارجي بالمعايير المهنية أثناء أدائه لمهمته في الشركة، ومدى كفاءته وكفاءة إجراءات اختياره للمدققين المساعدين وخبرتهم وتخصيص المهام المنوطة بهم، ودرجة هيكلية عملية التدقيق. سوف نحاول أن نتطرق لهذه العوامل بشكل أكثر تفصيلاً من خلال ما يلي:

1. العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي والتي تتعلق بالشركات

هناك عدة عوامل تتحكم في جودة عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي يمكن تفصيلها من خلال النقاط التالية:

- استقلالية المدقق الخارجي: يعتبر استقلال المدقق الخارجي من أهم المعايير المحددة لجودة عملية التدقيق، فالتدقيق بدون توفر الاستقلالية للمدقق لا معنى ولا فائدة له²، وتحدد استقلالية المدقق الخارجي بمدى قدرته على العمل بنزاهة وموضوعية وحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه³.
- تعتبر استقلالية المدقق الخارجي من أبرز المتطلبات التي تفرضها حوكمة الشركات وذلك نظراً لما توفره له من قدرة على النقد وإبداء الرأي بكل موضوعية ومصداقية حول البيانات المالية للمؤسسة⁴، لذلك فقد ألزمت معايير التدقيق الدولية ومختلف التشريعات الحديثة المدقق بأن يكون متحرراً من كل علاقة من شأنها أن تفقده شيئاً من استقلاليته⁵، فالمدقق الخارجي معرض إلى ضغوط اجتماعية واقتصادية قد تفقده استقلاليته، والتي يمكننا إيجازها فيما يلي⁶:

- حصول المدقق على مزايا ومنافع اقتصادية ومالية: إن حصول المدقق الخارجي على مزايا اقتصادية ومالية من المنشأة التي يدقق حساباتها يعد تهديداً لمبدأ استقلاليته وحياديته، ومن أمثلة ذلك أن تكون له علاقة مالية

¹ المرجع السابق، ص 387.

² Philip .e Tetlock and Others, **Conflicts of interest and the case of auditor dependence: moral seduction and strategic issue cycling**, Academy of management review 2006, vol 31, n° 1 , 10-29, p13.

³ يوسف محمود جربوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الراءدين 2676 (2004)، تاريخ الاطلاع: 15-10-2014، ص 2، الموقع: <http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aid=58276>

⁴ Canadian Public Accountability Board « CPAB », **Amélioration de la Qualité D'audit : une point de vue canadien**, publier par canadian public accountability board, septembre 2012, p 9.

⁵ David carassus, nathalie gardes, op cit, p 22.

⁶ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص: 7- 11.

- مباشرة أو غير مباشرة، أو حصوله على قرض أو كفالة، أو أن يكون وكيلا أو وصيا لأحد الأشخاص المرتبطين بالمنشأة، أو أن تكون له نسبة من الربحية التي تحققها المنشأة؛
- تقديم خدمات إدارية واستشارية بهذه المؤسسات إلى جانب خدمات التدقيق؛
 - وجود أي ارتباط للمدقق الخارجي أو علاقة قرابة مع أحد المدراء أو حاملي الأسهم؛
 - طول فترة ارتباط المدقق الخارجي مع الزبون: إن لطول فترة ارتباط المدقق الخارجي مع زبائنه ورغم جانبها الإيجابي فقد تكون لها جوانب سلبية، فقد يؤدي طول هذه العلاقة إلى توطيد العلاقة الشخصية بين المدقق وإدارة المنشأة محل عملية التدقيق، الأمر الذي قد يحمل معه تغاضي المدقق عن بعض الأمور، وهذا بدوره يؤثر على نوعية التدقيق وعلى استقلال المدقق الخارجي، ولا سيما إذا أخذنا في الاعتبار أنه في حالات كثيرة يكون التهديد الأكبر لاستقلاله بطيئا وتدرجيا، وغالبا ما ينتقص بشكل منقطع من نزاهة المدقق؛
 - وجود ضغوطات اقتصادية على المدقق الخارجي، وخاصة عندما تكون للإدارة التنفيذية سلطة مباشرة أو غير مباشرة في تحديد أتعابه أو في تعيينه أو عزله باعتبار أن عميل المدقق هي الشركة مما يجعلها في موضع قوة مقارنة به¹، خاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق للحصول على زبائن وسعي بعض المنشآت للحصول على آراء مؤيدة لمواقفها² مما قد يؤثر بشكل ملحوظ على استقلاليته.
- لهذا أوجدت مبادئ الحوكمة ومختلف الدراسات والتشريعات الحديثة للشركات عبر العالم مجموعة من الحلول التي من شأنها المحافظة على استقلالية وحيادية المدقق الخارجي، ومن بين هذه التشريعات التشريع الأمريكي sarbanes-oxley act والذي تم بموجبه إلزام الشركات المدرجة في الأسواق المالية الأمريكية ب:
- ضرورة إنشاء لجان للتدقيق تتولى مسؤولية ضمان استقلالية المدقق الخارجي ومراقبته، حيث تم منحها السلطة الكاملة في تحديد شروط أعمال التدقيق والأعمال الأخرى المتعلقة بترشيحه وطلب عزله وتحديد أتعابه والتنسيق بينه وبين الإدارة العليا³؛
 - تعيين المدقق الخارجي لمدة محدودة لدى المنشأة؛
 - منع الجمع بين خدمات التدقيق والخدمات الاستشارية في آن واحد؛
 - وضع تشريعات من شأنها رسم حدود العلاقة الشخصية والمالية بين مستخدمي شركات التدقيق وزبائن المدققين¹.

¹ Tiphaine compernelle, **De l'indépendance individuelle a l'indépendance collective de l'audit : l'apport de la théorie systémique**, publier par archives ouvertes hal, 2010, p 8, site: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00522496>.

² يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 2.

³ عمر إقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 02-2012، ص 226.

- التزام الشركة بالمعايير الأخلاقية لتعيين المدقق الخارجي: بالإضافة إلى استقلالية المدقق الخارجي توجد هناك مؤثرات أخرى تؤثر على جودة عملية التدقيق تتعلق بمدى التزام الشركة بالمعايير الأخلاقية لتعيينه ومدى أخذها بعين الاعتبار القواعد والقوانين وتوقعات أصحاب المصالح، واحتياجات الشركة، ومبادئ الإفصاح والشفافية عند عملية اختياره؛
- التزام الشركة بمعايير الكفاءة المهنية عند تعيين المدقق الخارجي: إن إتمام عملية التدقيق يتطلب وجود فريق متكامل ومؤهل ويتمتع بقدر كبير من الخبرة والتأهيل العلمي والتكوين المستمر، ولأن تقصير أحد أعضاء الفريق أو عدم تمتعه بالكفاءة المطلوبة يخلف آثارا سلبية للمنشأة ولمكتب التدقيق أصبح انتقاء المدققين المكلفين بعملية التدقيق يعتبر مطلباً حيوياً لضمان جودة عملية التدقيق²،
عموماً ولضمان جودة عملية التدقيق وتحقيق طموحات ومصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة وجب على الشركة الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية عند تعيين المدقق الخارجي³:
 - يجب تعيين المدقق الخارجي من قبل المساهمين أو من أي جهة مكلفة من طرفهم، مثل لجنة التدقيق على أن لا يكون هناك أي تدخل للإدارة التنفيذية لضمان استقلاله؛
 - يجب على إدارة الشركة ضمان الالتزام بالمعايير الأخلاقية عند تعيين المدقق الخارجي والأخذ بعين الاعتبار القواعد والقوانين وتوقعات أصحاب المصالح، واحتياجات الشركة، كما ينبغي عليها تعزيز مبادئ الإفصاح والشفافية عند اختياره أو تحديد الثقة فيه، وخاصة فيما يتعلق بتوضيح الأساس المنطقي لذلك؛
 - يجب على الجهة المكلفة باختيار المدقق الخارجي الالتزام بمعايير الكفاءة عند ترشيحه، من حيث التأكد من مستواه العلمي ومهاراته وخبرته وسمعته وقدرته على تحقيق الأهداف المحددة له وطموحات الأطراف ذات المصلحة؛
 - يجب على الجهة المكلفة بتعيين المدقق الخارجي الأخذ بعين الاعتبار عند اختياره معرفته بمبادئ ومعايير وأهداف الحوكمة، سواء من خلال الدراسات الأكاديمية أو من خلال الاشتراك في دورات تدريبية خاصة، خاصة وأن من مهام التدقيق الخارجي في الوقت الحاضر إبداء الرأي حول درجة التزام المؤسسة بدليل حوكمة الشركات⁴؛
 - يجب على الشركات إنشاء أنظمة لمراقبة جودة عملية التدقيق الخارجي ومتابعة أعمالهم بصورة مستمرة والوقوف على كفاءتهم وتقييم نتائج أعمالهم؛

¹ Philip .E Tetlock and Others, op cit, p 24

² عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص: 391، 390، 389.

³ Fédération des Experts comptables Européens (FEE) , Auditor selection, publication of Fédération des Experts comptables Européens, october 2013, Bruxelles, Kingdom of Belgium, p.p: 7,8.

⁴ عمر إقبال توفيق المشهداني، مرجع سابق، ص 230.

- يجب على إدارة الشركة مساعدة المدقق الخارجي أثناء أدائه لمهامه وإيفائه بكافة المعلومات والإيضاحات التي يحتاجها، والعمل على حل كافة النزاعات والمشكلات التي قد تعيق السير الحسن لعمله¹؛
- يجب على إدارة الشركة ضمان التنسيق الفعال مع المدقق الخارجي ودراسة ملاحظاته وتوصياته والعمل بها. كل هذا من شأنه أن يعود بالنفع على أداء الشركة وأداء عملية التدقيق ومصلحة جميع الأطراف بها².

2. العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق الخارجي والتي تتعلق بالمدقق الخارجي

تتعلق هذه العوامل بالنواحي الشخصية والتنظيمية للمدقق الخارجي أثناء أدائه لمهامه، من حيث التزامه بالمعايير المهنية خلال قيامه بعملية التدقيق في الشركات، والتي يعتمد عليها للحكم على جودتها. ويمكن تقسيم هذه المعايير إلى:

- معايير السلوك المهني
- معايير الفحص الميداني
- معايير مرتبطة بالتقارير

أ. معايير السلوك المهني

تتعلق هذه المعايير بشخصية المدقق ومؤهلاته العلمية والعملية واستقلاله وبذله لقواعد العناية المهنية اللازمة بما ينعكس على جودة القوائم المالية وزيادة ثقة الأطراف ذات المصلحة وتحسن أداء الشركات، ويمكن أن نلخص أهم ما جاءت به من خلال النقاط التالية³:

- توفر الدرجة العلمية والتدريب إلى جانب الفطنة والذكاء، حيث أن الصفات اللازمة لممارسة مهنة التدقيق محدد بالنصوص القانونية والمعايير المهنية المنظمة لها. فالمدقق مطالب بإكمال وتحديد معارفه بانتظام، وعليه التأكد من أن معاونيه الذين يوكل إليهم الأشغال يتوفرون على القدر اللازم من الكفاءة، كما يجب عليه أن يسهر على تكوينهم باستمرار.
- التمتع بالاستقلالية في أداء المهنة في مظهره وتفكيره: إن من الأمور الهامة للمدقق الخارجي محافظته على ثقة الجمهور في حياديته واستقلاله، لذلك وجب عليه أن يتجنب كل وضعية من شأنها أن تفقده شيئاً من استقلاليته، ليس فقط التحلي بعقلية مستقلة تسمح له بإنجاز مهمته بموضوعية ونزاهة، ولكن عليه

¹ عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص: 319 - 320.

² المرجع السابق، ص 330.

³ زعيبي نور الدين، مداخلة تحت عنوان: المعايير الدولية للتدقيق، 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: 5 - 8.

- إلى جانب ذلك أن يكون متحررا من كل علاقة حقيقية يمكن أن تفسر كمانع لهذه النزاهة والموضوعية¹. وكذلك الأمر بالنسبة لمعاونه ومندوبيه الذين يوكل إليهم الأشغال.
- بذل العناية المهنية اللازمة لضمان جودة العمل ونوعيته: تلزم معايير التدقيق الدولية المدقق الخارجي بممارسة مهمته بوعي مهني وبعناية تسمح لأشغاله أن تتسم بقدر كاف من النوعية، وكذلك الأمر بالنسبة لمساعديه ومندوبيه.
 - السر المهني وواجب التكتم: حيث ألزمت معايير التدقيق الدولية المدقق باحترام السر المهني وواجب التكتم وعدم إفشاء الأسرار الخاصة بالعميل الذي يراجع حساباته، والتي قد يكون قد حصل عليها أثناء عملية المراجعة إلا بموافقة العميل نفسه.
 - ب. **معايير الفحص الميداني:** لقد حددت هذه المعايير متطلبات العمل الميداني التي يجب على المدقق الالتزام بها عند قيامه بعملية التدقيق، والتي نلخصها فيما يلي:
 - استخدام التخطيط والبرمجة والاستناد إلى أدلة مقنعة: لقد تناولت المعايير الدولية للتدقيق تخطيط عملية التدقيق من خلال المعيار رقم 300 حتى المعيار رقم 399 حيث دعت إلى ضرورة قيام المدقق بوضع خطة استراتيجية شاملة لعملية التدقيق²، والقيام ببرمجة تنفيذ مهامه، والتي تسمح له بضمان توجيه مناسب لمعاونه نحو إنجاز المهام الموكلة إليهم والتحكم أكثر في الوقت والوسائل، وكذلك مقارنة الأداء الفعلي للمدقق بما هو مسطر³، كما نصت المعايير الدولية للتدقيق من خلال المعيار رقم 500 على ضرورة اعتماد المدقق على أدلة كافية وملائمة حتى يتمكن من الوصول إلى النتائج المناسبة التي يستطيع من خلالها إبداء رأيه بكل مصداقية ومسؤولية⁴.
 - تقييم نظام الرقابة الداخلية: لقد أوجبت المعايير الدولية للتدقيق على المدقق الخارجي ضرورة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال المعيار رقم 315، كما دعت إلى ضرورة فهم المؤسسة بما يكفي لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وأن يطلع على أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة بنواحي الضعف في تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية⁵.

¹ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 6.

² International Fédération OF Accountants (IFAC), **international standard on auditing 300 planning an audit of financial statements, publier par international federation of accountants**, date de consultation: 01-09-2014, p 250, site: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf> .

³ زعيبيط نور الدين، مرجع سابق، ص 10.

⁴ International Fédération OF Accountants (IFAC), **international standard on auditing 500 planning an audit of financial statements, publier par international federation of accountants**, date de consultation: 01-09-2014, p381, site: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a022-2010-iaasb-handbook-isa-500.pdf> .

⁵ International Fédération OF Accountants (IFAC), **international standard on auditing 315 planning an audit of financial statements, publier par international federation of accountants**, date de consultation: 01-09-2014, p 264, site : <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>.

- الاحتفاظ بكافة أوراق العمل التي تتعلق بكافة الأمور الهامة أثناء عملية التدقيق سواء في شكل بيانات مسجلة أو أوراق أو وسائل إلكترونية أو مجلدات أو أية وسائل تخزين أخرى¹، لمدة قانونية وتجنب التسريب غير الضروري لمحتواها²، كما أوجبت المعايير الدولية للتدقيق على المدقق الخارجي وعميله الاتفاق على حقوق وواجبات كل طرف، وكذلك تحديد رسالة المهمة التي كلف بها المدقق ومهامه، كما حملت المدقق الخارجي مسؤولية تأطير معاونيه والإشراف عليهم³.
- كفاءة إجراءات انتقاء المدققين المساعدين وتخصيصهم على المهام.
- درجة هيكلية عملية التدقيق وقيود الوقت: يركز مفهوم هيكلية عملية المراجعة على اعتبار أن التدقيق عملية يمكن صياغتها في شكل برامج وأساليب إحصائية حديثة، وذلك بدلا من الاعتماد الكامل على الأحكام والتقديرية الشخصية لمدققي الحسابات مما يؤدي إلى الرفع من كفاءة هيكلية التدقيق، الأمر الذي ينعكس على جودة عملية التدقيق ويزيد من ثقة المستخدمين لمخرجاتها. كذلك الأمر بالنسبة للتحكم في الوقت من طرف المدققين أثناء قيامهم بمهامهم، ومما لا شك فيه فإن قيود الوقت قد تؤثر على أداء المدقق ففي العديد من الأحيان قد تضطر مكاتب التدقيق إلى تخفيض وقت عملية التدقيق وإنهاءها قبل استيفاء كل متطلبات وإجراءات عملية التدقيق مما قد يؤثر على جودتها⁴.
- ت. **معايير مرتبطة بالتقارير:** يعتبر تقرير محافظ الحسابات المرجع الأساسي بالنسبة للمساهمين وباقي الأطراف ذات العلاقة للحكم على أداء الشركة وعملية تسييرها ومدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية بها باعتباره الوسيلة القانونية الوحيدة التي يبلغهم من خلالها عن رأيه الفني والمحايد حول مدى مصداقية وصحة القوائم المالية التي كلف بتدقيقها وجميع المعلومات المهمة التي يحتاجونها لترشيدهم واتخاذ قراراتهم الاستثمارية.
- في هذا الإطار فقد أوجبت المعايير الدولية للتدقيق على المدقق الخارجي الالتزام بمجموعة من المبادئ عند إعداده لتقريره والتي نلخصها فيما يلي⁵:
 - وجوب إشارة التقارير إلى مدى احترام المبادئ المحاسبية عند إمساك الحسابات وإعداد القوائم المالية والمحاسبية؛
 - التأكيد على عدم تغيير طرق تقديم القوائم المالية من دورة إلى أخرى، وفي حالة تغييرها يجب الإشارة إلى ذلك مع ضرورة تقديم القوائم المالية بالطرق القديمة والجديدة مع تبيان نقاط الشبه والاختلاف بين الطريقتين؛

¹ International Fédération OF Accountants (IFAC), **international standard on auditing 230 planning an audit of financial statements, publier par international federation of accountants**, date de consultation: 01-09-2014, p144, site: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf> .

² زعبيط نور الدين، مرجع سابق، ص 16.

³ المرجع السابق، ص 13.

⁴ المرجع السابق، ص ص: 391، 392، 393.

⁵ المرجع السابق، ص 17.

- وجوب الإشارة إلى مدى احتواء القوائم المالية على الشروحات والتفسيرات الكافية؛
- إبداء الرأي بخصوص نظامية ومصداقية القوائم والحسابات ومدى ملاءمة أنظمة الرقابة الداخلية وطبيعة عملية التسيير.

المبحث الثالث: واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

إن أهم ما يميز 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، ومحاوله 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 الأطراف 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.

1.3.2. محافظ الحسابات في الجزائر: مهامه، حقوقه وواجباته.

قبل التطرق إلى مهام وحقوق وواجبات محافظ الحسابات حسب القانون الجزائري سوف نقوم أولاً بتقديم تعريف وجيز له.

1. تعريف محافظ الحسابات

يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري في الجزائر على أنه: "الشخص الذي يحقق في حسابات الشركة ودفاترها وأوراقها المالية ويعمل على التأكد من انتظامها وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حسب الوضعية المالية للشركة وحساباتها"¹.

كما يعرف القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد محافظ الحسابات على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات التجارية، بما فيها شركات رؤوس الأموال، وفقاً لأحكام القانون التجاري، وكذا الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات².

¹ وزارة العدل، القانون التجاري، طبعة 2007، المادة 715 مكرر 4، ص 188.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم: 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 20، المؤرخ في 27-04-1991، المادة 27، ص 654.

مما سبق يمكن تعريف محافظ الحسابات على أنه كل شخص يمارس باسمه وتحت مسؤوليته مهنة مراقبة وفحص القوائم المالية والتقييدات المحاسبية ومختلف العمليات التي تقوم بها الشركات، والتأكد من سلامتها ومطابقتها للأحكام والمتطلبات القانونية.

2. مهام محافظ الحسابات

لقد حدد القانون الجزائري من خلال المادة 28 من القانون 08-91 مجموعة من المهام المنوطة لمحافظي الحسابات، والتي نوجزها في النقاط التالية¹:

- يشهد بأن الحسابات السنوية للمنظمات التي يدقق حساباتها منتظمة وصحيحة، ومطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة لوضعيتها المالية وممتلكاتها؛
 - يفحص صحة الحسابات السنوية ويحدد مدى مطابقتها للمعلومات المنشورة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
 - 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 اكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.
- بالإضافة إلى المهام المحددة في القانون 08-91 فقد حدد القانون التجاري مجموعة من المهام الأخرى لمحافظي الحسابات، والمتمثلة في إطلاع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة بما يلي²:
- عمليات المراقبة والتحقق التي قاموا بها ومختلف عمليات السبر التي أدوها؛
 - مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق؛
 - المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها؛
 - النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة السابقة.

كما نص القانون الجزائري على أنه من المهام الموكلة لمحافظي الحسابات إعداد التقارير الخاصة في العديد من الحالات، نذكر منها الآتي³:

- إعداد تقرير يتخذ على أساسه قرار تحويل شركات المساهمة، وكذلك قرار إدماج الشركات أو انفصالها؛

¹ المرجع السابق، ص 654.

² وزارة العدل، القانون التجاري، مرجع سابق، المادة 715 مكرر 10، ص 129.

³ شريف عمر، مداخلة تحت عنوان: محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر - الواقع والآفاق-، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1956، سكيكدة، الجزائر، يومي 11-12 أكتوبر 2010، ص 5.

- الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة والمؤسسات الأخرى وإلغائها، أو مع أحد أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛
- عقد الجمعية العامة غير العادية؛
- قرار الشركة بزيادة أو خفض رأس المال؛
- إصدار القيم المنقولة؛
- إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت بنسبة لا تتجاوز الربع من رأس المال؛
- إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم؛
- عرض تعديل حساب الاستغلال وحساب الأرباح والخسائر وحساب الميزانية؛
- الإصدار عن طريق اللجوء العلني للإدخار، خاصة فيما يخص تحديد سعر الإصدار.

3. حقوق وواجبات محافظي الحسابات حسب القانون الجزائري

إنّ المشرع الجزائري قد حدد لمحافظي الحسابات مجموعة من الحقوق تتناسب مع متطلبات المهنة التي يمارسونها، وفيما يلي سوف نستعرض البعض منها:

- الحق في الاطلاع على أية وثيقة يراها مفيدة لأداء عمله، وفي الوقت الذي يناسبه دون أي إخطار مسبق للشركة محل التدقيق، وهذا حسب المادة 35 من القانون 91-08؛
- حق التفصي عن البيانات والإيضاحات والقيام بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- حق القيام باستدعاء الجمعية العامة في الحالات الطارئة، وهذا حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري؛
- حق الحصول على صور من الإخطارات والبيانات المرسلة إلى المساهمين، وهذا حسب المادة 35 من القانون 91-08؛
- حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة؛
- الحق في الحصول على الأتعاب.

كما حدد المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات مجموعة من الواجبات، وألزمه بالوفاء بها، ومن بين هذه الواجبات نذكر¹:

- التحلي بدرجة عالية من الرصانة والعناية المهنية عند أدائه لمهامه، وتجنب كل تصرف من شأنه أن يمس بكرامة المهنة وشرفها؛
- تنفيذه بعناية وطبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة، وكذا القواعد الأخلاقية والمهنية؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم: 96-136 المتضمن لقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 24، الصادر في 15 أفريل 1996، ص 5-6.

- أن يقوم عند ممارسته لمهامه المتعلقة بإمساك المحاسبة وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحاسوبية والحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات وفي مجلس التسيير بما يأتي:

● ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية؛

● يحترم الآجال المتفق عليها؛

● يعلم الزبون؛

● يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تُكوّن لديه رأياً معللاً

ومؤسسا.

- يتحمل واجب ومسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملاءمة واقتراحها حسب طبيعة المهمة في ظل احترام الشرعية؛

- في حالة تعيين أكثر من محافظ للحسابات يتحمل كل واحد منهم مسؤوليته الشخصية عند القيام بمهمته؛

- تكون علاقته بزبائنه أو موكله مستندة إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير

مهني؛

- يسهر فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على احترام زبائنه للتشريعات المعمول بها في هذا

المجال، مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوّه حياده واستقلاله وتحمله

المسؤولية؛

- يلتزم بسر المهنة في أداء مهنته إلا في بعض الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها؛

- يجب على المهني أن يعلم مجلس النقابة الوطنية في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل استلام

بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية.

2.3.2. 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 107/68 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

بها هذه المهنة في الجزائر من خلال ما يلي:

● **المرحلة الأولى:** (1969-1980): أهم 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 ومصداقية

حسابات وأصول الشركات والمؤسسات العمومية¹، وصدور المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16/11/1970 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، والذي كرس مهنة محافظة الحسابات كمراقب دائم للتسيير في هذه المنظمات، مسنداً 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 الموجه²، 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 ممارستها من المادة رقم 13 إلى غاية المادة رقم 21؛ وتطرق كذلك إلى كيفية تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وكيفية تسييره من خلال المواد من 22 إلى غاية المادة 66³.

● **المرحلة الثانية (1980-1988):** مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي شرعت 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 في 10/30/1980⁴ من أجل إرساء آليات رقابية فعالة لمؤسساتنا الوطنية، حيث أعطى هذا القانون مجلس المحاسبة كافة الصلاحيات المتعلقة بممارسة الرقابة الداخلية والخارجية على المنظمات ذات رأس المال العمومي⁵، الأمر الذي أدخل مهنة التدقيق في فراغ قانوني، من حيث شروط التعيين والمهام والواجبات والمسؤوليات، خاصة بعد إلغاء المادة 39 من الأمر 107/69 وضمناً المرسوم 173/70، والذي استمر حتى سنة 1984 تاريخ إصدار قانون المالية لسنة 1985، والذي جاء ليعيد تكييف المهنة، إلا أن هذا القانون بقي حبراً على ورق، ولم يتم تطبيقه على أرض الواقع لعدة أسباب، منها عدم توفر الأرضية المناسبة لذلك خاصة في ظل النقص الحاد

¹ مقراني عبد الكريم وآخرون، 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، البلدة، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011، ص 7.

² سيد محمد وآخرون، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 01/10، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، تاريخ الاطلاع: 28-10-2014، ص 3، الموقع: <http://www.kantakji.com>.

³ مقراني عبد الكريم وآخرون، مرجع سابق، ص 7.

⁴ سيد محمد، مرجع سابق، ص 3.

⁵ 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.

في 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 العمومية¹.

● **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 متخصصين كمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين²، الأمر الذي ألزم على الجهات المسؤولة في الجزائر العمل على النهوض بمهنة التدقيق الخارجي وتأهيلها، بما يُمكنها من مواكبة هذا التغيير الحاصل في الحياة الاقتصادية، وبما يسمح بمزاولة الرقابة على هذه المؤسسات، وهو ما نتج عنه صدور القانون رقم 08/91 في 27/04/1991³، والمتعلق بإعادة تنظيم مهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، والذي تم اعتماده في 01/05/1991، حيث اعتبر بمثابة منعرج حاسم في تاريخ تنظيم هذه المهنة في الجزائر، أين تم جمع ثلاثة تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصنف 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 والحياد⁴؛ يليه بعد ذلك صدور عدة قوانين وتشريعات تصب في مجملها حول تنظيم المهنة وهيكلها، ومن تلك القوانين المرسوم التنفيذي رقم 136/96 الذي صدر سنة 1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمؤرخ في 15/04/1996، حيث بموجب المادة الأولى منه تتضح طبيعة المرسوم على أنه يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين⁵، ليتم بعد ذلك إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة كهيئة استشارية لدى وزارة المالية يهتم بشؤون البحث والتطوير ووضع المعايير المتعلقة بمهنة المحاسبة

¹ 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، ص 5.

² عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، تاريخ الاطلاع: 15-09-2014، ص 6، الموقع: <http://www.kantakji.com>.

³ سيد محمد، مرجع سابق، ص 4.

⁴ عمورة جمال، مرجع سابق، ص 6.

⁵ مقراني عبد الكريم، مرجع سابق، ص 8.

والتدقيق، من خلال المرسوم التنفيذي رقم 318/96 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 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يمنح صلاحيات أوسع للسلطات العمومية من خلال استعادة وزارة المالية صلاحيات تنظيم المهنة وممارسة الوصاية عليها¹.

3.3.2. تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر:

1.3.3.2. 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 أبريل 1991، حيث نصت المادة 05 منه على: " تُنشأ 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 يلي²:

- 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؛

¹ عمورة جمال، مرجع سابق، ص 7.

² براق محمد وآخرون، مداخلة تحت عنوان: أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية 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.

- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها؛
- تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة؛
- نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة هذه المهنة وكيفية تطبيقها عن طريق التنظيم.

● مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 20/92 المؤرخ في 13/01/1992 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم: 458/97 المؤرخ في 01/12/1997، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائده عمله. وتتمثل اختصاصاته في¹:

- 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 بحياة المؤسسة؛
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة لحضور التدريبات والملتقيات المهنية، تنظيمها، الإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة؛
- المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث؛
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

¹ براق محمد وآخرون، نفس المرجع السابق، ص 6.

● 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، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية.

تمثل صلاحياته طبقا للمادة الثالثة من نفس المرسوم فيما يلي¹:

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛
- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية؛
- يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛
- يفصح ويبيد رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة؛
- يشارك في تنظيم أنظمة التكوين وبرامجه 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.

2.3.3.2. القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر

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.

1.2.3.3.2. 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 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، العدد 56، الصادرة في 29 سبتمبر 1996، ص18.

1. التأهيل المهني

كما رأينا سابقا فإن 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 والحياد

كما رأينا سابقا فإن استقلال وحياد المدقق الخارجي يعتبر من أهم المعايير التي تضمن تحقيق أهداف عملية التدقيق وجودتها، والمشرع الجزائري أخذ هذه النقطة بعين الاعتبار، وذلك من خلال إصداره لمجموعة من القوانين قصد حماية المدقق الخارجي من فسخ عدم الاستقلالية والحياد، وتحريره من أية ضغوط أو مؤثرات خارجية قد تؤثر على عمله وعلى تقريره النهائي، ويمكن ذكر أهم مظاهر استقلال وحياد المدقق الخارجي في الجزائر فيما يلي:

• تعيين المدقق

إن قيام إدارة الشركة بتعيين مدقق الحسابات يعطيها الفرصة لممارسة بعض الضغوط عليه ما دامت سلطة التعيين بجوزتها، لهذا فقد أخذ المشرع الجزائري هذا الأمر بالحسبان، من خلال المادة 715 مكرر 04 (المرسوم التشريعي 93-08 مؤرخ في 25/04/93) من القانون التجاري، والتي تركت مسؤولية تعيين المدقق الخارجي بالنسبة للشركات للجمعية العامة، حيث جاء فيها ما يلي: "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، وتختارهم من بين المهنيين المسجلين بجدول المصنف الوطني¹". وفي هذا الإطار يجب الإشارة إلى أن الجمعية العامة تقوم بتعيين محافظي الحسابات من بين المترشحين الذين تم اختيارهم من قبل الهيئات المكلفة بذلك على مستوى هذه المؤسسات، والتي حددتها المادة 3 من المرسوم الوزاري 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 في مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو أي هيئة مؤهلة للقيام بذلك². إذا لم تعين الجمعية العامة المدقق الخارجي في حالة وجود أي مانع أو رفض أو عدم اتفاق بين أعضاء الجمعية العامة فإن المشرع الجزائري ترك سلطة تعيينهم أو استبدالهم لرئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين³.

حرصا على ضمان ممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية فقد حرص المشرع الجزائري على أن لا تكون هناك أي مصالح مشتركة سواء كانت مالية أو اقتصادية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة التي يدقق حساباتها، وفي هذا الإطار فقد قام بوضع مجموعة من الحالات التي يمنع فيها المدقق من مزاوله مهنة التدقيق تحت حالة التنافي، وهي كالتالي⁴:

¹ القانون التجاري، المادة 715 مكرر 04 مرجع سابق، ص 188.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم : 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد 7، المؤرخ في 27 جانفي 2011، ص: 23-24.

³ القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4، مرجع السابق، ص 188.

⁴ المرجع السابق، ص 189.

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بما في ذلك القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة للشركة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين وأزواجهم، أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك (1/10) رأس مال الشركة، أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك (1/10) رأس مال هذه الشركات؛
- أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مراجع الحسابات على أجرة أو مرتب، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس الرقابة؛
- الأشخاص الذين منحتهم المنشأة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مراجع الحسابات في أجل قدره خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل قدره خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

أما القانون 08-91 فقد منع المدقق الخارجي من مزاوله مهنته في الحالات التالية¹:

- أن يقوم بمراقبة شركة يمتلك فيها بصورة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
- أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- أن يشغل منصبا مأجورا في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد وكالته؛
- أن يزاول أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو الإحلال محل المسيرين؛
- مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة؛
- مهام التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة.

● عزل المدقق

إن تتمتع إدارة المنشأة بصلاحيه عزل المدقق الخارجي يمثل مصدر تهديد لاستقلاليتة وحياده، حيث أن الإدارة يمكنها أن تقوم بعزله إذا لم يلب مطالبها ويتبع توجيهاتها، وفي هذا الإطار فقد تطرق القانون التجاري الجزائري إلى هذه القضية من خلال تحديده مدة وكالة محافظي الحسابات والمقدرة بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة تنتهي بانتهاء مهمته المحددة في العقد في الحالة العادية، إضافة إلى ذلك فقد تطرق المشرع إلى حالات العزل غير العادية، من خلال المادتين 715 مكرر 08، 715 مكرر 09 من القانون التجاري، والتي أعطت لأعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الحق في اللجوء إلى الجمعية العامة أو العدالة عن طريق الجهات المختصة بطلب عزل المدقق الخارجي وإنهاء مهامه بناءً على أسباب مبررة، دون إمكانية عزله بصفة مباشرة².

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 08-91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 20، المؤرخ في 27-04-1991، ص 655.

² القانون التجاري، المادة 715 مكرر 8، المادة 715 مكرر 9، مرجع سابق، ص 190.

● أتعاب المدقق

تجسيدا لمبدأ استقلالية محافظ الحسابات أوكلت المادة رقم 37 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 الجمعية العامة للمساهمين أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداوات مهمة تحديد أتعابه بعد الاتفاق معه حول تفاصيلها، وذلك لتجنب وقوع أي مساومة له من طرف الإدارة، إلا أنه وابتداء من 22 جانفي 2011 أصبح تحديد أتعاب المحافظين يخضع لمناقصة يشرف عليها مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو أي هيئة مؤهلة للقيام بذلك، وفق دفتر شروط معدّ مسبقاً¹، وبهذا يكون المشرع الجزائري قد فتح المجال للإدارة أن تكون طرفاً في تعيين محافظي الحسابات، وهذا ما قد يؤثر في استقلاليتهم وموضوعيتهم.

إن المشرع الجزائري وحرصاً منه كذلك على تجسيد مبدأ استقلالية محافظ الحسابات فقد منعه عن طريق المادة 37 من القانون 01-10 من قبول أي أجر أو امتياز من الإدارة تحت أي شكل كان، كما منعه من ربط أجره تحت أي سبب كان بالنتائج المالية التي تحققها الشركة².

في ضوء ما تقدم من عرض لأهم مظاهر استقلال المدقق في ظل التشريع الجزائري يتبين لنا أن المشرع الجزائري عمل على توفير مبدأ استقلالية المدقق الخارجي، إلا أن ذلك لا يمنعنا من أن نقر ببعض الثغرات التي تضمنها، والتي قد تمس باستقلالية محافظي الحسابات، باعتبار أنه فتح المجال للإدارة حتى تكون طرفاً في اختيار محافظي الحسابات، خاصة في ظل عدم اعتماد لجان التدقيق لدى أغلب المؤسسات الجزائرية.

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 08-91 أن المدقق يتحمل المسؤولية الكاملة في إبداء قواعد العناية المهنية اللازمة أثناء تأديته لمهامه، كما ألزمته نفس المادة بتوفير الوسائل الضرورية لتحقيق ذلك³، 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 بها⁴، كما ألزمت المادة 53 من القانون 08-91 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 وطبقاً للمقاييس

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد 7، المؤرخ في 27 جانفي 2011، ص: 23-24.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 37، العدد رقم: 42، ص 8.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم: 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق، ص 656.

⁴ المرجع السابق، ص 652.

المهنية كل الأعمال مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المطلوبة¹. 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 المهنية²، أما المادة الخامسة من نفس المرسوم فقد دعت مدقق الحسابات إلى التقييد عند ممارسته لمهامه بجميع القواعد التنظيمية والمتطلبات المهنية التي يفرضها القانون³.

2.2.3.3.2. 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 08-91 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 كفاءات ونطاق أدائه لمهامه⁴، لذلك سوف يتم تناول الأحكام المتعلقة بالعمل الميداني من خلال مقرر وزير الاقتصاد رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994، والمتعلق بالاجتهادات الدنيا لمدقق الحسابات، والتي دعت المدقق إلى ما يلي⁵:

- أن يقوم محافظ الحسابات بإمسك 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 للمنظم 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 وتعليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة، الخاتمة العامة حول المصادقة).

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن لقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 24، الصادر في 15 أفريل 1996، ص 5.

² المرجع السابق، ص 5.

³ المرجع السابق، ص 5.

⁴ زيادي سامي، مرجع سابق، ص 31.

⁵ محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 44، 46، 47.

- 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؛
- 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.

3.2.3.3.2. 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 بها، 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 103/SPM/94 المؤرخ في 02 فيفري 1994 المتعلقة بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، والتي أوصت المدقق الخارجي بضرورة إعداد تقريرين كتابيين عام وخاص، حيث يتعلق التقرير العام بالمصادقة على الحسابات السنوية، ويتضمن رأي المدقق الخارجي في ما تحتويه القوائم المالية للمؤسسة في مجملها، ومدى ملاءمتها وصحتها ومختلف الأخطاء والتلاعبات 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 للشهادة¹. أما التقرير الخاص فيتعلق بالاتفاقيات القانونية المبرمة خلال الدورة والمسموح بها قانونا بين المسؤولين عن المؤسسة والغير² والذي تطرق إليه المشرع الجزائري كذلك من خلال المادة 628 من القانون التجاري، حيث جاء فيها ما يلي³: " 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 التالية⁴:

- الإجراءات المطبقة والطرق والتقنيات المستعملة والوسائل المعمول بها؛

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 49.

² المرجع السابق، ص 48.

³ القانون التجاري، المادة 628، مرجع سابق، ص 162.

⁴ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 48.

- 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.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تطرقنا 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. كما توصلنا كذلك إلى أن الوصول لتحقيق هذه الأدوار لا يتسنى إلا من خلال الالتزام بالمعايير والقواعد المهنية والأخلاقية التي تحكم ممارسة هذه المهنة.

كما تبين لنا كذلك من خلال هذا الفصل أن استقلالية وكفاءة المدقق الخارجي تعتبر من بين أهم المعايير التي من شأنها أن تضمن جودة أعماله وحياديته وموضوعيته خلال إبدائه لرأيه، ولضمان تحقق هذين المعيارين فقد توصلنا إلى وجوب توفر مجموعة من التدابير كان من أبرزها ضرورة اختيار وإشراف جهة مستقلة عن الإدارة العليا (لجان التدقيق) عن المدقق الخارجي على مستوى المؤسسات وعدم وجود أي تدخل لإدارة هذه المؤسسات في تعيين أو في عمل المدقق الخارجي سواء كان ذلك بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

سنقوم من خلال الدراسة التطبيقية الخاصة بهذا البحث بإسقاط هذه القواعد والمعايير على مجموعة من المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية سطيف قصد معرفة واقع الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تدعيم الممارسة الجيدة للحوكمة بها، وهذا ما يشكل موضوع الفصل الثالث.

**الفصل الثالث: التدقيق الخارجي في مجموعة من
المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف:
الواقع، مدى المساهمة في تدعيم الممارسة الجيدة
لحوكمة الشركات.**

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 العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف 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 الإطار المنهجي المتبع لإعداد الدراسة الميدانية، والذي سنتطرق فيه إلى تبيان المنهج المتبع لإعدادها وحدودها في المطلب الأول، أما المطلب الثاني فسنخصصه لتحديد الأدوات المستخدمة عند إعدادها ومختلف الخطوات التي مرت بها، أما المطلب الثالث فسنخصصه لقياس صدق وثبات أداة الدراسة الرئيسية (الاستبانة).

أما المبحث الثاني فسوف نخصصه للتحليل والمعالجة الإحصائية لمختلف الفرضيات التي تقوم عليها دراستنا، حيث سنتطرق في المطلب الأول إلى تبيان أدوات تحليل ومعالجة بيانات وفرضيات الدراسة. أما المطلب الثاني فسنخصصه للتحليل والمعالجة الإحصائية للفرضية الفرعية الأولى: "تساعد إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف"؛ والثانية: "يساعد إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في هذه الفئة من المؤسسات". أما المطلب الثالث فسنخصصه لمعالجة الفرضية الفرعية الثالثة: "يتم على مستوى هذه المؤسسات توفير المناخ المناسب لمحافظي الحسابات مما يسمح لهم بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية"؛ والرابعة: "يتم على مستوى هذه الفئة من المؤسسات اختيار محافظ الحسابات لمهمة التدقيق بناء على مبدأ الكفاءة". أما المطلب الرابع فسيتم تخصيصه لاختبار الفرضية الرئيسية.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

نتناول في هذا المبحث عرض منهجية الدراسة التطبيقية من خلال ذكر المنهج المتبع لإعدادها وحدودها ووسائل جمع البيانات ومختلف الخطوات التي مرت بها، ونختتمه باختبار صدق وثبات أداة الدراسة الرئيسية (الاستبانة).

1.1.3. منهجية وحدود الدراسة: سوف نتناول من خلال هذه النقطة تحديد الإطار المنهجي المتبع لإعداد الدراسة الميدانية.

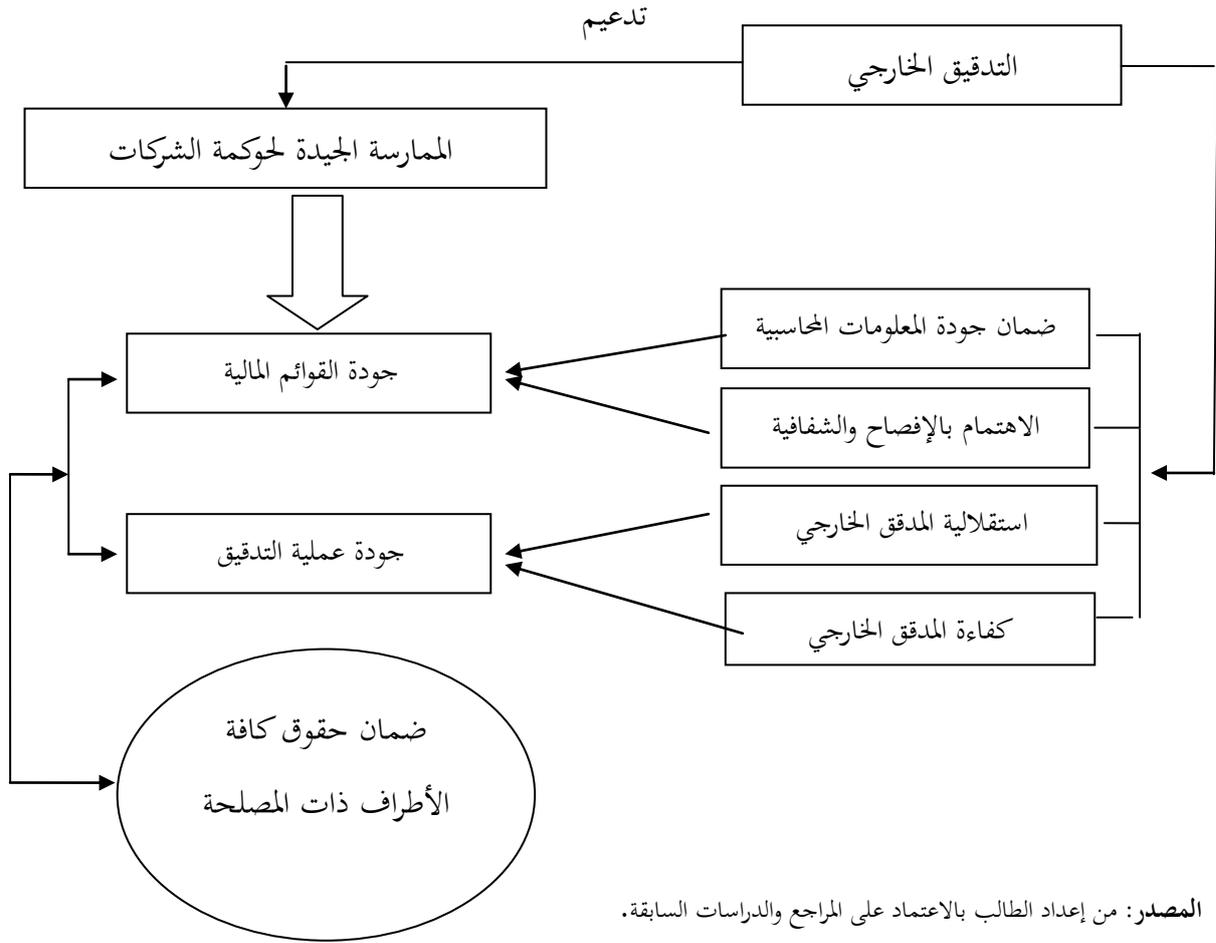
1.1.1.3. المنهج المتبع

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعرف بأنه أسلوب في البحث العلمي يتناول أحداثا وظواهر وممارسات موجودة ومتاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها، حيث يصفها ويحللها عن طريق تحويل متغيرات الدراسة إلى متغيرات كمية قابلة للقياس بهدف اختبار صحة فرضيات الدراسة. وذلك من أجل وصف وتحليل واقع الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة للحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة بولاية سطيف، ومن أجل القيام بذلك ارتأى الباحث أن يقوم باختبار مجموعة من مؤشرات الحوكمة التي يراها تتماشى مع طبيعة هذه الدراسة من جهة والمؤسسات والبيئة التي تعمل فيها من جهة أخرى. وقد تم الحصول على البيانات الميدانية اللازمة من خلال توزيع استبانة تم إعدادها لهذا الغرض، وبعد ذلك قام الباحث بجمع البيانات وتحليلها باستخدام الأدوات الإحصائية، بمساعدة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإنسانية (Statistical Package for Social Sciences) والذي يسمى اختصارا ببرنامج ال "spss"، ثم قام بعد ذلك بمناقشة فرضيات هذه الدراسة واستخلاص النتائج.

2.1.1.3. متغيرات الدراسة

هذه الدراسة تحت عنوان "دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف"، وبالتالي نحاول من خلالها دراسة واقع الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي كمتغير مستقل في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات كمتغير تابع، وتم تخصيص بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة بولاية سطيف كمجال للدراسة. يمكن شرح متغيرات الدراسة من خلال الشكل رقم: 1.3.

الشكل رقم:1.3 شرح متغيرات الدراسة.



من خلال الشكل السابق نلاحظ أن هناك متغيرين لهذه الدراسة هما:

• المتغير المستقل

المتغير المستقل في هذه الدراسة هو التدقيق الخارجي، والذي سوف نحاول قياسه من زاويتين:

1. قياس واقع الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في هذه الفئة من المؤسسات نحو ضمان القوائم المالية ذات جودة عالية خدمة للمساهمين، وكافة الأطراف ذات المصلحة من موردين وزبائن وعمال.
2. قياس واقع توفر متطلبات جودة عملية التدقيق الخارجي التي تدعو إليها حوكمة الشركات لدى هذه الفئة من المؤسسات، ولدراسة هذه النقطة ارتأينا اختبار مؤشرين من مؤشرات جودة عملية التدقيق، وهما مؤشرا كفاءة واستقلالية المدقق الخارجي، واللذان يعتبران حسب رأي الباحث من أهم المؤشرات التي يجب أن يتمتع بها المدقق الخارجي من أجل ضمان توفر أكبر حماية ممكنة لحقوق المساهمين وباقي الأطراف ذات العلاقة بهذه المؤسسات، خلال عملية تدقيق القوائم المالية التي يقوم بها. فاعتماد مبدأ الكفاءة في اختيار المدقق الخارجي من قبل هذه المؤسسات و ضمان توفير الاستقلالية الكاملة له من شأنه أن يؤدي به من دون شك إلى إبداء رأيه بكل موضوعية وحياد عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

● المتغير التابع

المتغير التابع في هذه الدراسة هو الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات باعتبار أن كل العناصر التي تطرقنا إليها في التقسيمات المكونة للمتغير المستقل سواء كانت:

- قدرة المدقق الخارجي على ضمان جودة المعلومات المالية
- قدرة المدقق الخارجي على ضمان الإفصاح والشفافية
- تمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية الكاملة
- تمتع المدقق الخارجي بالكفاءة اللازمة

من شأنه أن يؤدي من دون شك إلى تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات والعكس الصحيح.

3.1.1.3. حدود الدراسة: سوف نتناول من خلال هذه النقطة الإطار المكاني والزمني للدراسة الميدانية.

1. الإطار المكاني

لقد تم تحديد الإطار المكاني لهذه الدراسة في ولاية سطيف، حيث تم تخصيصه في عنوان البحث، وذلك لكونها تتوفر على عدد لا بأس به من المؤسسات المراد دراستها (المؤسسات العمومية الاقتصادية)، والعاملة في مختلف المجالات، ما يسهل من دون شك من إجراء هذه الدراسة.

2. الإطار الزمني:

تم إجراء الدراسة الميدانية بين شهري أكتوبر 2014 وأفريل 2015م، بداية بإجراء مسح للمؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة بولاية سطيف، وجمع المعلومات الضرورية عنها من أطراف خارجية، وذلك بهدف إحصائها وتحديد مواقعها وطبيعة نشاطها، وبعد ذلك تم إعداد استمارة استبانة تتناسب مع طبيعة عمل هذه المؤسسات والبيئة التي تنتمي إليها، حيث قمنا بتوزيعها عليها مستخدمين عدة أدوات مساعدة لضمان دقة وصدق البيانات المتحصل عليها، ثم بعد ذلك جمعنا هذه البيانات وحللناها من أجل الإجابة على فرضيات الدراسة.

4.1.1.3. مجتمع وعينة الدراسة: سوف نتناول من خلال هذه النقطة وصف مجتمع وعينة المؤسسات التي شملتها

دراستنا هذه.

1. مجتمع الدراسة:

يعرف مجتمع الدراسة بأنه مجموعة مفردات الظاهرة محل الدراسة التي تُدرس سواء كانت أفراداً أو أحداثاً أو مشاهدات أو كيانات.

يتكون مجتمع دراستنا هذه من المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية سطيف.

2. عينة الدراسة:

تشكل عينة دراستنا من مجموعة من الإطارات ذات الصلة بأعمال محافظ الحسابات (رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، رئيس دائرة المالية والمحاسبة، مدير المحاسبة والمالية، مدير عام، أعضاء في لجان المشاركة) والعاملة على مستوى بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية سطيف.

لقد كان مقررا في البداية أن تشمل دراستنا بعض المؤسسات الاقتصادية العاملة في القطاعين الخاص والعام، إلا أننا اكتفينا في النهاية بالمؤسسات الاقتصادية العمومية لسببين هما:

- الاستجابة لبند الاستبانة وإبداء استعداد كبير للتجاوب مع بحثنا من طرف هذه الفئة من المؤسسات؛
- قناعتنا بأن نمط المؤسسات التي تحتاج إلى تدعيم الحوكمة فيها هي المؤسسات العمومية، لا سيما في ظل المشاكل العديدة التي تعاني منها خاصة المتعلقة بالتسيير والأداء.

قد شملت دراستنا هذه 28 مؤسسة تنشط في مجالات مختلفة (انظر الملحق رقم:1)، تم توزيع 63 استمارة استبانة عليها، بحصة 2 استمارة لكل مؤسسة تقريبا، تم استرجاع 61 استمارة منها 59 قابلة للتحليل، بعد استبعاد 2 منها، بسبب الإجابات غير الدقيقة. وفيما يلي بعض خصائص أفراد عينة الدراسة:

3. خصائص أفراد عينة الدراسة

يتميز أفراد عينة دراستنا هذه بالخصائص التالية:

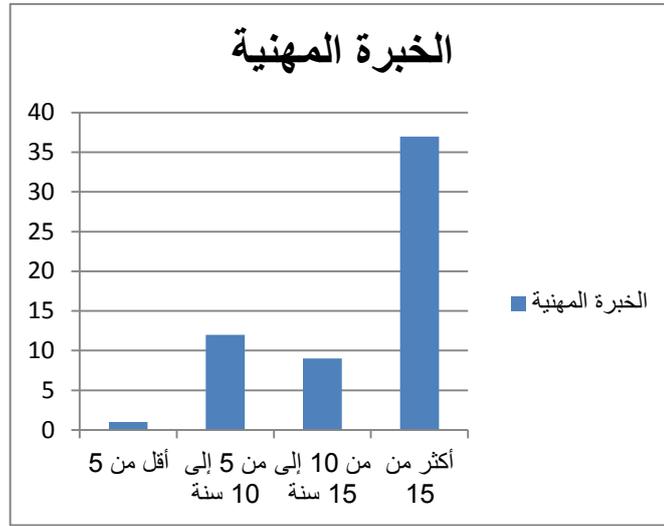
- الخبرة: تتوزع عينة دراستنا حسب الخبرة المهنية على النحو المبين في الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم:1.3 توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
1,7 %	1	أقل من 5
20,3 %	12	من 5 إلى 10 سنة
15,3 %	9	من 10 إلى 15 سنة
62,7 %	37	أكثر من 15
100	59	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

الشكل رقم:2.3 توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



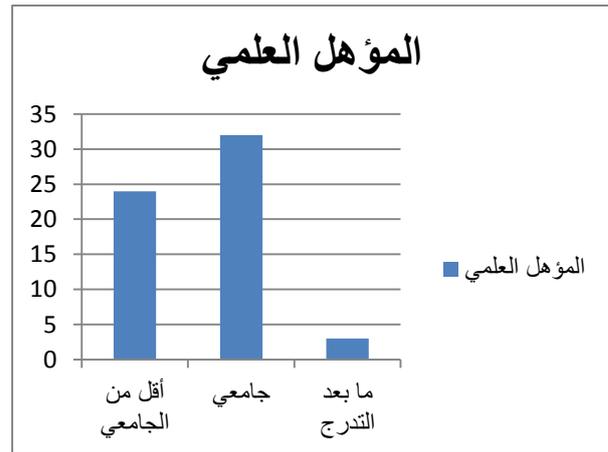
المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم 1.3.

نلاحظ من خلال الشكل رقم:2.3 أن أغلب المستجوبين (حجم الفئة التي قامت بتعبئة الاستبانات) تفوق خبرتهم 15 سنة، وهذا ما يزيد من دون شك من دقة ومصداقية النتائج المتحصل عليها في ضوء الخبرات المتعددة التي يتمتعون بها.

• **المؤهل العلمي:** تتوزع عينة دراستنا حسب المؤهل العلمي على النحو المبين في الجدول والشكل المواليين:

الشكل رقم:3.3 توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي. الجدول رقم:2.3 توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
40,7 %	24	أقل من الجامعي
54,2 %	32	جامعي
5,1 %	3	ما بعد التدرج
100	59	المجموع



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم 2.3.

نلاحظ من خلال الشكل رقم:3.3 أن أغلبية المستجوبين يتمتعون بمستوى تعليمي عالٍ، الأمر الذي سوف يساهم من دون شك في زيادة درجة الثقة في النتائج المتحصل عليها.

- **الوظيفة:** تتوزع عينة دراستنا حسب الوظيفة على النحو المبين في الجدول الموالي:
- الجدول رقم: 3.3** توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة.

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفة
18,6 %	11	رئيس مصلحة المالية والمحاسبة.
35,6 %	21	رئيس دائرة المالية والمحاسبة
20,3 %	12	مدير المالية والمحاسبة
11,9 %	7	مدير وحدة
6,8 %	4	مدير عام
6,8 %	4	عضو في لجنة المشاركة
100	59	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن عينة الدراسة متنوعة، وهذا ما سوف يمكننا من معرفة آراء من جميع فئات الأفراد المتخصصين على مستوى هذه المؤسسات والذين يشغلون وظائف متعددة.

2.1.3. أدوات الدراسة الميدانية:

لقد اعتمدت دراستنا هذه على عدة أدوات، منها أداة أساسية وأخرى ثانوية، سوف نبينها من خلال ما يلي:

1. الأداة الأساسية: -استمارة الاستبانة-

إنّ استمارة الاستبانة عبارة عن وثيقة تحتوي على عدد معين من الأسئلة تسمح للباحث بالحصول على المعلومات التي يحتاجها، والتي يقوم بتحليلها ومن ثمة الوصول إلى النتائج التي تعكسها. من أجل جمع المعلومات الميدانية التي تتطلبها دراستنا وتحليلها تم الاعتماد بشكل أساسي على استمارة تم إعدادها لهذا الغرض (انظر الملحق رقم 2). هذه الاستمارة تم توجيهها إلى مجموعة من الإطارات العاملة بهذه المؤسسات وذات الصلة بالموضوع (رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، رئيس دائرة المالية والمحاسبة، مدير المحاسبة والمالية، مدير، مدير عام، أعضاء في لجان المشاركة).

تحتوي استمارة الاستبانة على خمسة محاور رئيسية وهي:

- **المحور الأول** والذي خصص للحصول على معلومات عامة خاصة بالوحدة الإحصائية المستجوبة كالمؤهل العلمي، الخبرة المهنية والوظيفة.
- **أما المحاور الأربعة الأخرى** فتم تخصيصها لاختبار الفرضيات الفرعية الأربعة التي تشكلت هذه الدراسة، حيث تحتوي هذه الأخيرة على 46 فقرة.

إن محتوى هذه المحاور الأربعة هو كالآتي:

— المحور الثاني والخاص بالفرضية الأولى: يتكون من 23 فقرة مرقمة من 1 إلى 23.

— المحور الثالث والخاص بالفرضية الثانية: يتكون من 10 فقرات مرقمة من 24 إلى 33.

— المحور الرابع والخاص بالفرضية الثالثة: يتكون من 4 فقرات مرقمة من 34 إلى 37.

— المحور الخامس والخاص بالفرضية الرابعة: يتكون من 9 فقرات مرقمة من 38 إلى 46.

هذا وبالإضافة إلى مجموعة من الأسئلة المباشرة، حيث تعتمد الباحث طرحها كمؤشرات من أجل تدعيم نتائج الفرضيات الفرعية التي تقوم عليها الدراسة من جهة، والحصول على بعض المعلومات التي تفيدنا في تحليل فقراتها من جهة أخرى، حيث يبلغ عددها 6 منها 4 أسئلة خاصة بالمحور الرابع، والباقي خاص بالمحور الأخير.

تمت صياغة هذه الفقرات وفق أسلوب ليكرت الثلاثي، من خلال طرح مجموعة من العبارات لها ثلاثة بدائل مختلفة (موافق، نوعا ما، غير موافق) في جدول، حيث طلب من الشخص المستجوب بأن يختار البديل الذي يراه أنسب. ومن أجل أن تكون الإجابات ذات مصداقية وأكثر دقة تم وضع بديل رابع (دون رأي) للإجابة خاص بالفئة التي لا تمتلك إجابات لهذه الأسئلة قصد إقصائها حتى لا تؤثر على نتائج الدراسة.

أما الأسئلة المباشرة فقد تم طرحها وفق ثلاثة أشكال:

○ في الشكل الأول تم طرح أسئلة تحتمل الإجابة بنعم أو لا.

○ أما في الشكل الثاني فقد تم طرح مجموعة من الأسئلة ذات إجابات مقيدة قصد ربح الوقت والجهد وتسهيل عملية الإجابة عليها من طرف المستجوب.

○ في الشكل الثالث تم طرح أسئلة ذات إجابات مفتوحة.

2. المصادر الثانوية: هناك عدة مصادر ثانوية تم الاعتماد عليها لإتمام هذا البحث نذكرها فيما يلي:

- المقابلة الشخصية

لقد كان مقررا أن تتم الإجابات على جميع الاستبانات الموزعة بحضور كل من الباحث والشخص المستجوب، ولكن ونظرا لعدم تجاوب بعض الأطراف المستجوبة وتحجج بعضهم بضيق وقتهم بسبب انشغالهم بإعداد القوائم المالية السنوية الختامية على مستوى هذه المؤسسات، تم الاكتفاء بإجراء مقابلة واحدة على الأقل لكل مؤسسة تخضع للدراسة، أين تعتمد الباحث حوض نقاش مطول مع الأطراف المستجوبة مع طرح بعض الأسئلة الذكية لاستدراجهم نحو تمكينه من استنتاج الأجوبة الصحيحة، لا سيما فيما يتعلق ببعض الأسئلة المرحجة التي غالبا ما تنهرب هذه الأطراف من الإجابة عنها، وهذا ما ساهم في إعطاء البيانات المتحصل عليها مصداقية ودقة أكبر.

- السجلات والوثائق

إن السجلات والوثائق قد تفيد الباحث عند الاطلاع عليها، حيث أنها تساعده في التعرف أكثر فأكثر على أمور كثيرة قد لا تسمح له الأدوات الأخرى بالوصول إليها.

إنّ الوثائق التي تم الاطلاع عليها خلال إجراء هذه الدراسة هي:

— بعض التقارير الدورية التي تصدرها هذه المؤسسات؛

- تقارير محافظ الحسابات لبعض المؤسسات، حيث كان مبرمجا الاطلاع الشخصي على تقارير محافظ الحسابات لكافة المؤسسات المشككلة لعينة الدراسة إلا أن بعض المستجوبين رفضوا السماح لنا بذلك بحجة أنها تعد من الوثائق السرية غير القابلة للنشر؛
- بعض المحاضر الرسمية التي تبين تشكيل بعض اللجان المختصة على مستوى هذه المؤسسات وقرارات تنصيبها؛
- بعض النصوص القانونية والاتفاقيات الداخلية المنظمة لعمل هذه المؤسسات؛
- بعض تقارير التسيير الدورية التي تعدها هذه المؤسسات، والتي تتطرق من خلالها إلى تحديد الإجراءات التصحيحية التي اتخذتها الإدارة في سبيل المعالجة أو الرد على التحفظات التي وقف عليها محافظ الحسابات.

- الملاحظة

- أثناء زيارة المؤسسات تم الاعتماد على الملاحظة من أجل التأكد من صحة بعض الإجابات المدونة في الاستبانات، خاصة فيما يتعلق بالأجوبة المتعلقة باختبار درجة الإفصاح على مستوى هذه المؤسسات، فسهولة اطلاعنا على الوثائق التي نطلبها والعوائق البيروقراطية التي تواجهنا تعكس واقع الإفصاح في هذه المؤسسات، إضافة إلى ذلك فقد تم الاحتكاك ببعض الأطراف التي تربطها علاقة مع هذه المؤسسات سواء كانوا عمالا أو زبائن عند قيامنا بالزيارات الميدانية، الأمر الذي ساهم في تصحيح بعض المعلومات المتحصل عليها وتدعيم مصداقيتها أكثر.

3.1.3. صدق وثبات أداة الدراسة: سنحاول من خلال هذا المطلب إثبات صدق وثبات أداة الدراسة الرئيسية.

1.3.1.3. صدق المحتوى (الصدق الظاهري):

من أجل ضمان صدق أداة الدراسة وملاءمتها لجمع البيانات الميدانية تم اتباع الخطوات التالية لإعدادها:

- 1- إعداد استمارة استبانة أولية اعتمادا على الجانب النظري للدراسة والبحوث والدراسات السابقة.
- 2- عرض الاستبانة على الأستاذ المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها، حيث أبدى مجموعة من الملاحظات أهمها:

- إعادة صياغة بعض الفقرات حتى تكون سهلة الفهم من طرف مستعملها؛
- ضرورة إعادة صياغة بعض الأسئلة وتكييفها مع طبيعة الدراسة.
- 3- إجراء التعديلات اللازمة بشكل أولي حسب ما يراه الأستاذ المشرف.
- 4- ثم بعد ذلك تم عرض الاستبانة على مجموعة من الأساتذة المحكمين ذوي الخبرة في مجال الدراسة (انظر الملحق رقم: 3) والذين قاموا بدورهم بتقديم النصائح والإرشادات واقتراح بعض التعديلات.
- 5- تم أخذ ملاحظات الأساتذة المحكمين بعين الاعتبار، حيث تم حذف وتعديل ما يلزم تعديله.
- 6- إجراء توزيع أولي اختبائي من أجل معرفة مدى ملائمة العبارات المستخدمة في الاستبانة وإمكانية الإجابة على كل الأسئلة وتعديل ما يلزم تعديله.
- 7- عرض العمل السابق على الأستاذ المشرف من أجل تحديد الشكل النهائي لاستمارة الاستبانة والموافقة عليها من أجل توزيعها.

8- بعد الحصول على موافقة المشرف وتحديد الشكل النهائي للاستبانة تم توزيعها على عينة الدراسة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية.

2.3.1.3. الثبات

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي الاستبانة نفس النتائج في حالة ما تم توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الشروط والظروف، أي أن تكون النتائج التي تعطيها الاستبانة متقاربة إذا تم تكرار توزيعها على نفس عينة الدراسة. ومن أجل اختبار ثبات الاستبانة المعدة لهذه الدراسة تم الاعتماد على طريقة معامل الثبات ألفا كرونباخ (alpha cronbach's)، والمبينة في ما يلي:

● معامل الثبات ألفا كرونباخ (alpha cronbach's)

يوضح الجدول رقم 4.3 معاملات الثبات لفقرات الاستبانة:

الجدول رقم 4.3 معاملات الثبات لفقرات الاستبانة

عنوان المحور (الجزء)	عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
المحور الثاني الخاص بالفرضية الأولى	23	0,866
المحور الثالث الخاص بالفرضية الثانية	10	0,827
المحور الرابع الخاص بالفرضية الثالثة	4	0,197
المحور الخامس الخاص بالفرضية الرابعة	9	0,811
جميع الفقرات	46	0,904

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

نلاحظ من الجدول أن معاملات الثبات لمجموع فقرات الاستبانة أكبر من 0,6 أي أنها تدل على أن الاستبانة مقبولة لإجراء الدراسة الميدانية لموضوع البحث.

المبحث الثاني: التحليل والمعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة الميدانية

بعد أن تطرقنا إلى الجوانب المنهجية للدراسة الميدانية نشرع الآن في تحليل ومعالجة البيانات التي تحصلنا عليها، باستخدام الأدوات الإحصائية المناسبة للإجابة على فرضيات الدراسة.

1.2.3. أدوات تحليل ومعالجة البيانات واختبار توزيعها الطبيعي

1.1.2.3. أدوات تحليل ومعالجة البيانات

بعد توزيع الاستبانات والحصول على المعلومات الميدانية تم تفرغها ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإنسانية (spss) قصد معالجتها إحصائياً، والذي تم باستخدام العديد من الأدوات والمقاييس الإحصائية ومنها:

1. اختبار التوزيع الطبيعي (كولمجروف - سميرنوف (1-Sample K-S): وذلك من أجل معرفة نوع توزيع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

2. مقاييس التشتت والنزعة المركزية: كالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، واللذين تم استخدامهما من أجل وصف بعض خصائص متغيرات الدراسة.

- **المتوسط الحسابي:** تم استخدام المتوسط الحسابي كطريقة لمعرفة مستوى تطبيق الفقرات المشكلة لمتغيرات الدراسة، حيث يتم تحديد اتجاهات الإجابة عن طريق مقارنة المتوسط الحسابي للفقرة مع المتوسط الفرضي والمقدر ب 2 أي: $(3+2+1)/3$ ، فإذا كان المتوسط الحسابي المحسوب أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (2) فإن مستوى التطبيق قوي (موافق)، وأما إذا كان المتوسط الحسابي المحسوب أقل من المتوسط الحسابي الفرضي (2) فإن مستوى التطبيق ضعيف (غير موافق)، وفي حالة ما إذا كان المتوسط الحسابي المحسوب مساوياً للمتوسط الحسابي الفرضي (2) فإن مستوى التطبيق متوسط (نوعاً ما).

- **الانحراف المعياري:** يعتبر المقياس الأكثر أهمية واستخداماً للتشتت لدقته وقابليته للعمليات الجبرية¹، يحدد مستوى الفروق الفردية بين المبحوثين بحيث كلما كان الانحراف المعياري كبيراً كلما دل على وجود فروق فردية أي لا انسجام.

- **التكرارات والنسب المئوية:** تم استخدامهما كذلك من أجل معرفة مستوى تطبيق الفقرات المشكلة لمتغيرات الدراسة.

3. **كا² (كيدو):** يتم استخدام اختبار كا² لتحليل وإثبات اتجاه الأسئلة المدعمة للفقرات المكونة لفرضيات الدراسة، بحيث تكون العبارة دالة بمعنى توجد فروق دالة إذا كان مستوى الدلالة (sing) أصغر من أو يساوي 0.05.

¹ عبد الحميد عبد الحميد البلداوي، أساليب الإحصاء للعلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال مع استخدام برنامج ال spss، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص

4. **T لعينة واحدة:** يتم استخدام اختبار T لعينة واحدة للتحليل فقرات الاستبانة، بحيث يقوم بمقارنة المتوسط الحسابي المحسوب مع المتوسط الحسابي الفرضي (2) بحيث:

• تكون الفقرة دالة بمعنى توجد فروق دالة إذا كان مستوى الدلالة (sing) أصغر من أو يساوي 0.05 وهنا نكون أمام حالتين:

أ. إذا كانت قيمة T موجبة فهنا تكون نتائج الفقرة إيجابية، بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على محتواها (يوافقون بشكل قوي)، أي أن المتوسط الحسابي المحسوب أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي.

ب. إذا كانت قيمة T سالبة فهنا تكون نتائج الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة لا يوافقون على محتواها (يوافقون بشكل ضعيف)، أي أن المتوسط الحسابي المحسوب أقل من المتوسط الحسابي الفرضي.

• تكون الفقرة غير دالة أو لا توجد فروق دالة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sing) أكبر من 0.05، أي بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بشكل متوسط على محتواها (يوافقون نوعا ما).

2.1.2.3. اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:

إن اختبار كولميجروف سميرنوف هو اختبار ضروري لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وذلك لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حتى تكون نتائجها صحيحة. والجدول رقم: 5.3 يوضح نتائج هذا الاختبار

الجدول رقم: 5.3 اختبار كولميجروف سميرنوف للتوزيع الطبيعي.

الجزء	عدد الفقرات	قيمة z	مستوى الدلالة
المحور الثاني الخاص بالفرضية الأولى	23	0.826	0.102
المحور الثالث الخاص بالفرضية الثانية	10	1.202	0.102
المحور الرابع الخاص بالفرضية الثالثة	4	1.504	0.402
المحور الخامس الخاص بالفرضية الرابعة	9	1.02	0.097

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

نلاحظ من الجدول رقم: 5.3 أن قيمة مستوى الدلالة المستخرجة من البيانات الميدانية لجميع أبعاد ومحاور الاستبانة أكبر من 0,05، وهو ما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ومنه يمكن إجراء الاختبارات المعلمية.

2.2.3. تحليل النتائج واختبار الفرضيتين الفرعيتين الأولى والثانية

سنقوم من خلال هذا المطلب بعرض وتحليل البيانات الميدانية الخاصة بالفرضيتين الفرعيتين الأولى والثانية، من خلال عرض وتحليل مختلف الفقرات المعبرة عن متغيراتها، وأخيرا تجميعها للحصول على واقع تمثيل كل منهما.

1.2.2.3. عرض وتحليل فقرات الفرضية الفرعية الأولى من الدراسة: "تساعد إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف".

خصص هذا الجزء لاستقصاء واقع مساعدة إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية خلال مهمة التدقيق التي يقوم بها في المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سطيف، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: 6.3 نتائج المعالجة الإحصائية للفرضية الفرعية الأولى "تساعد إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف".

مستوى التطبيق	القرار	مستوى الدلالة (sing)	قيمة t	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	العبارات
متوسط	فروق غير دالة	0,209	-1,273	0,88029	% 31,4	1,8431	1. تولي إدارة مؤسستكم اهتماما كبيرا نحو ضمان قوائم مالية ذات مصداقية وجودة عالية.
قوي	فروق دالة	0,046	2,042	0,88284	% 53,8	2,2500	2. ساهمت التوجيهات التي قدمها لكم محافظ الحسابات في تطوير مستوى معارفكم.
قوي	فروق دالة	0,003	3,164	0,92107	% 68,4	2,3860	3. لم يكتف محافظ الحسابات بالتدقيق على مستوى المديرية وحسب، بل شملت مهمة التدقيق جميع الوحدات.
ضعيف	فروق دالة	0,008	-2,755	0,86410	% 25,5	1,6667	4. تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات تتعلق بضرورة إعادة تقييم الأصول.
متوسط	فروق غير دالة	0,086	-1,755	0,90482	% 31,3	1,7708	5. يتم على مستوى مؤسستكم في إطار عملية التدقيق التنسيق بين أعمال محافظ الحسابات والمدقق الداخلي.

6.	تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات حول حساب التكاليف.	1,6522	26,1 %	0,87477	-2,697	0,010	فروق دالة	ضعيف
7.	تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات أخرى تتعلق بالمعلومات المالية التي تتضمنها قوائمكم المالية.	2,2745	41,2 %	0,69508	2,820	0,007	فروق دالة	قوي
8.	تمت معالجة جميع التحفظات التي تضمنها تقرير محافظ الحسابات.	1,7547	24,5 %	0,82987	-2,152	0,036	فروق دالة	ضعيف
9.	صادق محافظ الحسابات على قوائمكم المالية المتعلقة بالسنة المالية 2013م.	2,9273	94,5 %	0,32515	21,150	0,000	فروق دالة	قوي
10.	اكتشفتكم أخطاء وقعتكم فيها عند إعدادكم لقوائمكم المالية بمفردكم صدفة بعد مهمة التدقيق الخارجي.	2,2292	47,9 %	0,83129	1,910	0,062	فروق غير دالة	متوسط
11.	استعان محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته بالمراجعة الحسائية للفتاير.	2,4615	66,7 %	0,82226	3,505	0,001	فروق دالة	قوي
12.	استعان محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته بالمراجعة الحسائية لتكاليف الإنتاج نصف المصنع.	1,7027	24,3 %	0,84541	-2,139	0,039	فروق دالة	ضعيف
13.	استعان محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته بالمراجعة الحسائية لتكاليف إنتاج المنتج تام الصنع.	1,6842	23,7 %	0,84166	-2,313	0,026	فروق دالة	ضعيف
14.	سجل محافظ الحسابات حضورا ميدانيا أثناء قيامكم بعملية الجرد السنوي.	1,7241	36,2 %	0,96959	-2,167	0,034	فروق دالة	ضعيف
15.	أشار محافظ الحسابات في تقريره لجميع التحفظات التي تم اكتشافها.	1,6889	17,8 %	0,76343	-2,734	0,009	فروق دالة	ضعيف
16.	العينة التي دققها محافظ الحسابات تعتبر كافية مقارنة بحجم أعمال	1,8654	26,9 %	0,81719	-1,188	0,240	فروق غير	متوسط

مؤسستكم.							دالة
17. طالب محافظ الحسابات بإرسال مصادقات لتأكيد الأرصدة الختامية للزبائن.	1,8205	% 41	0,99662	-1,125	0,268	فروق	متوسط
18. طالب محافظ الحسابات بإرسال مصادقات لتأكيد الأرصدة الختامية للموردين.	1,5128	% 25,6	0,88472	-3,439	0,001	فروق	ضعيف
19. يتم حساب التكاليف على مستوى مؤسستكم بشكل دقيق.	2,0816	% 44,9	0,90914	0,629	0,533	فروق	متوسط
20. يتم إعادة تقييم أصول مؤسستكم بانتظام.	1,2157	% 9,8	0,61037	-9,177	0,000	فروق	ضعيف
21. تعبر القوائم المالية الخاصة بالسنة المالية 2013م عن الوضعية المالية الحقيقية لمؤسستكم.	2,3091	% 54,5	0,83606	2,742	0,008	فروق	قوي
22. مهمة التدقيق المكلف بها محافظ الحسابات على مستوى مؤسستكم أدت بكم إلى الاهتمام أكثر بصحة التقييمات المحاسبية.	2,1224	% 44,9	0,88111	0,973	0,336	فروق	متوسط
23. شملت مهمة التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات مصالح أخرى داخل مؤسستكم غير مصلحة المحاسبة والمالية.	1,7059	% 31,4	0,9229	-2,276	0,027	فروق	ضعيف

• يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر بـ 2 أي: $2 = \frac{3}{(3+2+1)}$.

• يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 47 ومستوى خطأ 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

1. عرض وتحليل الفقرة رقم:1 المبينة لواقع اهتمام إدارة المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة

بمصادقية وجودة قوائمها المالية.

سوف نحاول من خلال هذه النقطة عرض وتحليل الفقرة رقم 1 المبينة لواقع اهتمام إدارة المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة بمصادقية وجودة قوائمها المالية، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم:7.3 واقع اهتمام إدارة المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة بمصادقية وجودة قوائمها المالية.

العبارات	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة (sing)	القرار	مستوى التطبيق
1. تولي إدارة مؤسستكم اهتماما كبير نحو ضمان قوائم مالية ذات مصادقية وجودة عالية.	1,8431	% 31,4	0,88029	-1,273	0,209	فروق غير دالة	متوسط

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2=3/(3+2+1)$.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 47 ومستوى خطأ 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

نلاحظ من الجدول رقم 7.3 أن المستجوبين موافقون بشكل متوسط على تجسيد هذه العبارة، حيث أن ثلث المستجوبين الذين يشكلون عينة الدراسة تقريبا أقرروا بأن إدارتهم تولي اهتماما كبيرا نحو ضمان قوائم مالية ذات مصادقية وجودة عالية، بينما نجد أن الثلثين الباقيين انقسما بين موافقين نوعا ما وغير موافقين، وهو ما يعكس غياب ثقافة الحوكمة لدى بعض مسيري هذه الفئة من المؤسسات، أو بعبارة أخرى عدم وجود حرص واهتمام من طرف إدارة بعض هذه المؤسسات بمصالح الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة بها. وهنا يظهر لنا جليا أهمية وجود لجان التدقيق كطرف داخلي مستقل لدى هذه الأخيرة تسهر على ضمان جودة ومصادقية القوائم المالية المعدة من قبلها.

يتجلى حرص واهتمام الإدارة بجودة التقارير المالية من خلال مساءلة الأطراف المعدة لهذه القوائم في حالة وجود أي اختلالات أو أخطاء وحرصها على تكوين معدي هذه القوائم المالية باستمرار وزرع الوازع الأخلاقي والضمير المهني فيهم.

إن حرص واهتمام الإدارة بضمان جودة القوائم المالية من شأنه أن يولد روح المسؤولية والوعي لدى معديها، الأمر الذي ينعكس من دون شك على جودتها، أضف إلى ذلك فإن تعرض معدي هذه القوائم للمساءلة من طرف الإدارة وإبعادهم عن الضغوط الممارسة من قبلها في سبيل تجميلها، وإحساسهم باهتمام الإدارة بجودتها من شأنه أن يولد نوعا من الاهتمام الإضافي لدى هذه الأطراف بجودتها والعكس الصحيح.

2. عرض وتحليل الفقرة الثانية المبينة لواقع مساهمة التوجيهات التي يقدمها محافظ الحسابات في تطوير

مستوى معارف معدي القوائم المالية على مستوى المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة.

سوف نحاول من خلال هذه النقطة عرض وتحليل الفقرة رقم 2 المبينة لواقع مساهمة التوجيهات التي يقدمها محافظ الحسابات في تطوير مستوى معارف معدي القوائم المالية على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم: 8.3 واقع مساهمة التوجيهات التي يقدمها محافظ الحسابات في تطوير مستوى معارف معدي القوائم المالية على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة.

العبارات	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة (sing)	القرار	مستوى التطبيق
2. ساهمت التوجيهات التي قدمها لكم محافظ الحسابات في تطوير مستوى معارفكم.	2,2500	% 53,8	0,88284	2,042	0,046	فروق دالة	قوي

• يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر بـ 2 أي: $2=3/(3+2+1)$.

• يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 47 ومستوى خطأ 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 8.3 أن المستجوبين موافقون بشكل قوي على تجسيد هذه العبارة، أي أن التوجيهات التي قدمها محافظو الحسابات ساهمت في تطوير مستوى معارف أغلبية المستجوبين. وهو ما يمكن تفسيره إما بالمستوى المعرفي الجيد لأغلبية محافظي الحسابات، خاصة في ظل المستوى التكويني العالي الذي يتمتعون به والنظرة الواسعة والخبرة المهنية التي يكتسبونها بفضل تعدد وتنوع المؤسسات التي دققوا حساباتها، واطلاعهم على كل جديد. وإما بالمستوى التكويني المتوسط وفق النظام المحاسبي المالي الذي يتمتع به أغلب عناصر الفئة المستجوبة على الرغم من مستواهم التعليمي العالي وخبرتهم الواسعة (انظر الشكل رقم: 3.3)، والذي يعود من دون شك إلى أن أغليبتهم مكونون وفق النظام المحاسبي الوطني.

إن المستوى التكويني الجيد لمحافظي الحسابات قد يكون له أثر إيجابي على أداء معدي القوائم المالية للمؤسسات وعلى جودة عملهم بفضل التوجيهات والتصحيحات التي يقدمونها لهم، مما قد ينعكس من دون شك على جودة القوائم المالية المعدة.

3. عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع تطبيق محافظي الحسابات للاختبارات والإجراءات اللازمة للحصول على أدلة إثبات وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية:

سوف نحاول من خلال هذه النقطة عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع تطبيق محافظي الحسابات للاختبارات والإجراءات اللازمة للحصول على أدلة إثبات وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية التي دعت إليها معايير التدقيق الدولية على مستوى مؤسسات عينة الدراسة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: 9.3 نتائج دراسة واقع تطبيق محافظي الحسابات للاختبارات والإجراءات اللازمة للحصول على أدلة إثبات وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

العبارات	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة (sing)	القرار	مستوى التطبيق
3. لم يكتف محافظ الحسابات بالتدقيق على مستوى المديرية العامة وحسب، بل شملت مهمة التدقيق جميع الوحدات.	2,386	68,4 %	0,921	3,164	0,003	فروق دالة	قوي
4. استعان محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته بالمراجعة الحسابية للفتواتير.	2,461	66,7 %	0,822	3,505	0,001	فروق دالة	قوي
5. استعان محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته بالمراجعة الحسابية لتكاليف الإنتاج نصف المصنع.	1,702	24,3 %	0,845	-2,139	0,039	فروق دالة	ضعيف
6. استعان محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته بالمراجعة الحسابية لتكاليف إنتاج المنتج تام الصنع.	1,684	23,7 %	0,841	-2,313	0,026	فروق دالة	ضعيف
7. سجل محافظ الحسابات حضورا ميدانيا أثناء قيامكم بعملية الجرد السنوي.	1,724	36,2 %	0,969	-2,167	0,034	فروق دالة	ضعيف
8. طالب محافظ الحسابات بإرسال	1,820	41 %	0,996	-1,125	0,268	فروق غير دالة	

متوسط							مصادقات لتأكيد الأرصدة الختامية للزبائن.
ضعيف	فروق دالة	0,001	-3,439	0,884	% 25,6	1,512	9. طالب محافظ الحسابات بإرسال مصادقات لتأكيد الأرصدة الختامية للموردين.
ضعيف	فروق دالة	0,027	-2,276	0,922	% 31,4	1,705	10. شملت مهمة التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات مصالح أخرى داخل مؤسستكم غير مصلحة المحاسبة والمالية.
ضعيف	فروق دالة	0,038	-2,165	3,318		14,709	مجموع الفقرات

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر بـ 2 أي: $2=3/(3+2+1)$
- أما المتوسط الفرضي للمحور ككل فيقدر بـ 16 أي 8 ضرب 2.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 47 ومستوى خطأ 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

نلاحظ من الجدول رقم 9.3 أن إجابات المبحوثين حول واقع تطبيق محافظي الحسابات للاختبارات والإجراءات اللازمة للحصول على أدلة إثبات وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية على مستوى مؤسسات عينة الدراسة منقسمة إلى ثلاثة مستويات يمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم: 10.3 اتجاه إجابات المبحوثين عن الفقرات الدالة عن واقع تطبيق محافظي الحسابات للاختبارات والإجراءات اللازمة للحصول على أدلة إثبات وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

المستوى	العبارة	القرار
الأول	- لم يكتف محافظ الحسابات بالتدقيق على مستوى المديرية العامة وحسب، بل شملت مهمة التدقيق جميع الوحدات. - استعان محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته بالمراجعة الحسابية للفواتير.	موافقين
	- استعان محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته بالمراجعة الحسابية لتكاليف الإنتاج نصف المصنع.	

غير موافقين	<ul style="list-style-type: none"> - استعان محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته بالمراجعة الحسابية لتكاليف إنتاج المنتج تام الصنع. - شملت مهمة التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات مصالح أخرى داخل مؤسستكم غير مصلحة المحاسبة والمالية. - سجل محافظ الحسابات حضورا ميدانيا أثناء قيامكم بعملية الجرد السنوي. - طالب محافظ الحسابات بإرسال مصادقات لتأكيد الأرصدة الختامية للموردين. 	الثاني
نوعا ما	<ul style="list-style-type: none"> - طالب محافظ الحسابات بإرسال مصادقات لتأكيد الأرصدة الختامية للزبائن. 	الثالث

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم:9.3.

نستنتج من النتائج المتحصل عليها من الجدول رقم 10.3 أن هناك تطبيقا ضعيفا للاختبارات والإجراءات اللازمة للحصول على أدلة إثبات وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة، ولعل نتائج مجموع فقرات الجدول رقم 9.3 خير دليل على ذلك. وما يؤكد هذا الحكم نتائج مختلف الفقرات، حيث نجد أنه باستثناء المراجعة الحسابية للفواتير فإن غالبية المستجوبين أقرروا بأن محافظي الحسابات الذين تولوا تدقيق قوائمهم المالية لم يلتزموا بباقي الإجراءات المحددة في الجدول أعلاه، حيث نجد أن:

- تقريبا 75% من محافظي الحسابات الذين تولوا عملية التدقيق على مستوى هذه المؤسسات لم يستعينوا أثناء تأديتهم لمهامهم بالمراجعة الحسابية للتكاليف المتعلقة بالمنتج نصف المصنع والمنتج تام الصنع، الأمر الذي من شأنه أن يزيد من احتمال وجود عمليات غش أو أخطاء لم يُتفطن لها، خاصة وأنها تعتبر وسيلة من وسائل ممارسة المحاسبة الإبداعية¹.
- كما نجد أن حوالي 64% من محافظي الحسابات الذين تولوا عملية التدقيق على مستوى هذه المؤسسات لم يحضروا لإجراءات الجرد السنوي التي تتم على مستواها قصد التأكد من الوجود الفعلي لأصول وممتلكات المؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى التأكد من احترام والتزام هذه الأخيرة بإجراءات وقواعد الجرد السنوي.
- أما فيما يتعلق بطلب محافظي الحسابات لمصادقات خارجية فنجد أن غالبيتهم لم يلتزموا بهذا الإجراء، رغم أنه يعتبر وسيلة جيدة للتحقق من صحة الأرصدة الختامية المتعلقة بالزبائن والموردين التي تتضمنها القوائم المالية.

¹ بالرقمي التيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، العدد 12 لسنة 2012، ص 46.

- كما نجد أن 68,6 % من المؤسسات لم تشمل عملية التدقيق بها مصالح أخرى غير مصلحة المحاسبة والمالية قصد التأكد من صحة المعلومات الموجهة لإعداد القوائم المالية من مصدرها، إلا أن ذلك قد يعود ربما لامتلاك كل هذه الفئة من المؤسسات ومدققين داخليين يتكفلون بالتدقيق على مستوى هذه المصالح، إلا أن ذلك لا يعتبر مبررا باعتبار أن هؤلاء المدققين الداخليين تابعون وظيفيا للهيكل التنظيمي لهذه المؤسسات ويتبعون خطط وتوجّهات إدارتهم.

- كما نجد أن 29,8 % من المستجوبين أقرّوا باكتفاء محافظي الحسابات بالتدقيق على مستوى المديرية العامة، دون المرور على الوحدات التابعة لها، والتي تعتبر نسبة كبيرة نوعا ما، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على حجم التقصير واللامبالاة التي يمارسها بعض محافظي الحسابات، خاصة وأنها تعد مسألة جوهرية، حيث كان من المفروض أن تشمل عملية التدقيق جميع الفروع والوحدات التابعة، باعتبار أن شمول مهمة التدقيق لوحدات دون أخرى، يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية الموحدة على أخطاء، خاصة في ظل ارتفاع نسبة المؤسسات التي احتوت قوائمها المالية على تحفظات، والتي قدرت بـ 41,2 % (انظر الفقرة رقم: 20 من الجدول رقم 15.3)، الأمر الذي سوف ينعكس من دون شك على جودتها ومصداقيتها، وخير مثال على ذلك فضيحة الشركة الإيطالية العملاقة بارمالات وادعائها بامتلاكها لوحدة في جزر الكايمن والتي كانت تستخدم لتغطية عجزها المالي في حين أنه لم يكن لها أي وجود فعلي¹.

بصفة عامة فإن عدم احترام محافظي الحسابات للاختبارات والإجراءات اللازمة للحصول على أدلة إثبات وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة يعتبر إهمالا، ويعكس اللامبالاة لدى بعض محافظي الحسابات وخرق للقانون والقواعد والتوصيات المنظمة للمهنة على الصعيد المحلي والدولي باعتبار أن مقرر وزير الاقتصاد المؤرخ في 2 فيفري 1994 والذي يحمل رقم: 103 /SPAM /94 قد ألزم محافظي الحسابات على التقيد بالمعايير والنصوص المنظمة للمهنة سواء كانت محلية أو دولية².

إن عدم احترام محافظي الحسابات للاختبارات والإجراءات اللازمة للحصول على أدلة إثبات وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية على مستوى مؤسسات عينة الدراسة سوف يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية المعدة على أخطاء أو اختلالات، خاصة في ظل عدم الاهتمام الذي تبديه إدارة أغلبية هذه المؤسسات نحو ضمان قوائم مالية ذات جودة من جهة (راجع التحليل الخاص بالفقرة رقم: 1)، والمستوى التكويني المتوسط

¹ David Chrétien et Jean-pierre Mabushi, **le scandale parmalat**, faculté des sciences de l'administration, université laval, canada, 2007, p5.

² سوسة بدر الدين، توحيد القوائم المالية وتدقيقها، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، تاريخ المناقشة 2012،

لأغلب العناصر المعدة لها وفق النظام المحاسبي المالي من جهة أخرى (راجع التحليل الخاص بالفقرة رقم:2)، الأمر الذي قد يؤدي إلى تغليب مالكي هذه المؤسسات (الدولة)، وإبعادهم عن معرفة الصورة الحقيقية لمؤسستهم وبمنعهم من اتخاذ التدابير الإصلاحية اللازمة في وقتها، وكذلك الأمر بالنسبة لكافة الأطراف التي تربطها علاقة بها، وهذا ما يتخالف مع قواعد حوكمة الشركات.

4. عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع كفاية عينات الدراسة التي يدققها محافظو الحسابات على مستوى مؤسسات عينة الدراسة: سوف نحاول من خلال هذه النقطة عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع كفاية عينات الدراسة التي يدققها محافظو الحسابات على مستوى مؤسسات عينة الدراسة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم:11.3 واقع كفاية عينات الدراسة التي يدققها محافظو الحسابات على مستوى مؤسسات عينة الدراسة

العبارات	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة (sing)	القرار	مستوى التطبيق
11. اكتشفتم أخطاء وقعتم فيها عند إعدادكم لقوائمكم المالية بمفردكم صدفه بعد مهمة التدقيق الخارجي.	2,229	47,9 %	0,831	1,910	0,062	فروق غير دالة	متوسط
12. العينة التي دققها محافظ الحسابات تعتبر كافية مقارنة بحجم أعمال مؤسستكم.	1,865	26,9 %	0,817	- 1,188	0,240	فروق غير دالة	متوسط
13. يتم على مستوى مؤسستكم في إطار عملية التدقيق التنسيق بين أعمال محافظ الحسابات والمدقق الداخلي.	1,729	29,2 %	0,892	- 2,101	0,041	فروق غير دالة	ضعيف
مجموع الفقرات	5.8		1.264	-1	0.323	فروق غير دالة	متوسط

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب2 أي: $2=3/(3+2+1)$
- أما المتوسط الفرضي للمحور ككل فيقدر ب 6 أي 3 ضرب 2
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 47 ومستوى خطأ 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 11.3 أن إجابات المبحوثين حول واقع كفاية عينات الدراسة التي يدققها محافظو

الحسابات على مستوى مؤسسات عينة الدراسة منقسمة إلى مستويين يمكن توضيحهما من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم: 12.3 اتجاه إجابات المبحوثين عن الفقرات الدالة عن واقع كفاية عينات الدراسة التي يدققها محافظو

الحسابات على مستوى مؤسسات عينة الدراسة.

المستوى	العبرة	القرار
الأول	- اكتشفتم أخطاء وقعتم فيها عند إعدادكم لقوائمكم المالية بمفردكم صدفة بعد مهمة التدقيق الخارجي. - العينة التي دققها محافظ الحسابات تعتبر كافية مقارنة بحجم أعمال مؤسستكم.	نوعا ما
الثاني	- يتم على مستوى مؤسستكم في إطار عملية التدقيق التنسيق بين أعمال محافظ الحسابات والمدقق الداخلي.	غير موافقين

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم: 11.3.

نستنتج من النتائج التي توصلنا إليها من خلال الجدول رقم 12.3 بأن هناك مؤسسات من بين المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة والمقدرة بحوالي نصف الفئة المدروسة اكتشفوا بمفردهم صدفة أخطاء بعد مهمة التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على أن الرقابة التي يمارسها محافظ الحسابات على مستوى هذه الفئة من المؤسسات غير كافية لاكتشاف جميع الأخطاء والاختلالات الممكنة، خاصة في ظل انعدام التنسيق بين أعمال محافظ الحسابات والمدقق الداخلي لدى أغلب هذه المؤسسات ولعل النتيجة التي تحصلنا عليها من خلال تحليل الفقرة رقم 13 من الجدول رقم 11.3 خير دليل على ذلك، وهنا يظهر لنا جليا ضرورة الرفع من عدد الزيارات التي يقوم بها محافظو الحسابات بما يتناسب مع حجم أعمال هذه الأخيرة، أو تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي في مساعدة محافظ الحسابات والتنسيق بين أعمالهما، وهنا يظهر الدور الجوهرى الذي من الممكن أن تلعبه لجان التدقيق التي تدعو إليها حوكمة الشركات من خلال ضمان استقلالية المدقق الداخلي وضمن التنسيق بينه وبين محافظ الحسابات والعمل على تقوية نظام الرقابة الشاملة وتوجيهها نحو ضمان جودة وصدق المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية.

5. عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع مساهمة محافظ الحسابات في دقة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية على مستوى فئة المؤسسات محل الدراسة: سوف نحاول من خلال هذه النقطة عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع مساهمة محافظ الحسابات في دقة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية على مستوى فئة المؤسسات محل الدراسة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: 13.3 واقع مساهمة محافظ الحسابات في دقة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية على مستوى فئة المؤسسات محل الدراسة.

مستوى التطبيق	القرار	مستوى الدلالة (sing)	قيمة t	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	العبارات
ضعيف	فروق دالة	0,008	-2,755	0,864	% 25.5	1,666	14. تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات تتعلق بضرورة إعادة تقييم الأصول.
ضعيف	فروق دالة	0,010	-2,697	0,874	% 26.1	1,652	15. تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات حول حساب التكاليف.
متوسط	فروق غير دالة	0,533	0,629	0,909	% 44.9	2,081	16. يتم حساب التكاليف على مستوى مؤسستكم بشكل دقيق.
ضعيف	فروق دالة	0,000	-9,177	0,610	% 9.8	1,215	17. يتم إعادة تقييم أصول مؤسستكم بانتظام.
ضعيف	فروق دالة	,021	-2,396	,89452	% 28,6	1,6939	18. مهمة التدقيق المكلف بها محافظ الحسابات على مستوى مؤسستكم أدت بكم إلى الاهتمام أكثر بصحة التقييدات المحاسبية.
قوي	فروق دالة	0,008	2,742	0,836	% 54.5	2,309	19. تعبر القوائم المالية الخاصة بالسنة المالية 2013 عن الوضعية المالية الحقيقية لمؤسستكم.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر بـ 2 أي: $2=3/(3+2+1)$
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 47 ومستوى خطأ 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 13.3 أن إجابات المبحوثين حول واقع مساهمة محافظ الحسابات في دقة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية على مستوى فئة المؤسسات محل الدراسة منقسمة إلى ثلاثة مستويات، يمكن توضيحهما من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم: 14.3 اتجاه إجابات المبحوثين عن الفقرات الدالة عن واقع مساهمة محافظ الحسابات في دقة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية على مستوى فئة المؤسسات محل الدراسة.

المستوى	العبارة	القرار
الأول	- يتم حساب التكاليف على مستوى مؤسستكم بشكل دقيق.	نوعا ما
الثاني	- تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات تتعلق بضرورة إعادة تقييم الأصول. - تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات حول حساب التكاليف. - يتم إعادة تقييم أصول مؤسستكم بانتظام. - مهمة التدقيق المكلف بها محافظ الحسابات على مستوى مؤسستكم أدت بكم إلى الاهتمام أكثر بصحة التقييدات المحاسبية.	غير موافقين
الثالث	- تعبر القوائم المالية الخاصة بالسنة المالية 2013 عن الوضعية المالية الحقيقية لمؤسستكم.	موافقين

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم 13.3.

نستنتج من النتائج التي تحصلنا عليها من خلال الجدول رقم 14.3 بأن تقريبا 90 % من المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة لا يتم بها إعادة تقييم الأصول بانتظام على الرغم من تبنيتها للنظام المحاسبي المالي. كما أقر أغلب المستجوبين بأن قوائمهم المالية تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية لمؤسستهم.

إن إقرار 36.7 % من المستجوبين بعدم دقة حساب التكاليف على مستوى مؤسستهم قد ينفى صحة الإجابات المتحصل عليها من طرف المبحوثين فيما يتعلق بالفقرة رقم 19. ويؤكد على أن هناك جزءا هاما من هذه المؤسسات لا تعبر قوائمها المالية عن وضعيتها المالية الحقيقية بشكل دقيق.

إن معايير التدقيق الدولية تلزم محافظي الحسابات على الإبلاغ عن كافة أوجه القصور، وكذلك التأثيرات الناتجة عن اتباع سياسات محاسبية غير مطابقة لنظام إعداد التقارير المعمول به¹، والتي من شأنها أن تؤثر على دقة القوائم

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 المتعلق ب تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية، منشور من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، الجزء الأول، طبعة 2010، ص656.

المالية ومصداقيتها لكي تؤخذ بعين الاعتبار وتتخذ فيها حلول تصحيحية، بينما نجد أن أغلبية محافظي الحسابات على مستوى هذه الفئة من المؤسسات لا يأخذون هذه النقطة بعين الاعتبار، وهو ما يبدو واضحاً في إجابات عينة الدراسة.

6. عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع استجابة المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة باتخاذ إجراءات تصحيحية تجاه تحفظات محافظي الحسابات على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة: سوف نحاول من خلال هذه النقطة عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع استجابة المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة باتخاذ إجراءات تصحيحية تجاه تحفظات محافظي الحسابات على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم:15.3 واقع استجابة المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة باتخاذ إجراءات تصحيحية تجاه تحفظات محافظي الحسابات.

العبارة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة (sing)	القرار	مستوى التطبيق
20. تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات أخرى تتعلق بالمعلومات المالية التي تتضمنها قوائمكم المالية.	2,274	41,2 %	0,695	2,820	0,007	فروق دالة	قوي
21. تمت معالجة جميع التحفظات التي تضمنها تقرير محافظ الحسابات.	1,754	24,5 %	0,829	-2,152	0,036	فروق دالة	ضعيف
22. أشار محافظ الحسابات في تقريره لجميع التحفظات التي تناولها.	1,688	17,8 %	0,763	-2,734	0,009	فروق دالة	ضعيف
23. لم يصادق محافظ الحسابات على قوائمكم المالية المتعلقة بالسنة المالية 2013م.	!,072	!,08 %	0,325	-21,15	0,000	فروق دالة	ضعيف

• يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر بـ 2 أي: $2=3/(3+2+1)$.

• يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 47 ومستوى خطأ 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 15.3 أن إجابات المبحوثين حول واقع استجابة المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة باتخاذ إجراءات تصحيحية تجاه تحفظات محافضي الحسابات منقسمة إلى مستويين، يمكن توضيحهما من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم: 16.3 اتجاه إجابات المبحوثين عن الفقرات الدالة عن واقع استجابة المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة باتخاذ إجراءات تصحيحية تجاه تحفظات محافضي الحسابات.

المستوى	العبارة	القرار
الأول	- تمت معالجة جميع التحفظات التي تضمنها تقرير محافظ الحسابات. - لم يصادق محافظ الحسابات على قوائمكم المالية المتعلقة بالسنة المالية 2013م. - أشار محافظ الحسابات في تقريره لجميع التحفظات التي تناولها.	غير موافقين
الثاني	- تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات أخرى تتعلق بالمعلومات المالية التي تتضمنها قوائمكم المالية.	موافقين

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم 15.3.

من خلال النتائج المتحصل عليها من الجدول رقم 16.3 نستنتج بأن إدارة أغلب هذه المؤسسات غير قادرة على اتخاذ التدابير التصحيحية المتعلقة بمعالجة بعض التحفظات التي تضمنها تقرير محافظ الحسابات، وقد يعود ذلك ربما إلى عدم اقتناعها بما أو عدم إيجاد الصيغة المناسبة لذلك، أو رفض تحمل هذه المسؤولية من بعض الجهات على مستواها، وهذا ما التمسناه في إجابات أغلب الأطراف المستجوبة عند مقابلتها.

كما نستنتج بأن المصادقة على أغلب التقارير المالية المتعلقة بهذه المؤسسات تمت بتحفظ. وهو ما يقلل من دون شك من مستوى جودتها.

2.2.2.3. اختبار الفرضية الفرعية الأولى (تساعد إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف): سوف نحاول من خلال هذه النقطة اختبار الفرضية الفرعية الأولى، والتي جاءت نتائجها على النحو التالي:

نستخلص من النتائج التي تحصلنا عليها سابقا بأن أغلبية الفقرات التي تشكل هذه الفرضية كانت الإجابات عنها سلبية، أي أن الأفراد يوافقون عنها بمستوى ضعيف، والجدول رقم 17.3 يؤكد ذلك:

الجدول رقم:17.3 اتجاه الفقرات المعبرة عن الفرضية الفرعية الأولى ككل.

المستوى	العبارة	القرار
الأول	<ul style="list-style-type: none"> - لم يكتف محافظ الحسابات بالتدقيق على مستوى المديرية العامة وحسب، بل شملت مهمة التدقيق جميع الوحدات. - استعان محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته ب المراجعة الحسابية للفواتير - ساهمت التوجيهات التي قدمها لكم محافظ الحسابات في تطوير مستوى معارفكم. - تعبر القوائم المالية الخاصة بالسنة المالية 2013 عن الوضعية المالية الحقيقية لمؤسستكم. - تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات أخرى تتعلق بالمعلومات المالية التي تتضمنها قوائمكم المالية. 	موافقين
الثاني	<ul style="list-style-type: none"> - استعان محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته بالمراجعة الحسابية لتكاليف الإنتاج نصف المصنع. - استعان محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته بالمراجعة الحسابية لتكاليف إنتاج المنتج تام الصنع. - شملت مهمة التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات مصالح أخرى داخل مؤسستكم غير مصلحة المحاسبة والمالية. - سجل محافظ الحسابات حضورا ميدانيا أثناء قيامكم بعملية الجرد السنوي. - طالب محافظ الحسابات بإرسال مصادقات لتأكيد الأرصدة الختامية للموردين. - يتم على مستوى مؤسستكم في إطار عملية التدقيق التنسيق بين أعمال محافظ الحسابات والمدقق الداخلي. - تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات تتعلق بضرورة إعادة تقييم الأصول. - تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات حول حساب التكاليف. - يتم إعادة تقييم أصول مؤسستكم بانتظام. - مهمة التدقيق المكلف بها محافظ الحسابات على مستوى مؤسستكم أدت بكم إلى الاهتمام أكثر بصحة التقييدات المحاسبية. 	غير موافقين

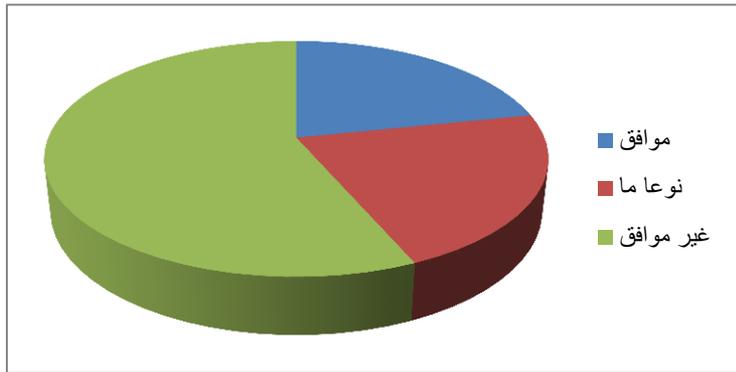
	<ul style="list-style-type: none"> - تمت معالجة جميع التحفظات التي تضمنها تقرير محافظ الحسابات. - لم يصادق محافظ الحسابات على قوائمكم المالية المتعلقة بالسنة المالية 2013م. - أشار محافظ الحسابات في تقريره لجميع التحفظات التي تناولها. 	
الثالث	<ul style="list-style-type: none"> - طالب محافظ الحسابات بإرسال مصادقات لتأكيد الأرصدة الختامية للزيائن. - تولي إدارة مؤسستكم اهتماما كبيرا نحو ضمان قوائم مالية ذات مصداقية وجودة عالية. - اكتشفتكم أخطاء وقعتم فيها عند إعدادكم لقوائمكم المالية بمفردكم صدفه بعد مهمة التدقيق الخارجي. - العينة التي دققها محافظ الحسابات تعتبر كافية مقارنة بحجم أعمال مؤسستكم. - يتم حساب التكاليف على مستوى مؤسستكم بشكل دقيق. 	نوعاما

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الفقرات المعبرة عن الفرضية الفرعية الأولى ككل.

يمكن توضيح ذلك أكثر من خلال الشكل والجدول المواليين:

الجدول رقم: 18.3 الاتجاه النسبي لإجابات الفرضية الأولى.

الشكل رقم: 4.3 اتجاه إجابات الفرضية الأولى



النسبة المئوية	عدد الفقرات المالية	العبارة
21,7%	5	موافق
21,7%	5	نوعا ما
56,6%	13	غير موافق
100%	23	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم: 18.3.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

بالتالي نستنتج بأن إجراءات التدقيق التي يقوم بها محافظو الحسابات تساهم بدرجة ضعيفة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة، مع وجود فروق كبيرة بينها، أي أن هناك بعض المؤسسات تساهم بها إجراءات التدقيق بدرجة كبيرة، ومنها بدرجة متوسطة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

ما يؤكد ذلك النتائج الإحصائية المتعلقة بالفقرات المشككة للفرضية ككل، والتي جاءت على النحو المبين في الجدول رقم:19.3.

الجدول رقم:19.3 نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى (تساعد إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية).

مستوى التطبيق	القرار	مستوى الدلالة (sing)	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عدد الفقرات	العبارات
ضعيف	فروق دالة	0,001	-3,794	5,778	41,857	23	كل فقرات الفرضية الفرعية الأولى

• يتم مقارنة المتوسط الحسابي للمحور ككل مع متوسطه الفرضي المقدر بـ 46 أي 23 ضرب 2.

• يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 47 ومستوى خطأ 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

ومنه نقر برفض الفرضية الفرعية الأولى H1 والتي مفادها "تساعد إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف"، وقبول الفرضية البديلة H0 التي تقول بأنه: "لا تساعد إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها محافظو الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سطيف".

3.2.2.3. عرض وتحليل فقرات الفرضية الفرعية الثانية من الدراسة (يساعد إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في هذه الفئة من المؤسسات): خصص هذا الجزء لاستقصاء واقع مساعدة إبداء الرأي من طرف المدقق الخارجي في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سطيف. والذي سوف تتم دراسته على النحو التالي:

1. عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع الإفصاح والشفافية في المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة

سوف نحاول من خلال هذه النقطة عرض وتحليل الفقرات من 24 إلى 32 المبينة لواقع اهتمام إدارة المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة بمصادقية وجودة قوائمها المالية، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول الموالي.

الجدول رقم:20.3 واقع الإفصاح والشفافية في المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة.

مستوى التطبيق	القرار	مستوى الدلالة	قيمة t	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط ط	العبارات
---------------	--------	---------------	--------	-------------------	--------------	-----------	----------

		(sing)				الحسابي	
ضعيف	فروق دالة	0,038	-2,128	0,789	% 21,6	1,764	24. ساهمت عملية التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات في إنتاج قوائم مالية أكثر وضوح.
متوسط	فروق غير دالة	0,212	1,265	0,782	% 38	2,140	25. مهمة التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات أدت بكم إلى الاهتمام أكثر بدقة المعلومات التي تتضمنها قوائمكم المالية.
قوي	فروق دالة	0,000	10,906	0,511	% 79,6	2,759	26. يتم عرض قوائمكم المالية بطريقة تتسم بالوضوح وبقابلية أكبر للفهم.
قوي	فروق دالة	0,000	7,032	0,677	% 75,9	2,648	27. يتم على مستوى مؤسستكم عرض ملاحق إلى جانب قوائمكم المالية تحتوي على شرح وتوضيح لكافة المعلومات المحاسبية التي تحتويها.
ضعيف	فروق دالة	0,018	-2,442	0,956	% 34	1,679	28. قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير محافظ الحسابات المتعلق بالسنة المالية 2013 م.
ضعيف	فروق دالة	0,000	-5,646	0,781	% 17,9	1,410	29. قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي أو الوظيفي الخاص بسنة 2013 م بالجرائد.
ضعيف	فروق دالة	0,000	-4,342	0,831	% 21,4	1,517	30. قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي أو الوظيفي لسنة 2013 م في موقعها الإلكتروني.
ضعيف	فروق دالة	0,038	-2,131	0,894	% 29,6	1,740	31. تفصح مؤسستكم عن قوائمها المالية لعمالها الراغبين في الاطلاع على أدائها ووضعيتها المالية.

ضعيف	فروق دالة	0,000	-5,285	0,765	16,4%	1,454	32. تم على مستوى مؤسستكم خلال سنة 2013م الإفصاح على الموضوعات الخاصة بالأطراف التي تربطها علاقة بمؤسستكم والتي أثرت بشكل مادي على أدائها.
------	--------------	-------	--------	-------	-------	-------	---

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر بـ 2 أي: $2 = 3/(3+2+1)$.
- أما المتوسط الفرضي للمحور ككل فيقدر بـ 18 أي 9 ضرب 2.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 47 ومستوى خطأ 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 20.3 أن إجابات المبحوثين حول واقع الإفصاح والشفافية في المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة منقسمة إلى ثلاثة مستويات، يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم: 21.3 اتجاه إجابات المبحوثين عن الفقرات الدالة عن واقع الإفصاح والشفافية في المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة.

المستوى	العبارة	القرار
الأول	- مهمة التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات أدت بكم إلى الاهتمام أكثر بدقة المعلومات التي تتضمنها قوائمكم المالية.	نوعا ما
الثاني	- ساهمت عملية التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات في إنتاج قوائم مالية أكثر وضوحا. - قامت مؤسستكم بالإفصاح الإيرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي أو الوظيفي الخاص بسنة 2013 م بالجرائد. - قامت مؤسستكم بالإفصاح الإيرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي أو الوظيفي لسنة 2013 م في موقعها الإلكتروني. - تفصح مؤسستكم عن قوائمها المالية لعمالها الراغبين في الاطلاع على أدائها ووضعيتها المالية.	غير موافقين
	- تم على مستوى مؤسستكم خلال سنة 2013 م الإفصاح عن الموضوعات الخاصة بالأطراف التي تربطها علاقة بمؤسستكم والتي أثرت بشكل مادي على أدائها.	

	- قامت مؤسساتكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير محافظ الحسابات المتعلق بالسنة المالية 2013 م.	
الثالث	- يتم عرض قوائمكم المالية بطريقة تتسم بالوضوح وبقابلية أكبر للفهم. - يتم على مستوى مؤسساتكم عرض ملاحق إلى جانب قوائمكم المالية تحتوي على شرح وتوضيح لكافة المعلومات المحاسبية التي تحتويها.	موافقين

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم:20.3.

نستنتج من النتائج التي تحصلنا عليها من الجدول رقم 21.3 أن أغلبية المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة يتم بها عرض قوائمها المالية بطريقة تتسم بالوضوح وبقابلية للفهم، وهذا راجع من دون شك إلى تبني جميع هذه المؤسسات للنظام المحاسبي المالي، والذي تعتبر سمة الوضوح وقابلية الفهم من أبرز خصائصه، كما أنه يتم بها عرض ملاحق إلى جانب قوائمكم المالية تحتوي على شرح وتوضيح لكافة المعلومات المحاسبية التي تحتويها، وهذا ما يوحي بأن هذه المعلومات المحاسبية مبررة، وهو ما يزيد من شفافية هذه القوائم المالية ومن ملاءمتها وقدرتها على خدمة مستخدميها.

كما نجد بأن مستوى الإفصاح على مستوى هذه الفئة من المؤسسات ضعيف، وهو ما يعكس سياسة الانغلاق التي تميز هذه المؤسسات ومدى الحرمان الذي يعاني منه الأطراف الذين تربطهم علاقة بها من حقهم في الإفصاح الكافي الذي تدعو إليه مبادئ الحوكمة.

1. عرض وتحليل الفقرة رقم 33 المبينة لواقع اهتمام محافظي الحسابات بمسألة الإفصاح والشفافية في

المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة: سوف نحاول من خلال هذه النقطة عرض وتحليل الفقرة رقم 33 المبينة لواقع اهتمام محافظي الحسابات بمسألة الإفصاح والشفافية في المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول رقم 22.3.

الجدول رقم:22.3 واقع اهتمام محافظي الحسابات بمسألة الإفصاح والشفافية في المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة.

العبارات	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة (sing)	مستوى القرار	مستوى التطبيق
33. تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات تتعلق بسياسة الإفصاح التي تنتهجها مؤسساتكم.	1,3182	11,4 %	0,674	-6,708	0,000	فروق دالة	ضعيف

● يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر بـ 2 أي: $2=3/(3+2+1)$.

● يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 47 ومستوى خطأ 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 22.3 أن إجابات المبحوثين حول واقع اهتمام محافظي الحسابات بمسألة الإفصاح والشفافية في المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة ضعيفة، وبالتالي نستنتج بأن المستجوبين غير موافقين على تضمن تقرير محافظ الحسابات لتحفظات تتعلق بسياسة الإفصاح التي تنتهجها مؤسساتهم. وهذا ما يتناقض مع متطلبات المعيار الدولي رقم 540 المتعلق بتدقيق الإفصاحات¹. والذي يحث محافظ الحسابات على ضرورة 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.

4.2.2.3. اختبار الفرضية الفرعية الثانية "يساعد إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات في الاهتمام

أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف": سوف نحاول من خلال هذه النقطة اختبار الفرضية الفرعية الثانية، والتي جاءت نتائج مختلف فقراتها على النحو التالي:

الجدول رقم: 23.3 نتائج الفرضية الفرعية الثانية.

مستوى التطبيق	القرار	مستوى الدلالة (sing)	قيمة t	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	العبارات
ضعيف	فروق دالة	0,038	-2,128	0,789	% 21,6	1,764	24. ساهمت عملية التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات في إنتاج قوائم مالية أكثر وضوحا.
متوسط	فروق غير دالة	0,212	1,265	0,782	% 38	2,140	25. مهمة التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات أدت بكم إلى الاهتمام أكثر بدقة المعلومات التي تتضمنها قوائمكم المالية.
قوي	فروق دالة	0,000	10,906	0,511	% 79,6	2,759	26. يتم عرض قوائمكم المالية بطريقة تتسم بالوضوح وبقابلية

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، نفس المرجع السابق، ص465.

أكبر للفهم.							
قوي	فروق دالة	0,000	7,032	0,677	% 75,9	2,648	27. يتم على مستوى مؤسستكم عرض ملاحق إلى جانب قوائمكم المالية تحتوي على شرح وتوضيح لكافة المعلومات المحاسبية التي تحتويها.
ضعيف	فروق دالة	0,018	-2,442	0,956	% 34	1,679	28. قامت مؤسستكم بالإفصاح الإيرادي عن تقرير محافظ الحسابات المتعلق بالسنة المالية 2013 م.
ضعيف	فروق دالة	0,000	-5,646	0,781	% 17,9	1,410	29. قامت مؤسستكم بالإفصاح الإيرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي أو الوظيفي الخاص بسنة 2013 م بالجزائر.
ضعيف	فروق دالة	0,000	-4,342	0,831	% 21,4	1,517	30. قامت مؤسستكم بالإفصاح الإيرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي أو الوظيفي لسنة 2013 م في موقعها الإلكتروني.
ضعيف	فروق دالة	0,038	-2,131	0,894	% 29,6	1,740	31. تفصح مؤسستكم عن قوائمها المالية لعمالها الراغبين في الاطلاع على أدائها ووضعيتها المالية.
ضعيف	فروق دالة	0,000	-6,708	0,674	% 11,4	1,318	32. تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات تتعلق بسياسة الإفصاح التي تنتهجها مؤسستكم.
ضعيف	فروق دالة	0,000	-5,285	0,765	% 16,4	1,454	33. تم على مستوى مؤسستكم خلال سنة 2013 م الإفصاح عن الموضوعات الخاصة بالأطراف التي

							ترابطها علاقة بمؤسستكم والتي أثرت بشكل مادي على أدائها.
--	--	--	--	--	--	--	---

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2=3/(3+2+1)$.
- أما المتوسط الفرضي للمحور ككل فيقدر ب 46 أي 23 ضرب 2.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 47 ومستوى خطأ 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 23.3 أن إجابات الباحثين حول فقرات الفرضية الفرعية الثانية "يساعد إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف " منقسمة إلى ثلاثة مستويات. يمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم:24.3 اتجاه الفقرات المعبرة عن الفرضية الفرعية الثانية ككل.

المستوى	العبارة	القرار
الأول	<ul style="list-style-type: none"> - يتم عرض قوائمكم المالية بطريقة تتسم بالوضوح وبقابلية أكبر للفهم. - يتم على مستوى مؤسستكم عرض ملاحق إلى جانب قوائمكم المالية تحتوي على شرح وتوضيح لكافة المعلومات المحاسبية التي تحتويها. 	موافقين
الثاني	<ul style="list-style-type: none"> - ساهمت عملية التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات في إنتاج قوائم مالية أكثر وضوحا. - قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير محافظ الحسابات المتعلق بالسنة المالية 2013 م. - قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي أو الوظيفي الخاص بسنة 2013 م بالجرائد. - قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي أو الوظيفي لسنة 2013 م في موقعها الإلكتروني. - تفصح مؤسستكم عن قوائمها المالية لعمالها الراغبين في الاطلاع على أدائها ووضعيتها المالية. - تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات تتعلق بسياسة الإفصاح التي تنتهجها مؤسستكم. 	غير موافقين

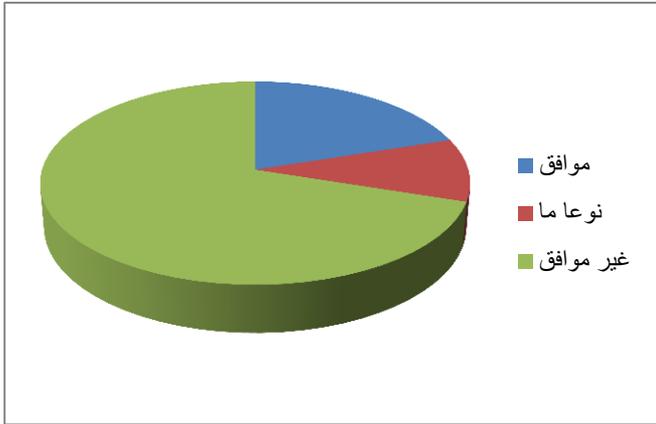
	- تم على مستوى مؤسستكم خلال سنة 2013 م الإفصاح عن الموضوعات الخاصة بالأطراف التي تربطها علاقة بمؤسستكم والتي أثرت بشكل مادي على أدائها مثل: الموردين أو الزبائن أو العمال.	
الثالث	- مهمة التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات أدت بكم إلى الاهتمام أكثر بدقة المعلومات التي تتضمنها قوائمكم المالية.	نوعا ما

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم 23.3.

يمكن توضيح ذلك أكثر من خلال الشكل والجدول المواليين:

الجدول رقم: 25.3 الاتجاه النسبي لإجابات الفرضية الثانية.

الشكل رقم: 5.3 اتجاه إجابات الفرضية الثانية.



النسبة المئوية	عدد الفقرات الموائية	العبارة
20%	2	موافق
10%	1	نوعا ما
70%	7	غير موافق
100%	10	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم 25.3.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

هذا ما يبين أن اتجاه مجموع فقرات الفرضية ككل سلبي، أي أن إبداء الرأي من طرف المدقق الخارجي يساعد بدرجة ضعيفة في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة، مع وجود فروق كبيرة بينها، أي أن هناك بعض المؤسسات يساعد بها إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات بدرجة كبيرة ومنها بدرجة متوسطة في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية.

ما يؤكد ذلك النتائج الإحصائية المتعلقة باختبار مجموع فقرات هذه الفرضية، والتي جاءت على النحو المبين في

الجدول الموالي:

الجدول رقم: 26.3 نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية (يساعد إبداء الرأي من طرف المدقق الخارجي في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف).

مستوى التطبيق	القرار	مستوى الدلالة (sing)	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عدد الفقرات	العبارات
ضعيف	فروق دالة	0,038	-2,155	3,764	18,684	10	كل فقرات الفرضية الفرعية الثانية

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي للمحور ككل مع متوسطه الفرضي المقدر بـ 20 أي 10 ضرب 2.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 47 ومستوى خطأ 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

ومنه نقر برفض الفرضية الفرعية الثانية H1 والتي مفادها "يساعد إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف". وقبول الفرضية البديلة H0 التي تقول بأنه: "لا يساعد إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف".

3.2.3. تحليل النتائج واختبار الفرضيتين الفرعيتين الثالثة والرابعة

سنقوم من خلال هذا المطلب بعرض وتحليل البيانات الميدانية الخاصة بمختلف الفقرات المعبرة عن الفرضيتين الفرعيتين الثالثة والرابعة، وأخيرا تجميعها للحصول على واقع تمثيل كل منهما.

3.2.3.1. عرض وتحليل فقرات الفرضية الفرعية الثالثة من الدراسة (يتم على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف توفير المناخ المناسب لمحافظي الحسابات مما يسمح لهم بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية).

خصص هذا الجزء لاستقصاء واقع توفر المناخ المناسب الذي يسمح لمحافظي الحسابات خلال مهمة التدقيق التي يقومون بها على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية. والتي سوف يتم دراستها على النحو التالي:

1. تحليل الفقرات الدالة على واقع تأثير الجهة المكلفة باختيار، عزل وتجديد عقد محافظ الحسابات على

استقلاليته وموضوعيته في المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة: سوف يتم من خلال هذه النقطة دراسة واقع تأثير الجهة المكلفة باختيار، عزل وتجديد عقد محافظ الحسابات على استقلاليته وموضوعيته في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول رقم 27.3.

الجدول رقم:27.3 واقع تأثير الجهة المكلفة باختيار، عزل وتجديد عقد محافظ الحسابات على استقلاليته وموضوعيته في المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة.

الاتجاه الإجابة	القرار	مستوى الدلالة (sing)	قيمة كا ²	النسبة المئوية	التكرارات	الإجابة الممكنة	الأسئلة
مجلس الإدارة	دال	0,000	58,762	76,2 %	32	مجلس الإدارة	<ul style="list-style-type: none"> • من يتولى تقديم طلب عزل وطلب تجديد عقد محافظ الحسابات في مؤسستكم إلى جمعية المساهمين؟
				9,5 %	4	مديرية المالية والمحاسبة	
				14,3 %	6	الجمعية العامة للمساهمين	
				100 %	42		
الرئيس المدير العام	دال	0,000	12,500	81,3 %	26	الرئيس المدير العام	<ul style="list-style-type: none"> • في حالة ما إذا كانت إجابتك تحمل رقم 1 من يتأسس مجلس الإدارة؟ حدد وظيفته
				18,7 %	6	طرف خارجي عن المؤسسة	
				0	0	لجنة مختصة مستقلة عن الإدارة العليا	
				100 %	32		
لجنة يعينها مجلس الإدارة	دال	0,000	43,630	42,5 %	23	مجلس الإدارة	<ul style="list-style-type: none"> • من يتولى اختيار المدقق الخارجي في مؤسستكم؟
				51,9 %	28	لجنة يعينها مجلس الإدارة	
				1,9 %	1	مجلس مساهمات الدولة	

				2	3,7 %	جمعية المساهمين	
				54	100 %		
				6	18,2 %	الرئيس المدير العام	
				17	51,5 %	مدير المحاسبة والمالية	<ul style="list-style-type: none"> • في حالة ما إن كانت إجابتك تحمل رقم 3 فمن يتأس هذه اللجنة؟ حدد وظيفته.
				3	9,1 %	مدير التجارة والتسويق	
				4	12,1 %	رئيس دائرة المحاسبة والمالية	
				2	0,16 %	طرف خارجي	
				1	3,0 %	مدير الشؤون القانونية	
				33	100 %		
مدير المحاسبة والمالية	دال	0,000	41,879				

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 27.3 ما يلي:

- أن أغلبية المستجوبين (76,2 %) أقروا أن مجلس الإدارة هو من يتولى مهمة تقديم طلب عزل وتجديد عقد محافظ الحسابات إلى جمعية المساهمين، في حين نجد أن 14,3 % فقط من المستجوبين أقروا بأن الجمعية العامة للمساهمين هي الجهة الوحيدة التي تتكفل بهذا الأمر دون تدخل أي طرف آخر.
- أن أغلبية المؤسسات المشكلة لعينة الدراسة توكل رئاسة مجالس الإدارة بها إلى المدراء العامين، في حين نجد بأن نسبة ضئيلة فقط من هذه المؤسسات توكل مهمة إدارة مجالس إدارتها إلى أطراف خارجية مستقلة.
- أن أغلبية المؤسسات الخاضعة للدراسة تتم بها عملية اختيار محافظ الحسابات من قبل لجنة يعينها مجلس الإدارة، كما نجد أن 42,5 % من المستجوبين أقروا بأن عملية اختيار محافظ الحسابات تتم من طرف مجالس الإدارة.
- كما نلاحظ كذلك من هذا الجدول بأن غالبية اللجان المعنية لغرض اختيار محافظ الحسابات تترأسها أطراف إدارية بهذه المؤسسات.

بالتالي نستنتج أن إدارة جل المؤسسات تقريبا التي تشكل عينة الدراسة تعتبر كطرف في تعيين واختيار وعزل محافظي الحسابات، الأمر الذي قد يؤثر من دون شك على استقلاليتهم وموضوعيتهم، باعتبار أن مشاركة الإدارة في اختياره، تعيينه وعزله قد يعرضه لضغوط اقتصادية ومساومات، كون أن عميل المدقق هي الشركة مما يجعلها في موضع قوة مقارنة به خاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق للحصول على زبائن وسعي بعض المنشآت للحصول على آراء مؤيدة لمواقفها، مما قد يؤثر بشكل ملحوظ على حياديته.

2. تحليل الفقرات الدالة على واقع توفر المؤشرات الدالة على استقلالية وحيادية محافظي الحسابات على

مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة: سوف يتم من خلال هذه النقطة دراسة واقع توفر المؤشرات الدالة على استقلالية وحيادية محافظي الحسابات على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول رقم 28.3.

الجدول رقم 28.3 يمثل واقع توفر المؤشرات الدالة على استقلالية وحيادية محافظي الحسابات على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة.

العبارات	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة (sing)	القرار	مستوى التطبيق
34. توجد على مستوى مؤسستكم لجان مختصة ومستقلة عن الإدارة التنفيذية تتولى الإشراف على محافظ الحسابات ومتابعة أعماله	35,2	1,7222	0,95989	-2,127	0,038	دال	ضعيف
35. محافظ الحسابات الذي يتولى تدقيق حسابات مؤسستكم ليس على اتصال مباشر بإدارتكم العليا	1,8	1,3929	0,52841	-8,598	0,000	دال	ضعيف
36. محافظ حساباتكم لا تربطه أية علاقة مع أحد أعضاء الإدارة العليا في مؤسستكم (صداقة، قرابة، علاقة عمل خارج المؤسسة).	55,9	2,3559	0,80436	3,399	0,001	دال	قوي

متوسط	غير دال	0,391	-,864	0,90392	1,8983	35,6	37. لا تقوم إدارة مؤسستكم بطلب استشارات من محافظ حساباتكم خارجة عن عملية التدقيق التي يقوم بها.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل فرضية مع متوسطها الفرضي المقدر بـ 2.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 47 ومستوى خطأ 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

نلاحظ من الجدول رقم 28.3 أن إجابات الباحثين حول واقع توفر المؤشرات الدالة على استقلالية وحيادية محافظي الحسابات على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة منقسمة إلى مستويين، يمكن توضيحهما من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم: 29.3 اتجاه إجابات الباحثين عن الفقرات الدالة عن واقع توفر المؤشرات الدالة على استقلالية وحيادية محافظي الحسابات على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة.

المستوى	العبارة	القرار
الأول	- لا تقوم إدارة مؤسستكم بطلب استشارات من محافظ حساباتكم خارجة عن عملية التدقيق التي يقوم بها.	نوعا ما
الثاني	- توجد على مستوى مؤسستكم لجان مختصة ومستقلة عن الإدارة التنفيذية تتولى الإشراف على محافظ الحسابات ومتابعة أعماله - محافظ الحسابات الذي يتولى تدقيق حسابات مؤسستكم ليس على اتصال مباشر بإدارتكم العليا	غير موافقين
	- محافظ حساباتكم لا تربطه أية علاقة مع أحد أعضاء الإدارة العليا في	

موافقين	مؤسستكم (صداقة، قرابة، علاقة عمل خارج المؤسسة).	الثالث
---------	---	--------

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم 28.3.

نستنتج من النتائج التي تحصلنا عليها من الجدول رقم 28.3 أن أغلبية المستجوبين أقرروا بأن محافظي الحسابات على اتصال مباشر مع الإدارة العليا بهذه المؤسسات، وقد يعود ذلك من دون شك إلى عدم توفر جهاز مستقل على مستواها يسهر على عملية التنسيق وضمان استقلالية محافظ الحسابات.

إن احتكاك محافظي الحسابات بشكل مباشر مع الإدارة التنفيذية قد يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية بين المدقق الخارجي وإدارة المنشأة محل عملية التدقيق، الأمر الذي قد يحمل معه تغاضي المدقق عن بعض الأمور، وهذا بدوره يؤثر على جودة أعماله وعلى استقلاليته ولا سيما إذا أخذنا في الاعتبار أنه في حالات كثيرة يكون التهديد الأكبر لاستقلال المدقق بطيئا وتدرجيا، وغالبا ما ينتقص بشكل متقطع من نزاهة المدقق.

إن إقرار نصف المستجوبين (45,8%) تقريبا بأن محافظي الحسابات يقدمون استشارات لإدارتها خارجة على عملية التدقيق التي يقومون بها سوف يؤثر من دون شك على استقلاليتهم وموضوعيتهم، باعتبار أن تعاون محافظ الحسابات مع الإدارة من خلال تقديمه لخدمات استشارية خارجة عن عملية التدقيق قد يؤثر من دون شك على حياديته ونزاهته ويجعله أكثر انحيازا للإدارة على حساب باقي الأطراف ذات المصلحة، وهذا ما يتناقض مع قواعد حوكمة الشركات.

كما نلاحظ من الجدول السابق بأن غالبية المستجوبين أقرروا بعدم ارتباط محافظي الحسابات بأية علاقة مع أحد أعضاء الإدارة العليا على مستوى هذه المؤسسات، إلا أننا لا نستطيع إنكار وجود نسبة نعتبرها كبيرة توافق على ذلك، وهذا ما يدل على وجود تجاوزات في اختيار محافظي الحسابات لدى بعض هذه المؤسسات.

2.3.2.3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة (يتم على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية

سطيف توفير المناخ المناسب لمحافظي الحسابات مما يسمح لهم بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية):

سوف نحاول من خلال هذه النقطة اختبار الفرضية الفرعية الثالثة، والتي سوف نتناولها على النحو التالي:

كما رأينا سابقا خلال تحليلنا لأجوبة المستجوبين حول مجموعة الأسئلة الدالة على واقع تأثير الجهة المكلفة باختيار، عزل وتحديد عقد محافظ الحسابات على استقلاليته وموضوعيته في المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة، أين توصلنا إلى نتيجة قطعية مفادها أن محافظي الحسابات في هذه المؤسسات معرضون لتهديد فقدانهم لاستقلاليتهم وموضوعيتهم باعتبار أن إدارة هذه الأخيرة تعتبر طرفا بارزا في تعيينهم، عزلهم واختيارهم. كما أننا نلاحظ كذلك أن

أغلب إجابات عينة الدراسة على الفقرات المتعلقة بالفرضية كانت سلبية، أي أن الأفراد يوافقون عنها بمستوى ضعيف، والجدول التالي يوضح ذلك:

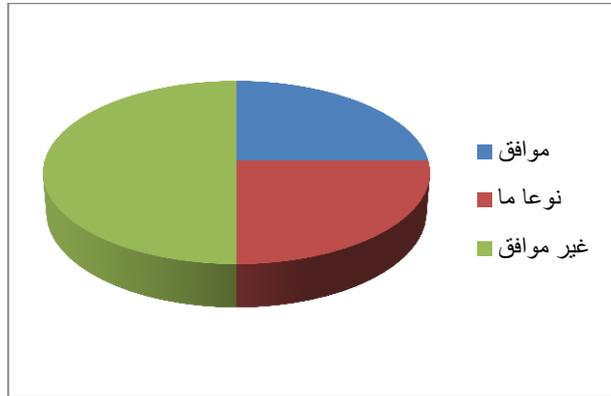
الجدول رقم:30.3 الاتجاه النسبي لإجابات الفرضية الفرعية الثالثة.

النسبة المئوية	عدد الفقرات المئوية	العبارة
% 25	1	موافق
% 25	1	نوعا ما
% 50	2	غير موافق
% 100	4	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

يمكن توضيح ذلك أكثر من خلال الشكل الموالي

الشكل رقم: 6.3 اتجاه فقرات الفرضية الفرعية الثالثة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 30.3.

هذا ما يبين أن اتجاه مجموع فقرات الفرضية ككل سلبي، أي أنه يتم توفير المناخ المناسب الذي يسمح لمحافظي الحسابات بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية بشكل ضعيف على مستوى أغلب المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة، مع وجود فروق كبيرة بين هذه المؤسسات، أي أن هناك مؤسسات يتم بها توفير المناخ المناسب الذي يسمح لمحافظي الحسابات بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية بشكل قوي. ومنها ما يتم بها توفير المناخ المناسب لمحافظي الحسابات بما يسمح لهم بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية بشكل متوسط. وما يؤكد ذلك النتائج الإحصائية المتعلقة بمجموع فقرات هذه الفرضية، والمبينة في جدول رقم 31.3.

الجدول رقم: 31.3 مجموع فقرات الفرضية الفرعية الثالثة.

مستوى التطبيق	القرار	مستوى الدلالة (sing)	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عدد الفقرات	العبارات
ضعيف	دال	0,002	-3,238	1,73916	7,2264	4	مجموع كل الفقرات

• يتم مقارنة المتوسط الحسابي للمحور ككل مع متوسطه الفرضي المقدر بـ 8 أي 4 ضرب 2.

• يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 47 ومستوى خطأ 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

منه نقر برفض الفرضية الفرعية الثالثة H1 والتي مفادها: "يتم على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف توفير المناخ المناسب لمحافظة الحسابات مما يسمح لهم بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية". وقبول الفرضية البديلة H0 التي تقول بأنه: "لا يتم على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف توفير المناخ المناسب لمحافظة الحسابات بما يسمح لهم بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية".

3.3.2.3. عرض وتحليل فقرات الفرضية الفرعية الرابعة من الدراسة (يتم اختيار محافظ الحسابات لمهمة التدقيق على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف بناء على مبدأ الكفاءة):

خصص هذا الجزء لاستقصاء واقع الاهتمام بمعيار الكفاءة عند اختيار محافظي الحسابات على مستوى

المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة. والذي سوف تتم دراسته على النحو التالي:

1. تحليل الفقرات الدالة على واقع اهتمام الجهة المكلفة باختيار محافظ الحسابات بمعيار الكفاءة.

سوف يتم من خلال هذه النقطة دراسة الفقرات الدالة على واقع اهتمام الجهة المكلفة باختيار محافظ

الحسابات بمعيار الكفاءة على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول الموالي.

الجدول رقم: 32.3 إجابات المستجوبين حول واقع اهتمام الجهة المكلفة باختيار محافظ الحسابات بمعيار الكفاءة.

العبارات	الإجابة	التكرارات	النسبة المئوية	قيمة كا ²	مستوى الدلالة (sing)	القرار	اتجاه الإجابة
• هل محافظ الحسابات الذي تولي تدقيق قوائمكم المالية	نعم	44	% 77,2	16,860	0,000	دال	نعم
	لا	13	% 22,8				

				57	100 %	الخاصة بالسنة 2013م معين لعهدتين متتاليتين؟
التعود على طريقة عمله	دال	0,042	6,350	13	32,5 %	● في حالة ما كانت إجاباتكم تحمل الرقم 2 فما هي الأسباب التي جعلتكم تجددون فيه الثقة؟
				20	50,0 %	
				7	17,5 %	
				40	100,0 %	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

الجدول رقم: 33.3 واقع اهتمام الجهة المكلفة باختيار محافظ الحسابات بمعيار الكفاءة (تابع).

مستوى التطبيق	القرار	مستوى الدلالة (sing)	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	العبارات
غير موافق	دال	0,000	-4,382	0,84632	1,4906	22,6	38. يتم على مستوى مؤسستكم تقييم ومتابعة عمل محافظ الحسابات قصد التأكد من كفاءته.
غير موافق	دال	0,026	-2,325	0,87255	1,6571	25,7	39. حرصت الجهة المكلفة باختيار محافظ الحسابات على انتقاء الأكفأ من بين المترشحين.
موافق	دال	0,018	2,464	0,85651	2,3182	56,8	40. تمتلك الجهة المكلفة باختيار محافظ الحسابات الاستقلالية الكاملة في اتخاذ قراراتها.

موافق	دال	0,026	2,320	0,86189	2,3333	58,3	41. احترمت الجهة المكلفة باختيار محافظ الحسابات على مستوى مؤسستكم الأطر والإجراءات القانونية المحددة لشروط وكيفيات تعيينهم وانتقائهم مثل: النزاهة والشفافية في الاختيار.
-------	-----	-------	-------	---------	--------	------	--

● يتم مقارنة المتوسط الحسابي للمحور ككل مع متوسطه الفرضي المقدر بـ 8 أي 4 ضرب 2.

● يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 47 ومستوى خطأ 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 33.3 أن إجابات المبحوثين حول واقع تحقق مؤشرات الكفاءة لدى محافظي الحسابات على مستوى المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة منقسمة إلى قسمين يمكن توضيحهما من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم: 34.3 اتجاه إجابات الفقرات الدالة على واقع اهتمام الجهة المكلفة باختيار محافظ الحسابات بـمقياس الكفاءة.

القرار	العبارة	المستوى
غير موافقين	- يتم على مستوى مؤسستكم تقييم ومتابعة عمل محافظ الحسابات قصد التأكد من كفاءته. - حرصت الجهة المكلفة باختيار محافظ الحسابات على انتقاء الأكفأ من بين المترشحين.	الأول
موافقين	- احترمت الجهة المكلفة باختيار محافظ الحسابات على مستوى مؤسستكم الأطر والإجراءات القانونية المحددة لشروط وكيفيات تعيينهم وانتقائهم مثل النزاهة والشفافية في الاختيار. - تمتلك الجهة المكلفة باختيار محافظ الحسابات الاستقلالية الكاملة في اتخاذ قراراتها.	الثاني

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم: 33.3.

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن أغلبية المستجوبين أقرروا بأن مؤسستهم قامت بتجديد عقد محافظ الحسابات لعهدته ثانية، كما أقرروا كذلك بأن سبب التجديد يعود إلى التعود على طريقة عمله. إن إقرار غالبية المستجوبين بأن سبب تجديد عقد محافظ الحسابات هو التعود على طريقة عمله إن دل على شيء فإنما يدل على أن الجهة المكلفة بتجديد عقد محافظ الحسابات على مستوى هذه المؤسسات لا تأخذ معيار الكفاءة بعين الاعتبار عند قيامها بهذه العملية، وما يؤكد ذلك هو إقرار 73,6 % من المستجوبين بأنه لا يتم تقييم ومتابعة عمل محافظ الحسابات قصد التأكد من كفاءته. إن عدم الأخذ بعين الاعتبار لمعيار الكفاءة كعنصر أساسي لاختيار محافظي الحسابات على مستوى هذه المؤسسات سوف يؤثر من دون شك على جودة أعمالهم، ومن ثمة على مصالح الأطراف التي تربطها علاقة بهذه المؤسسات، باعتبار أن معيار الكفاءة، وكما رأينا في الجانب النظري من الدراسة يعتبر من بين أبرز متطلبات جودة عملية التدقيق وحوكمة الشركات.

2. تحليل الفقرات الدالة على واقع تحقق مؤشرات الكفاءة لدى محافظي الحسابات على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة: سوف يتم من خلال هذه النقطة دراسة الفقرات الدالة على واقع تحقق مؤشرات الكفاءة لدى محافظي الحسابات على مستوى المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول الموالي.

الجدول رقم:35.3 واقع تحقق مؤشرات الكفاءة لدى محافظي الحسابات على مستوى المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة.

مستوى التطبيق	القرار	مستوى الدلالة (sing)	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	العبارات
ضعيف	دال	0,044	-2,075	0,881	1,720	27,9 %	42. قام محافظ الحسابات بعملية مقارنة بين معلوماتكم المالية والمعلومات المشابهة في المؤسسات التي تعمل في نفس نشاط مؤسستكم.
متوسط	غير دالة	0,868	0,167	0,935	2,024	43,9 %	43. قام محافظ الحسابات بالاسترشاد بمعايير المحاسبة الدولية.
ضعيف	دالة	0,000	-5,047	0,794	1,381	19,0 %	44. قام محافظ الحسابات بالاسترشاد بمعايير التدقيق الدولية.

ضعيف	دال	0,041	-2,114	0,960	1,682	34,1 %	45. لم يتبع محافظ الحسابات نفس إجراءات العمل التي اعتمدها خلال الزيارات السابقة.
ضعيف	دال	0,022	-2,380	0,823	1,704	22,7 %	46. محافظ حساباتكم على دراية جيدة وتامة بمختلف مراحل عملية الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها مؤسستكم.

• يتم مقارنة المتوسط الحسابي للمحور ككل مع متوسطه الفرضي المقدر بـ 8 أي 4 ضرب 2.

• يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 47 ومستوى خطأ 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 35.3 أن إجابات المبحوثين حول واقع تحقق مؤشرات الكفاءة لدى محافظي الحسابات على مستوى المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة منقسمة إلى مستويين يمكن توضيحهما من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم: 36.3 اتجاه إجابات المبحوثين عن الفقرات الدالة على واقع تحقق مؤشرات الكفاءة لدى محافظي الحسابات على مستوى المؤسسات التي تمثل عينة الدراسة.

المستوى	العبرة	القرار
الأول	<ul style="list-style-type: none"> - قام محافظ الحسابات بعملية مقارنة بين معلوماتكم المالية والمعلومات المشابهة في المؤسسات التي تعمل في نفس نشاط مؤسستكم. - لم يتبع محافظ الحسابات نفس إجراءات العمل التي اعتمدها خلال الزيارات السابقة. - محافظ الحسابات على دراية جيدة وتامة بمختلف مراحل عملية الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها مؤسستكم. - قام محافظ الحسابات بالاسترشاد بمعايير التدقيق الدولية. 	غير موافقين
الثاني	<ul style="list-style-type: none"> - قام محافظ الحسابات بالاسترشاد بمعايير المحاسبة الدولية. 	نوعا ما

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم 35.3.

تنويه:

من خلال الجدول رقم 36.3 حاول الباحث أن يختبر مدى تحقق بعض الاجتهادات التي جاءت بها معايير التدقيق الدولية من خلال معيارها الدولي للتدقيق رقم 310 "تحديد وتقييم مخاطر الخطر الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها"، ليس في سبيل الحكم على كفاءة محافظي الحسابات على مستوى هذه المؤسسات، وإنما لقياس مدى أخذها بعين الاعتبار من طرفهم، باعتبار أن الأخذ بها يعتبر ضروريا لممارسة رقابة فعالة تحقق طموح المساهمين (الدولة) وباقي الأطراف ذات المصلحة.

من خلال النتائج المتحصل عليها من الجدول رقم 36.3 نستنتج بأن غالبية المستجوبين أقروا بعدم اعتماد محافظي الحسابات على المقارنة بين المعلومات المالية الخاصة بمؤسستهم والمعلومات المشابهة في نفس القطاع الذي تنتمي إليه، والذي يفسر ربما بنقص خبرتهم في مجال نشاط المؤسسة وعدم امتلاكهم لمعلومات تتعلق به، أو اكتفائهم بممارسة رقابة روتينية على العمليات والقيود المشكلة لقوائمها المالية دون بذل جهد إضافي نحو تطويرها، ومن ثمة تقديم خدمة أفضل للأطراف ذات المصلحة. إن إجراء مقارنة مع المؤسسات التي تعمل في نفس نشاط المؤسسة يساعد محافظي الحسابات على تشخيص وتحديد وضعيتها المالية مقارنة بنظيراتها من المؤسسات الأخرى، الأمر الذي يساعدهم أكثر على اكتشاف الاختلالات وتقديم صورة أوضح للأطراف ذات المصلحة حول وضعيتها المالية.

كما نستنتج كذلك من نفس الجدول أن محافظي الحسابات يتبعون نفس إجراءات العمل التي يقومون بها خلال زيارتهم السابقة، وهذا ما لا يعتبر في صالح هذه المؤسسات باعتبار أن تنوع إجراءات الرقابة قد يؤدي إلى الوقوف على أخطاء أو تجاوزات إضافية، أضف إلى ذلك فإن المعرفة المسبقة من قبل معدي القوائم المالية لعينات المراجعة قد يوقعهم في نوع من الإهمال تجاه باقي القيود والمعلومات الأخرى المشكلة للقوائم المالية، والعكس صحيح بالنسبة للقيود والمعلومات المالية المشكلة لعينة الدراسة.

إن المعرفة الجيدة من قبل محافظي الحسابات بمختلف مراحل عملية الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة التي يدققون حساباتها يعتبر المطلب الأول من مطالب معايير التدقيق الدولية، باعتبار أن ذلك يساعدهم على تشخيص وممارسة رقابة فعالة على طريقة حساب مختلف التكاليف، وكذلك تحديد معدلات الفضلات وغيرها، والتي تشكل جزءا هاما في القوائم المالية. لكن الإشكال الذي يبقى مطروحا في أغلبية هذه المؤسسات هو إقرارهم بعكس ذلك.

4.3.2.3. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة (يتم اختيار محافظ الحسابات لمهمة التدقيق على مستوى

المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف بناء على مبدأ الكفاءة)

سوف نحاول من خلال هذه الفقرة اختبار الفرضية الفرعية الرابعة، والتي سوف نتناولها على النحو التالي:

كما رأينا سابقا عند تحليلنا لفقرات الجدولين رقم: 32.3 و33.3، أين توصلنا إلى نتيجة مفادها أن الجهة المكلفة باختيار محافظي الحسابات على مستوى أغلب المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة لا تأخذ بعين الاعتبار معيار الكفاءة كمقياس أساسي لانتقائهم. كما أننا لاحظنا كذلك أن أغلب إجابات عينة الدراسة فيما يتعلق بفقرات الفرضية كانت سلبية، أي أن الأفراد يوافقون عنها بمستوى ضعيف، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم: 37.3 اتجاه فقرات الفرضية الفرعية الرابعة ككل.

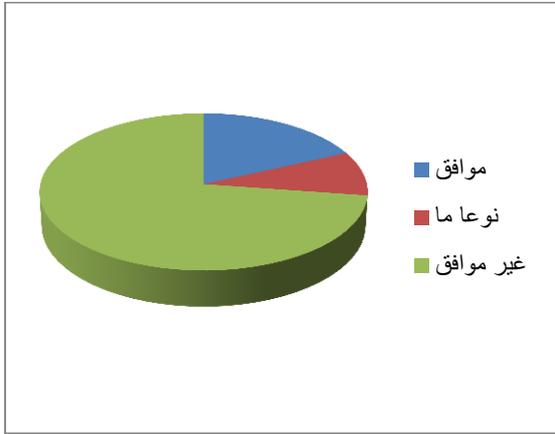
المستوى	العبرة	القرار
الأول	<ul style="list-style-type: none"> - قام محافظ الحسابات بعملية مقارنة بين معلوماتكم المالية والمعلومات المشابهة في المؤسسات التي تعمل في نفس نشاط مؤسستكم. - لم يتبع محافظ الحسابات نفس إجراءات العمل التي اعتمدها خلال الزيارات السابقة. - محافظ الحسابات على دراية جيدة وتامة بمختلف مراحل عملية الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها مؤسستكم. - قام محافظ الحسابات بالاسترشاد بمعايير التدقيق الدولية. - يتم على مستوى مؤسستكم تقييم ومتابعة عمل محافظ الحسابات قصد التأكد من كفاءته. - حرصت الجهة المكلفة باختيار محافظ الحسابات على انتقاء الأكفأ من بين المترشحين. 	غير موافقين
الثاني	<ul style="list-style-type: none"> - قام محافظ الحسابات بالاسترشاد بمعايير المحاسبة الدولية. 	نوعا ما
الثالث	<ul style="list-style-type: none"> - احترمت الجهة المكلفة باختيار محافظ الحسابات على مستوى مؤسستكم الأطر والإجراءات القانونية المحددة لشروط وكيفيات تعيينهم وانتقائهم مثل النزاهة والشفافية في الاختيار. - تمتلك الجهة المكلفة باختيار محافظ الحسابات الاستقلالية الكاملة في اتخاذ قراراتها. 	موافقين

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج جميع الفقرات الدالة عن الفرضية ككل.

يمكن توضيح ذلك أكثر من خلال الشكل التالي:

الجدول رقم: 38.3 الاتجاه النسبي لفقرات الفرضية الفرعية الرابعة.

الشكل رقم: 7.3 اتجاه فقرات الفرضية الفرعية الرابعة.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 3.38.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

هذا ما يبين أنه لا يتم الاعتماد على مبدأ الكفاءة كمقياس أساسي لاختيار محافظي الحسابات لمهمة التدقيق لدى أغلب المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة، مع وجود فروق كبيرة بينها، أي أن هناك مؤسسات يتم بها الاعتماد على مبدأ الكفاءة كمقياس أساسي لاختيار محافظي الحسابات لمهمة التدقيق بشكل قوي، وأخرى بشكل متوسط.

ما يؤكد ذلك النتائج الإحصائية المتعلقة بمجموع فقرات الفرضية ككل، والتي جاءت نتائجها على النحو التالي:

الجدول رقم 39.3 مجموع فقرات كل فرضية.

العبارات	عدد الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة (sing)	القرار	مستوى التطبيق
مجموع كل الفقرات	9	16,2333	3,68298	-2,627	0,014	دال	ضعيف

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي للمحور ككل مع متوسطه الفرضي المقدر بـ 18 أي 9 ضرب 2.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 47 ومستوى خطأ 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

منه نقر برفض الفرضية الفرعية الرابعة H1 والتي مفادها " يتم اختيار محافظ الحسابات لمهمة التدقيق على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف بناء على مبدأ الكفاءة". وقبول الفرضية البديلة H0 التي تقول بأنه: "لا يتم اختيار محافظ الحسابات لمهمة التدقيق على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف بناء على مبدأ الكفاءة".

4.2.3. اختبار ومناقشة الفرضية الرئيسية:

بعد أن تطرقنا في المطلبين السابقين إلى اختبار الفرضيات الفرعية الأربعة التي تقوم عليها دراستنا، نأتي الآن إلى مناقشة الفرضية الرئيسية، والتي سوف نتناولها كما يلي:

من خلال النتائج التي تحصلنا عليها عند تحليلنا لفقرات الاستبانة، والتي كانت أغلب إجاباتها ذات مستوى تطبيقي ضعيف، أي أن المستجوبين لا يوافقون عليها. ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم: 40.3 الاتجاه النسبي لفقرات الفرضية الرئيسية.

الشكل رقم: 8.3 اتجاه فقرات الفرضية الرئيسية.



العبارة	عدد الفقرات المالية	النسبة المئوية
موافق	10	22%
نوعا ما	8	17,3%
غير موافق	28	60,7%
المجموع	46	100%

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة. المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الجدول رقم 40.3.

هذا وبالإضافة إلى النتائج التي تحصلنا عليها خلال تحليلنا للفرضيات الفرعية الأربعة التي تقوم عليها دراستنا، والتي أقررنا بعدم قبولها، واستبدالها بالفرضيات البديلة التالية على التوالي:

- لا تساعد إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها محافظو الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سطيف.

- لا يساعد إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف.
- لا يتم على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف توفير المناخ المناسب لمحافظي الحسابات بما يسمح لهم بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية.
- لا يتم اختيار محافظ الحسابات لمهمة التدقيق على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف بناء على مبدأ الكفاءة.

منه نستنتج بأن التدقيق الخارجي يلعب دورا ضعيفا في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف، مع وجود فروق كبيرة بين المؤسسات، أي أن هناك مؤسسات يلعب بها التدقيق الخارجي دورا قويا، ومنها دور متوسط في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف. وما يؤكد ذلك النتائج الإحصائية المتعلقة بمجموع فقرات الاستبانة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم: 41.3 مجموع فقرات الاستبانة ككل.

مستوى التطبيق	القرار	مستوى الدلالة (sing)	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عدد الفقرات	العبارات
ضعيف	دال	0,025	-2,541	9,887	85,285	46	مجموع فقرات الاستبانة

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي للمحور ككل مع متوسطه الفرضي المقدر بـ 92 أي 46 ضرب 2.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 47 ومستوى خطأ 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة.

خلاصة الفصل

لقد خصصنا هذا الفصل لمختلف جوانب الدراسة الميدانية، بدءاً بمنهجية البحث والإطار الزمني والمكاني، والطرق والإجراءات المتبعة لإثبات صدق أداة الدراسة، وكذلك أساليب وأدوات جمع البيانات، ومختلف خطوات الدراسة التطبيقية، ثم قمنا بعد ذلك بعرض ومعالجة البيانات المتحصل عليها وتحليلها من أجل معرفة واقع الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في مجموعة من المؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة في ولاية سطيف. وقد توصلنا إلى نفي جميع الفرضيات الفرعية التي تقوم عليها دراستنا، أي أننا توصلنا إلى أن:

- إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها محافظو الحسابات لا تساعد على تحسين جودة المعلومات المحاسبية لدى أغلب المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة.
 - إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات لا يساعد على الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية لدى أغلب المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة.
 - لا يتم على مستوى أغلب المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة توفير المناخ المناسب لمحافظي الحسابات بما يسمح لهم بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية.
 - لا يتم اختيار محافظ الحسابات لمهمة التدقيق بناء على مبدأ الكفاءة لدى أغلب هذه المؤسسات.
- كما توصلنا كذلك من خلال هذا الفصل إلى نتيجة عامة مفادها أن التدقيق الخارجي يلعب دوراً ضعيفاً في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات لدى أغلب المؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة بولاية سطيف. عموماً يمكن تفصيل النتائج التي توصلت إليها دراستنا من خلال ما يلي:

نتائج الدراسة:

لقد توصلنا من خلال دراستنا هذه إلى النتائج التالية:

○ النتائج المستخلصة من الفرضية الفرعية الأولى:

- إن جودة المعلومات المحاسبية وكما رأينا سابقاً تعتمد بشكل كبير على مدى صحة هذه المعلومات ومدى كفاية وملاءمة الاختبارات والإجراءات التي يقوم بها محافظو الحسابات للحصول على أدلة إثبات وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. إلا أنه ومن خلال المؤسسات التي تشكل عينة دراستنا تم التوصل إلى:
- عدم كفاية الاختبارات والإجراءات التي يقوم بها أغلب محافظي الحسابات للحصول على أدلة إثبات وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند قيامهم بتدقيق القوائم المالية الخاصة بهذه الفئة من المؤسسات، لا سيما فيما يتعلق ب:

- المراجعة الحسابية لتكاليف إنتاج المنتج نصف المصنع.

- المراجعة الحسابية لتكاليف إنتاج المنتج تام الصنع.
- عدم شمول مهمة التدقيق التي يقوم بها محافظو الحسابات مصالح أخرى داخل هذه المؤسسات غير مصلحة المحاسبة والمالية قصد التأكد من صحة ودقة المعلومات من مصدرها.
- عدم تسجيل بعض محافظي الحسابات حضورا ميدانيا أثناء عملية الجرد السنوي التي تقوم بها هذه المؤسسات، قصد الوقوف على مدى الأخذ بالأطر والإجراءات القانونية المحددة لكيفية إعدادها، والتأكد من الوجود الفعلي وسلامة أصول هذه المؤسسات.
- عدم مطالبة أغلب محافظي الحسابات الذين يدققون حسابات هذه المؤسسات بإرسال مصادقات خارجية لتأكيد الأرصدة الختامية للموردين أو الزبائن.
- اكتفاء بعض محافظي الحسابات بممارسة عملية الرقابة على القوائم المالية على مستوى المديرية العامة (siège)، أي دون تسجيل أي حضور ميداني على مستوى الوحدات التابعة لها، قصد التأكد من صحة المعلومات التي تشكل قوائمها المالية.
- عدم كفاية عينات التدقيق التي يستعين بها محافظو الحسابات على مستوى هذه المؤسسات.
- عدم قدرة إدارة هذه المؤسسات على اتخاذ إجراءات تصحيحية فيما يتعلق ببعض التحفظات التي يتناولها محافظو الحسابات في تقاريرهم.
- أغلب مصادقات محافظي الحسابات على القوائم المالية الخاصة بهذه الفئة من المؤسسات تمت بتحفظات. إن عدم كفاية الاختبارات والإجراءات التي يقوم بها محافظو الحسابات للحصول على أدلة إثبات وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى أغلب هذه المؤسسات يعكس ضعف جودة القوائم المالية المعدة من قبلها من جهة، وعدم قدرة إجراءات التدقيق التي يقوم بها محافظو الحسابات على مستوى هذه الأخيرة على ضمان جودة المعلومات المحاسبية بصورة قطعية، أي أن القوائم المالية الخاصة بهذه المؤسسات تحمل وجود أخطاء أو انحرافات.
- النتائج المستخلصة من الفرضية الفرعية الثانية:
 - إن من بين متطلبات جودة القوائم المالية وكما رأينا سابقا أن تكون ملائمة، أي تخدم قرارات مستخدميها بصورة كافية وعادلة (أي توفر المعلومات الكافية وبصورة عادلة لجميع مستخدميها) لتجنب تضليل هذه الأطراف المستخدمة لها؛ وإن ثبت عكس ذلك فإنها تفقد الغاية من إعدادها. إلا أنه ومن خلال دراستنا هذه فقد توصلنا إلى:
 - عدم تبني أغلب المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة سياسة إفصاح إرادي وكافٍ لفائدة الأطراف التي تربطها علاقة بها وخاصة عمالها.
 - عدم بذل أغلب محافظي الحسابات قواعد العناية المهنية اللازمة في إبداء رأيهم حول كفاية وملاءمة سياسة الإفصاح التي تنتهجها هذه المؤسسات خلال إعدادهم لتقاريرهم النهائية.

بالتالي نتوصل إلى نتيجة مفادها ضعف سياسة الإفصاح التي تنتهجها هذه المؤسسات، وما يخلفه ذلك من انعكاسات سلبية جودة قوائمها المالية من جهة، وضعف قدرة محافظي الحسابات على ضمان الاهتمام بمسألة الإفصاح والشفافية من جهة أخرى.

○ النتائج المستخلصة من الفرضية الفرعية الثالثة:

إن من بين أهم متطلبات جودة عملية التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات وكما رأينا سابقا تمتعه بالاستقلالية الكاملة عند أدائه لمهامه، إلا أنه ومن خلال دراستنا هذه توصلنا إلى أن الإدارة على مستوى هذه المؤسسات تعتبر طرفا ولو بطريقة غير مباشرة في تعيين، اختيار وعزل محافظي الحسابات، وبالتالي نتوصل إلى أن نقر بعدم توفر العوامل والظروف المساعدة لمحافظي الحسابات لإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية لدى أغلب المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة، وبالتالي نستنتج ضعف جودة عملية التدقيق التي يقومون بها.

○ النتائج المستخلصة من الفرضية الفرعية الرابعة:

يعد معيار الكفاءة وكما رأينا سابقا من بين أبرز متطلبات جودة عملية التدقيق، لما له من دور في ممارسة رقابة فعالة على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات. إلا أنه ومن خلال دراستنا هذه فقد توصلنا إلى:

- عدم الأخذ بمعيار الكفاءة كمعيار أساسي لانتقاء محافظي الحسابات على مستوى أغلب هذه المؤسسات.
- عدم تقييم ومتابعة عمل محافظ الحسابات قصد التأكد من كفاءته وقدرته على ممارسة رقابة فعالة لفائدة المساهمين والأطراف ذات المصلحة بهذه المؤسسات.
- عدم بذل محافظي الحسابات لقواعد العناية المهنية فيما يتعلق بفهم المنشآت، وبيئتها لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

وبالتالي نستنتج بأن عملية اختيار محافظي الحسابات لمهمة التدقيق لا تتم بناء على مبدأ الكفاءة، مما قد

ينعكس من دون شك على جودة عملية التدقيق التي يقوم بها محافظو الحسابات.

○ النتائج المستخلصة من الفرضية الرئيسية:

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى نتيجة عامة مفادها أن عملية التدقيق التي يقوم بها محافظو الحسابات على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف تساهم بشكل ضعيف في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، مع وجود فروق كبيرة بين المؤسسات، أي أن هناك مؤسسات يلعب بها التدقيق الخارجي دورا قويا، ومنها دور متوسط في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

○ النتائج المتعلقة بواقع الحوكمة على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة:

لقد توصلت الدراسة إلى أن مستوى تطبيق حوكمة الشركات لدى أغلب المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة ضعيف، وهو ما يدل على حجم التخلف الذي تعيشه هذه الفئة من المؤسسات عن ركب المؤسسات العالمية في هذا

المجال، وفي غيره من الطرق الحديثة والمستجدة للتسيير والإدارة، ويمكن إبراز أهم مظاهر هذا التخلف من خلال النقاط التالية:

- عدم الفصل بين وظيفتي الإدارة والرقابة، والذي تجلت مظاهره من خلال:
 - ترؤس المديرين العامين لمجالس إدارة أغلب هذه الفئة من المؤسسات؛
 - إشراف الإدارة في هذه المؤسسات على عملية اختيار محافظي الحسابات؛
 - إشراف الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي.
- عدم وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات لدى هذه الفئة من المؤسسات يعمل على وضع أسس حوكمتها.
- ضعف سياسة الإفصاح والشفافية وانغلاق هذه المؤسسات على محيطها.
- غياب جهاز رقابي داخلي مستقل على مستوى هذه الفئة من المؤسسات يتولى مهمة السهر على تقوية نظام الرقابة الشاملة بها.
- التجاوزات وخرق الأطر والقواعد القانونية لدى بعض هذه المؤسسات، لا سيما فيما يتعلق بقواعد المحافظة على استقلالية محافظي الحسابات، والذي تجلت مظاهره في:
 - ارتباط بعض محافظي الحسابات بعلاقة مع أعضاء الإدارة العليا في هذه المؤسسات خارجة عن المؤسسة؛
 - تقديم بعض محافظي الحسابات لاستشارات للإدارة التنفيذية خارجة عن عملية التدقيق التي يقومون بها؛
 - عدم الأخذ بمعيار الكفاءة كأساس لاختيار محافظي الحسابات.
- التجاوزات وخرق الأطر والقواعد المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر لدى بعض محافظي الحسابات، والذي تجلت مظاهره في:
 - عدم بذل أغلبيتهم لقواعد العناية المهنية اللازمة في إبداء رأيهم حول كفاية وملاءمة سياسة الإفصاح التي تنتهجها هذه المؤسسات خلال إعدادهم لتقاريرهم النهائية؛
 - عدم كفاية الاختبارات والإجراءات التي يقوم بها أغلب محافظي الحسابات للحصول على أدلة إثبات وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند قيامهم بتدقيق القوائم المالية الخاصة بهذه الفئة من المؤسسات؛
 - عدم بذل محافظي الحسابات لقواعد العناية المهنية فيما يتعلق بفهم المنشآت وبيئتها لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
 - عدم بذل أغلب محافظي الحسابات لقواعد العناية المهنية اللازمة للمحافظة على استقلاليتهم.

الخاتمة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف، وذلك نظرا لأهمية هذا الموضوع من جهة ولوجود ارتباط قوي بين كل من التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات من جهة أخرى، وبغية الوصول إلى تحقيق هذا الهدف ارتأينا الانطلاق من أربع فرضيات فرعية، بحيث تم توجيه كل فرضية نحو قياس متغير من متغيرات الدراسة، والتي تتعلق أساسا ب: مدى مساهمة محافظي الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مدى اهتمامهم بمسألة الإفصاح والشفافية، استقلاليتهم، وكفاءتهم. باعتبار أن هذه المؤشرات تعد من أبرز متطلبات الحوكمة بصفة عامة وآلية التدقيق الخارجي بصفة خاصة.

كان الهدف من الفرضيتين الأولى والثانية استقصاء واقع الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في هذه الفئة من المؤسسات من خلال مهمة التدقيق المكلف بها في ضمان القوائم المالية ذات جودة عالية خدمة للمساهمين (الدولة)، وكافة الأطراف ذات المصلحة من موردين وزبائن وعمال. في حين أن الهدف من الفرضيتين الثالثة والرابعة هو استنتاج واقع توفر متطلبات جودة عملية التدقيق الخارجي التي تدعوا إليها حوكمة الشركات لدى هذه الفئة من المؤسسات. لقد قمنا بجمع البيانات التي نحتاجها في دراستنا عن طريق توزيع 59 استمارة استبانة على عينة من الإطارات العاملة بهذه المؤسسات (رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، رئيس دائرة المالية والمحاسبة، مدير المحاسبة والمالية، مدير عام، أعضاء لجان المشاركة). وتم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإنسانية SPSS لمعالجتها إحصائيا. وقد توصلت هذه الدراسة إلى نفي الفرضيات الفرعية الأربعة التي تقوم عليها، وتأكيد الفرضيات البديلة التالية على التوالي:

- لا تساعد إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها محافظو الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف.
 - لا يساعد إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف.
 - لا يتم على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف توفير المناخ المناسب لمحافظي الحسابات بما يسمح لهم بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية.
 - لا يتم اختيار محافظ الحسابات لمهمة التدقيق على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف بناء على مبدأ الكفاءة.
- من ثمة وبناء على هذه النتائج والنتائج المتحصل عليها من خلال قيامنا بتحليل مختلف فرضيات الدراسة وقرارات الاستبانة، وباعتبار ثبوت عدم توفر أغلب متطلبات الحوكمة من آلية الرقابة الخارجية (التدقيق الخارجي)، سواء فيما يتعلق بالعوامل المحددة لجودة القوائم المالية، والتي حددناها سابقا في:

- عدم كفاية الاختبارات وإجراءات الرقابة التي يقوم بها محافظو الحسابات لاكتشاف المخاطر الجوهرية عند إعداد القوائم المالية الأمر الذي من شأنه التأثير على جودتها؛
 - عدم قيام محافظي الحسابات على مستوى هذه الفئة من المؤسسات بدورهم الحوكمي من خلال إبداء رأيهم حول عدم ملاءمة سياسة الإفصاح التي تنتهجها أغلب هذه المؤسسات لفائدة الأطراف ذات المصلحة.
 - أو بالعوامل المحددة لجودة عملية التدقيق، والمتمثلة فيما يلي:
 - عدم توفر الظروف والعوامل المحددة لاستقلالية محافظي الحسابات؛
 - عدم الأخذ بمعيار الكفاءة كأساس لاختيار محافظي الحسابات.
- فإننا توصلنا إلى نتيجة عامة مفادها أن عملية التدقيق التي يقوم بها محافظو الحسابات على مستوى هذه الفئة من المؤسسات تساهم بشكل ضعيف في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، مع وجود فروق كبيرة بين المؤسسات، أي أن هناك مؤسسات يلعب بها التدقيق الخارجي دورا قويا، ومنها دور متوسط في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

○ الاقتراحات:

- بعد دراسة الموضوع من الجوانب النظرية والتطبيقية، وما تم التوصل إليه من نتائج، يمكن تقديم الاقتراحات التالية:
- تكوين لجنة مختصة (لجان التدقيق) على مستوى هذه المؤسسات تتكون من الأعضاء غير التنفيذيين والمستقلين عن الإدارة التنفيذية، بحيث يكون أعضاؤها ملمين بمجال المحاسبة والتدقيق، توكل إليهم مهمة الإشراف على محافظي الحسابات ومتابعة أعمالهم وتقييمها، ومناقشتهم في أتعابهم والتنسيق بينهم وبين الإدارة التنفيذية من جهة وبينهم وبين المدققين الداخليين من جهة أخرى.
 - ضرورة الاهتمام بعقد دورات متخصصة لمحافظي الحسابات حول معايير التدقيق الدولية وكيفية تطبيقها، بالإضافة إلى تحسيسهم بأهمية العمل بها، خصوصا فيما يتعلق بتصميم الإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن الانحرافات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية المنشورة، وفي رأيي أن تكون هذه الدورات إلزامية.
 - التنسيق بين أعمال المدقق الداخلي والخارجي ومنع تداخل أعمالهما، خاصة في ظل عدم كفاية عينات التدقيق التي يدققها محافظو الحسابات، بشرط ضمان استقلالية المدقق الداخلي من طرف لجان التدقيق.
 - ضرورة أن تكون هناك رقابة على محافظي الحسابات من طرف المنظمات المهنية أو الهيئات المختصة للتأكد من التزامهم بتطبيق القوانين والتوصيات المنظمة للمهنة ومعايير الأداء والسلوك المهنيين ومعايير المحاسبة والتدقيق الدولية.
 - على الجهات المختصة في الجزائر الإسراع في وضع معايير وطنية للتدقيق والمحاسبة، تتماشى مع خصائص البيئة الاقتصادية وطبيعة المؤسسات في الجزائر.

- توفير الظروف المناسبة لضمان الاستقلالية الكاملة لمحافظي الحسابات على مستوى هذه المؤسسات، عن طريق الحد من تدخل الإدارة، سواء في تعيينهم أو اختيارهم وفي مناقشتهم في أتعابهم. وفي هذا الإطار أقترح إعادة النظر في القانون رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات المؤرخ في 27 جانفي 2011، والذي يمكن حسب رأي الباحث إدارة هذه المؤسسات وبطريقة غير مباشرة من أن تكون طرفا في تعيين محافظي الحسابات. وفي رأبي أن يتم اختيار محافظي الحسابات من طرف لجنة مستقلة تابعة مباشرة للجمعية العامة للمساهمين، بحيث لا يكون للإدارة على مستوى هذه المؤسسات أية علاقة أو سلطة عليها.
- بناء أساس لإطار فعال على مستوى هذه الفئة من المؤسسات، يعمل على تحديد الصلاحيات وتوزيع الأدوار والمسؤوليات بما يضمن حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة بها.

○ الآفاق البحثية:

قبل أن نتطرق إلى اقتراح مواضيع مستقبلية في نفس مجال دراستنا، نقوم أولا باقتراح إجراء دراسة أوسع وأشمل في نفس هذا الموضوع، تشمل مختلف المؤسسات بما فيها المؤسسات ذات الطابع الخاص، حتى نتمكن من تأكيد نتائجنا، ومن ثمة نستطيع تعميمها على جميع المؤسسات الاقتصادية على مستوى التراب الوطني. وعلى العموم يمكن اقتراح المواضيع التالية:

- استراتيجيات تحسين الأداء الحوكمي في المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر.
- دور مجلس الإدارة في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر.
- التنسيق بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي ودورها تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية.
- لجان التدقيق ودورها في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر.
- سبل ضمان استقلالية المدقق الداخلي ودورها في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر.

الملاحق

الملحق رقم (1): قائمة المؤسسات الخاضعة للدراسة الميدانية.

المؤسسة	الرقم
E.N.P.C SPA المؤسسة الوطنية لصناعة الأكياس والأشرطة البلاستيكية	1
E.T.U.S المؤسسة الوطنية للنقل الحضري سطيف	2
مركب تربية الدواجن الهضاب	3
المؤسسة الوطنية لصناعة البلاستيك والمطاط	4
MAG SOUMMAM مؤسسة مخازن المتوسطة سطيف	5
الشركة الوطنية لصناعة القوالب والأدوات	6
SPA E.N.P.C المؤسسة الوطنية لحقن ونفخ البلاستيك	7
E.D.I.M.C.O المؤسسة الوطنية لتوزيع مواد البناء	8
TARSI المؤسسة الوطنية للتركيبات الصناعية	9
ENP المؤسسة الوطنية للدهون	10
SPA E.N.P.E.C SIEGE الشركة الوطنية للمنتجات الكهروكيميائية	11
مجمع الرياض سطيف - الشركة الأم-	12
A.M.C المؤسسة الوطنية لصناعة أجهزة القياس والمراقبة	13
SPA S.C.A.E.K شركة الإسمنت عين الكبيرة	14
محلبة التل سطيف	15
مؤسسة مطاحن الهضاب سطيف	16
E.N.I.E المؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية	17
N.A.F.T.A.L وحدة الزيوت والعجلات سطيف	18
وحدة الغاز المميع N.A.F.T.A.L	19
المؤسسة الوطنية لصناعة اللوالب والسكاكين والصنابير BCR	20
شركة بيع التجهيزات المنزلية والصناعية الجزائرية BCR SPA	21
SANIAK شركة تصنيع اللواحق الصناعية والصحية سطيف	22
G.E.T.I.C مؤسسة	23
S.N.V.I SETIF المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية سطيف	24
K.A.H.R.I.F مؤسسة	25
SPA E.N.P.C المؤسسة الوطنية للدلفة البلاستيكية	26
E.M.I.V.A.R مؤسسة	27
المؤسسة الوطنية لصناعة الجلود	28

الملحق رقم (2): استمارة الاستبيان.

جامعة سطيف -01-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص: الحوكمة ومالية مؤسسة

استمارة استبيان

في إطار تحضير رسالة ماجستير تحت عنوان: دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، والتي سنتطرق من خلالها إلى توضيح الدور الذي يمكن أن يلعبه التدقيق الخارجي باعتباره آلية من آليات الحوكمة في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر.

يسعدنا سيدي (سيدي)، اختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء هذا الموضوع الأكاديمي، مومنين أنفسنا بتفهمكم، وقناعة منا بأنكم ستولون كل الاهتمام خلال الإجابة على هذه الأسئلة.

مع شكرنا المسبق نتعهد لكم أن مساهمتكم ستحاط بالسرية وأنها لن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

الطالب: عاشوري عبدالناصر

معلومات عامة عن عينة الدراسة:

المؤسسة:

المؤهل العلمي: أقل من جامعي 1 جامعي 2 ما بعد التدرج 3

الوظيفة الحالية: رئيس مصلحة المالية والمحاسبة 1 رئيس دائرة المالية والمحاسبة 2 مدير المحاسبة والمالية 3 مدير عام 5 عضو في لجنة المشاركة 6

الخبرة المهنية:

الفرضية الأولى:

○ تساعد إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف.

- إلى أي مدى أنتم موافقون على العبارات التالية إذا ما اعتبرنا الفترة المرجعية هي السنة المالية 2013 م؟ (ضع دائرة على الرقم الموافق لإجابتك).

العبرة	موافق	نوعا ما	غير موافق	دون رأي
1. تولى إدارة مؤسستكم حرصا واهتماما كبير نحو ضمان قوائم مالية ذات مصداقية وجودة عالية.	3	2	1	0
2. ساهمت التوجيهات التي قدمها لكم محافظ الحسابات في تطوير مستوى معارفكم.	3	2	1	0
3. لم يكتفى محافظ الحسابات بالتدقيق على مستوى المديرية العامة وحسب، بل شملت مهمة التدقيق جميع الوحدات.	3	2	1	0

0	1	2	3	4. استعان محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته بالمراجعة الحسابية للفواتير.
0	1	2	3	5. استعان محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته بالمراجعة الحسابية لتكاليف الإنتاج نصف المصنع.
0	1	2	3	6. استعان محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته بالمراجعة الحسابية لتكاليف إنتاج المنتج التام الصنع.
0	1	2	3	7. سجل محافظ الحسابات حضور ميداني أثناء قيامكم بعملية الجرد السنوي سنة 2013م.
0	1	2	3	8. طالب محافظ الحسابات بإرسال مصادقات لتأكيد الأرصدة الختامية للزبائن.
0	1	2	3	9. طالب محافظ الحسابات بإرسال مصادقات لتأكيد الأرصدة الختامية للموردين.
0	1	2	3	10. شملت مهمة التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات مصالح أخرى داخل مؤسستكم غير مصلحة المحاسبة والمالية.
0	1	2	3	11. اكتشفتم أخطاء وقعتم فيها عند إعدادكم لقوائمكم المالية بمفردكم صدفه بعد مهمة التدقيق الخارجي.
0	1	2	3	12. العينة التي دققها محافظ الحسابات تعتبر كافية مقارنة بحجم أعمال مؤسستكم..
0	1	2	3	13. يتم على مستوى مؤسستكم في إطار عملية التدقيق التنسيق بين أعمال محافظ الحسابات والمدقق الداخلي.
0	1	2	3	14. تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات لعدم إعادة تقييم الأصول على مستوى مؤسستكم.
0	1	2	3	15. تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات حول طريقة حساب التكاليف.
0	1	2	3	16. يتم حساب التكاليف على مستوى مؤسستكم بشكل دقيق.

0	1	2	3	17. يتم إعادة تقييم أصول مؤسستكم بانتظام.
0	1	2	3	18. مهمة التدقيق المكلف بها محافظ الحسابات على مستوى مؤسستكم أدت بكم إلى الاهتمام أكثر بصحة التقييدات المحاسبية.
0	1	2	3	19. تعبر القوائم المالية الخاصة بالسنة المالية 2013 م عن الوضع المالي الحقيقي لمؤسستكم.
0	1	2	3	20. تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات أخرى تتعلق بالمعلومات التي تتضمنها قوائمكم المالية.
0	1	2	3	21. تم معالجة جميع التحفظات التي تضمنها تقرير محافظ الحسابات.
0	1	2	3	22. أشار محافظ الحسابات في تقريره لجميع التحفظات التي تناولها
0	1	2	3	23. لم يصادق محافظ الحسابات على قوائمكم المالية المتعلقة بالسنة المالية 2013م.

● الفرضية الثانية:

- يساعد إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات في الاهتمام أكثر بمسألة الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف.
- ضع دائرة على الإجابة التي تراها موافقة إذا ما اعتبرنا الفترة المرجعية هي السنة المالية 2013 م.

دون رأي	غير موافق	نوعا ما	موافق	العبرة
0	1	2	3	24. ساهمت عملية التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات في انتاج قوائم مالية أكثر وضوح.
0	1	2	3	25. مهمة التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات أدت بكم إلى الاهتمام أكثر بدقة

				المعلومات التي تتضمنها قوائمكم المالية.
0	1	2	3	26. يتم عرض قوائمكم المالية بطريقة تتسم بالوضوح وبقابلية أكبر للفهم.
0	1	2	3	27. يتم على مستوى مؤسستكم عرض ملاحق إلى جانب قوائمكم المالية تحتوي على شرح وتوضيح لكافة المعلومات المحاسبية التي تحتويها.
0	1	2	3	28. قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير محافظ الحسابات المتعلق بالسنة المالية 2013 م.
0	1	2	3	29. قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي أو الوظيفي الخاص بسنة 2013 م بالجراند.
0	1	2	3	30. قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي أو الوظيفي لسنة 2013 م في موقعها الإلكتروني.
0	1	2	3	31. تفصح مؤسستكم عن قوائمها المالية لعمالها الراغبين في الاطلاع على اداءها ووضعيتها المالي.
0	1	2	3	32. تم على مستوى مؤسستكم خلال سنة 2013 م الإفصاح على الموضوعات الخاصة بالأطراف التي تربطها علاقة بمؤسستكم والتي أثرت بشكل مادي على أداؤها.
0	1	2	3	33. تضمن تقرير محافظ الحسابات تحفظات تتعلق بسياسة الإفصاح التي تنتهجها مؤسستكم.

● الفرضية الثالثة:

○ يتم على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف توفير المناخ المناسب لمحافظة مما يسمح لهم بإبداء رأيهم بكل استقلالية وموضوعية.

- ضع دائرة على الإجابة التي تراها موافقة.

● من يتولى تقديم طلب عزل وطلب تجديد عقد محافظ الحسابات في مؤسستكم إلى جمعية المساهمين؟

1 مجلس الإدارة 2 مديرية المالية والمحاسبة 3 لجنة مختصة مستقلة عن الإدارة العليا

0 لا أدري 4 جهة أخرى حددها.....

● في حالة ما إذا كانت اجابتك تحمل رقم 1 من يتأسر مجلس الإدارة؟ حدد وظيفته:

.....

● من يتولى اختيار المدقق الخارجي في مؤسستكم؟

1 مجلس الإدارة 2 مديرية المحاسبة والمالية

3 لجنة يعينها مجلس الإدارة 4 جهة أخرى حددها

0 لا أدري

● في حالة ما إن كانت اجابتك تحمل رقم 3 فمن يتأسر هذه اللجنة؟ حدد وظيفته:

.....

- ضع دائرة على الإجابة التي تراها موافقة.

العبارة	موافق	نوعا ما	غير موافق	دون رأي
34. توجد على مستوى مؤسستكم لجان مختصة ومستقلة عن الإدارة التنفيذية تتولى عملية الإشراف على محافظ الحسابات ومتابعة أعماله.	3	2	1	0

0	1	2	3	35. محافظ الحسابات الذي يتولى تدقيق حسابات مؤسستكم لا يتصل مباشرة بالإدارة التنفيذية.
0	1	2	3	36. محافظ حساباتكم لا تربطه أية علاقة مع أحد أعضاء الإدارة العليا في مؤسستكم (صداقة، قرابة، علاقة عمل خارج المؤسسة).
0	1	2	3	37. لا تقوم إدارة مؤسستكم بطلب استشارات من محافظ حساباتكم خارجة عن عملية التدقيق التي يقوم بها.

● الفرضية الرابعة:

○ يتم على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف اختيار محافظ الحسابات لمهمة التدقيق بناء على مبدأ الكفاءة.

● هل محافظ الحسابات الذي تولى تدقيق قوائمكم المالية الخاصة بسنة 2013 م معين لعهدتين متتاليتين؟

نعم 2 لا 1 دون رأي 0

● في حالة ما كانت إجاباتكم تحمل الرقم 2 فما هي الأسباب التي جعلتكم تجدون فيه الثقة؟

كفاءته 1 التعود على طريقة عمله 2 أخرى حددها 3 دون رأي 0

.....

- إلى أي مدى أنتم موافقون على العبارات التالية إذا ما اعتبرنا الفترة المرجعية هي السنة المالية 2013 م؟ (ضع دائرة على الرقم الموافق لإجابتك).

دون رأي	غير موافق	نوعاً ما	موافق	العبارة
0	1	2	3	38. يتم على مستوى مؤسستكم تقييم ومتابعة عمل محافظ الحسابات قصد التأكد من كفاءته.
0	1	2	3	39. حرصت الجهة المكلفة باختيار محافظ الحسابات على انتقاء الأكفأ من بين المترشحين.
0	1	2	3	40. تمتلك الجهة المكلفة باختيار محافظ الحسابات الاستقلالية الكاملة في اتخاذ قراراتها.
0	1	2	3	41. احترمت الجهة المكلفة باختيار محافظ الحسابات على مستوى مؤسستكم الأطر والإجراءات القانونية المحددة لشروط وكيفيات تعيينهم وانتقاءهم مثل: النزاهة والشفافية في الاختيار.
0	1	2	3	42. قام محافظ الحسابات بعملية مقارنة بين معلوماتكم المالية والمعلومات المشابهة في المؤسسات التي تعمل في نفس نشاط مؤسستكم.
0	1	2	3	43. قام محافظ الحسابات بالاسترشاد بمعايير المحاسبة الدولية.
0	1	2	3	44. قام محافظ الحسابات بالاسترشاد بمعايير التدقيق الدولية.
0	1	2	3	45. لم يتبع محافظ الحسابات نفس إجراءات العمل التي اعتمدها خلال الزيارات السابقة.
0	1	2	3	46. محافظ الحسابات على دراية جيدة وتامة بمختلف مراحل عملية الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها مؤسستكم.

الملحق رقم (3): قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان.

الاسم واللقب	مكان العمل
أ.د. باروش زين الدين	جامعة سطيف 1
أ.د. بلمهدي عبد الوهاب	جامعة سطيف 1
د. العايب عبد الرحمان	جامعة سطيف 1
د. بلعلي فاروق	جامعة سطيف 2
د. شريقي عمر	جامعة سطيف 1

الملحق رقم (4): بعض مخرجات برنامج ال SPSS كما هي:

```
FREQUENCIES VARIABLES=C7  
/ORDER=ANALYSIS.
```

Effectifs

[Ensemble_de_données1] H:\نهائية ماجستير مذكرة\travail spss de
modificationneeeee 2.sav

Statistiques

المهنية الخبرة

N	Valide	59
	Manquante	0

المهنية الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 5 سنوات	1	1,7	1,7	1,7
من 5 إلى 10	12	20,3	20,3	22,0
Valide من 10 إلى 15 سنة	9	15,3	15,3	37,3
أكثر من 15	37	62,7	62,7	100,0
Total	59	100,0	100,0	

FREQUENCIES VARIABLES=C5
/ORDER=ANALYSIS.

Effectifs

[Ensemble_de_données1] H:\نهائية ماجستير مذكرة\travail spss de
modificationneeeee 2.sav

Statistiques

المؤهل العلمي

N	Valide	59
	Manquante	0

المؤهل العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من الجامعي	24	40,7	40,7
	جامعي	32	54,2	94,9
	ما بعد التدرج	3	5,1	100,0
	Total	59	100,0	100,0

FREQUENCIES VARIABLES=C6
/ORDER=ANALYSIS.

Effectifs

[Ensemble_de_données1] H:\نهائية ماجستير مذكرة\travail spss de
modificationneeeee 2.sav

Statistiques

الوظيفة

N	Valide	59
	Manquante	0

الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	رئيس مصلحة المالية والمحاسبة	11	18,6	18,6
	رئيس دائرة المالية والمحاسبة	21	35,6	35,6
	مدير المالية والمحاسبة	12	20,3	74,6
	مدير وحدة	7	11,9	86,4
	مدير عام	4	6,8	93,2
	عضو في لجنة المشاركة	4	6,8	100,0
	Total	59	100,0	100,0

T-TEST

/TESTVAL=46
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=H1
/CRITERIA=CI (.95).

Test-t

[Ensemble_de_données1] H:\نهائية ماجستير مذكرة\travail spss de modificationneeeee 2.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
H1	28	41,8571	5,77808	1,09196

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 46					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
H1	-3,794	27	,001	-4,14286	-6,3834	-1,9024

T-TEST

/TESTVAL=20

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=H2

/CRITERIA=CI (.95) .

Test-t

[Ensemble_de_données1] H:\نهائية ماجستير مذكرة\travail spss de modificationneeeee 2.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
H3	53	7,2264	1,73916	,23889

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 8					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
H3	-3,238	52	,002	-,77358	-1,2530	-,2942

T-TEST

/TESTVAL=18

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=H4

/CRITERIA=CI (.95) .

Test-t

[Ensemble_de_données1] H:\نهائية ماجيستير مذكرة\travail spss de modificationneeeee 2.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
H4	30	16,2333	3,68298	,67242

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 18					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
H4	-2,627	29	,014	-1,76667	-3,1419	-,3914

```
NPART TESTS
  /CHISQUARE=Q42
  /EXPECTED=EQUAL
  /MISSING ANALYSIS.
```

Tests non paramétriques

[Ensemble_de_données1] H:\نهائية ماجيستير مذكرة\travail spss de modificationneeeee 2.sav

Test du Khi-deux Fréquences

هل محافظ الحسابات الذي تولى تدقيق قوائمكم المالية الخاصة بالسنة 2013

معين لعهدتين متتاليتين

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
لا	13	28,5	-15,5
نعم	44	28,5	15,5
Total	57		

Test

	هل محافظ الحسابات الذي تولى تدقيق قوائمكم المالية الخاصة بالسنة 2013 معين لعهدتين متتاليتين
Khi-deux	16,860 ^a
Ddl	1
Signification asymptotique	,000

a. 0 cellules (,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 28,5.

FREQUENCIES VARIABLES=Q42
/ORDER=ANALYSIS.

Effectifs

[Ensemble_de_données1] H:\نهائية ماجيستير مذكرة\travail spss de modificationneeeee 2.sav

Statistiques

هل محافظ الحسابات الذي تولى تدقيق قوائمكم المالية الخاصة بالسنة 2013 معين لعهدتين متتاليتين

N	Valide	57
	Manquante	2

هل محافظ الحسابات الذي تولى تدقيق قوائمكم المالية الخاصة بالسنة 2013 معين لعهدتين متتاليتين

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
لا	13	22,0	22,8	22,8
Valide نعم	44	74,6	77,2	100,0
Total	57	96,6	100,0	
Manquante Système manquant	2	3,4		
Total	59	100,0		

NPAR TESTS
/CHISQUARE=Q43
/EXPECTED=EQUAL
/MISSING ANALYSIS.

Tests non paramétriques

[Ensemble_de_données1] H:\نهائية ماجيستير مذكرة\travail spss de modificationneeeee 2.sav

Test du Khi-deux Fréquences

ماهي الأسباب التي جعلتكم تجددون فيه الثقة

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
كفاءته	13	13,3	-,3
التعود على طريقة عمله	20	13,3	6,7
ملائم للإدارة	7	13,3	-6,3
Total	40		

Test

	ماهي الأسباب التي جعلتكم تجددون فيه الثقة
Khi-deux	6,350 ^a
Ddl	2
Signification asymptotique	,042

a. 0 cellules (,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 13,3.

FREQUENCIES VARIABLES=Q43
/ORDER=ANALYSIS.

Effectifs

[Ensemble_de_données1] H:\نهائية ماجيستير مذكرة\travail spss de modificationneeeee 2.sav

Statistiques

الثقة فيه تجددون جعلتكم التي الأسباب ماهي

N	Valide	40
	Manquante	19

الثقة فيه تجددون جعلتكم التي الأسباب ماهي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
كفاءته	13	22,0	32,5	32,5
التعود على طريقة عمله	20	33,9	50,0	82,5
ملائم للإدارة	7	11,9	17,5	100,0
Total	40	67,8	100,0	
Manquante	Système manquant	19	32,2	
Total		59	100,0	

NPAR TESTS
/CHISQUARE=Q34
/EXPECTED=EQUAL
/MISSING ANALYSIS.

Tests non paramétriques

[Ensemble_de_données1] H:\نهائية ماجيستير مذكرة\travail spss de modificationneeeee 2.sav

Test du Khi-deux Fréquences

من يتولى تقديم طلب عزل وطلب تجديد عقد محافظ الحسابات في مؤسستكم إلى جمعية

المساهمين

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
مجلس الإدارة	32	10,5	21,5
مديرية المالية والمحاسبة	4	10,5	-6,5
الجمعية العامة للمساهمين	3	10,5	-7,5
sgp	3	10,5	-7,5
Total	42		

Test

	من يتولى تقديم طلب عزل وطلب تجديد عقد محافظ الحسابات في مؤسستكم إلى جمعية المساهمين
Khi-deux	58,762 ^a
Ddl	3
Signification asymptotique	,000

a. 0 cellules (,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 10,5.

FREQUENCIES VARIABLES=Q34
/ORDER=ANALYSIS.

Effectifs

[Ensemble_de_données1] H:\نهائية ماجيسترس مذكرة\travail spss de modificationneeeee 2.sav

من يتولى تقديم طلب عزل وطلب تجديد عقد محافظ الحسابات في مؤسستكم إلى جمعية المساهمين

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
مجلس الإدارة	32	54,2	76,2	76,2
مديرية المالية والمحاسبة	4	6,8	9,5	85,7
الجمعية العامة للمساهمين	3	5,1	7,1	92,9
sgp	3	5,1	7,1	100,0
Total	42	71,2	100,0	
Manquante	Système manquant	17	28,8	
Total		59	100,0	

```
NPAR TESTS
  /CHISQUARE=Q35
  /EXPECTED=EQUAL
  /MISSING ANALYSIS.
```

Tests non paramétriques

[Ensemble_de_données1] H:\نهائية ماجستير مذكرة\travail spss de modificationneeeee 2.sav

Test du Khi-deux Fréquences

في حالة ما كانت اجابتك تحمل رقم 1 من يتراأس مجلس الإدارة

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
الرئيس المدير العام	26	16,0	10,0
طرف خارجي	6	16,0	-10,0
Total	32		

Statistiques

من يتولى تقديم طلب عزل وطلب تجديد عقد محافظ
الحسابات في مؤسستكم إلى جمعية المساهمين

N	Valide	42
	Manquante	17

Test

	في حالة ما كانت اجابتك تحمل رقم 1 من يتراأس مجلس الإدارة
Khi-deux	12,500 ^a
ddl	1
Signification asymptotique	,000

a. 0 cellules (,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 16,0.

```
FREQUENCIES VARIABLES=Q35
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Effectifs

[Ensemble_de_données1] H:\نهائية ماجيستير مذكرة\travail spss de modificationneeeee 2.sav

Statistiques

في حالة ما كانت اجابتك تحمل رقم 1 من يتراس

مجلس الإدارة

N	Valide	32
	Manquante	27

في حالة ما كانت اجابتك تحمل رقم 1 من يتراس مجلس الإدارة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
الرئيس المدير العام	26	44,1	81,3	81,3
Valide طرف خارجي	6	10,2	18,8	100,0
Total	32	54,2	100,0	
Manquante Système manquant	27	45,8		
Total	59	100,0		

NPAR TESTS

/CHISQUARE=Q36

/EXPECTED=EQUAL

/MISSING ANALYSIS.

Tests non paramétriques

[Ensemble_de_données1] H:\نهائية ماجيستير مذكرة\travail spss de modificationneeeee 2.sav

Test du Khi-deux

Fréquences

من يتولى اختيار المدقق الخارجي في مؤسستكم

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
مجلس الإدارة	23	13,5	9,5
لجنة يعينها مجلس الإدارة	28	13,5	14,5
Sgp	1	13,5	-12,5
جمعية المساهمين	2	13,5	-11,5
Total	54		

Test

	من يتولى اختيار المدقق الخارجي في مؤسستكم
Khi-deux	43,630 ^a
ddl	3
Signification asymptotique	,000

a. 0 cellules (,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 13,5.

FREQUENCIES VARIABLES=Q36
/ORDER=ANALYSIS.

Effectifs

[Ensemble_de_données1] H:\نهائية ماجيستير مذكرة\travail spss de modificationneeeee 2.sav

Statistiques

من يتولى اختيار المدقق الخارجي في مؤسستكم

N	Valide	54
	Manquante	5

من يتولى اختيار المدقق الخارجي في مؤسستكم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
مجس الإدارة	23	39,0	42,6	42,6
لجنة يعينها مجلس الإدارة	28	47,5	51,9	94,4
Valide Sgp	1	1,7	1,9	96,3
جمعية المساهمين	2	3,4	3,7	100,0
Total	54	91,5	100,0	
Manquante Système manquant	5	8,5		
Total	59	100,0		

NPAR TESTS

/CHISQUARE=Q37

/EXPECTED=EQUAL

/MISSING ANALYSIS.

Tests non paramétriques

[Ensemble_de_données1] H:\نهائية ماجستير مذكرة\travail spss de modificationneeeee 2.sav

Test du Khi-deux

Fréquences

في حالة ما إن كانت اجابتك تحمل رقم 3 فمن يتأس هذه اللجنة

	Effectif observé	Effectif théorique	Résidu
الرئيس المدير العام	6	4,7	1,3
مدير المحاسبة والمالية	17	4,7	12,3
طرف آخر حدده	1	4,7	-3,7
مدير التجارة والتسويق	3	4,7	-1,7
رئيس دائرة المحاسبة والمالية	4	4,7	-,7
طرف خارجي	1	4,7	-3,7
مدير الشؤون القانونية	1	4,7	-3,7
Total	33		

Test

	في حالة ما إن كانت اجابتك تحمل رقم 3 فمن يتأس هذه اللجنة
Khi-deux	41,879 ^a
Ddl	6
Signification asymptotique	,000

a. 7 cellules (100,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 4,7.

FREQUENCIES VARIABLES=Q37
/ORDER=ANALYSIS.

Effectifs

[Ensemble_de_données1] H:\نهائية ماجستير مذكرة\travail spss de modificationneeeee 2.sav

Statistiques

في حالة ما إن كانت اجابتك تحمل رقم 3 فمن يتأس
هذه اللجنة

N	Valide	33
	Manquante	26

في حالة ما إن كانت اجابتك تحمل رقم 3 فمن يتأس هذه اللجنة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
الرئيس المدير العام	6	10,2	18,2	18,2
مدير المحاسبة والمالية	17	28,8	51,5	69,7
طرف آخر حدده	1	1,7	3,0	72,7
مدير التجارة والتسويق	3	5,1	9,1	81,8
رئيس دائرة المحاسبة والمالية	4	6,8	12,1	93,9
طرف خارجي	1	1,7	3,0	97,0
مدير الشؤون القانونية	1	1,7	3,0	100,0
Total	33	55,9	100,0	
Manquante	Système manquant	26	44,1	
Total		59	100,0	

قائمة المراجع

أولا - المراجع باللغة العربية:

• الكتب

- (1) اتحاد الشركات الاستثمارية، **حوكمة الشركات**، مركز عمان لحوكمة الشركات، نشر من طرف مكتبة الأفق، سبتمبر 2011.
- (2) أحمد على خضر، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2012.
- (3) أحمد على خضر، **الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2012.
- (4) حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية**، الجزء الاول، الطبعة 1، دار الثقافة للنشر، الاردن، 2009.
- (5) حامد طلبة محمد أبوهيبة، **أصول المراجعة**، دار زمزم للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
- (6) شارلز هل، جارديث جونز، **الإدارة الاستراتيجية مدخل متكامل**، مترجم من طرف محمد سيد أحمد عبد المتعال وإسماعيل علي بسيوني، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2008.
- (7) طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب)**، الدار الجامعية، ط1، مصر، 2005.
- (8) عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2007.
- (9) عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2007.
- (10) عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013.
- (11) عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، **أساليب الإحصاء للعلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال مع استخدام برنامج ال spss**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

- 12) محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدر الجامعية للنشر، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2006.
- 13) محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، القاهرة، 2009.
- 14) محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى الواقع**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.
- 15) محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002.

● مداخلات

- 1) العايب عبد الرحمان، مداخلتة تحت عنوان: **نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية**، مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: "الواقع والآفاق في ظل المستجدات العالمية المعاصرة"، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، يومي 11-12 أكتوبر 2010.
- 2) أمال عياري وآخرون، مداخلتة تحت عنوان: **تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية**، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.
- 3) أحمد قايد وآخرون، مداخلتة تحت عنوان: **دور حوكمة شركات التأمين في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر**، مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسينية بن بوعلبي الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013.
- 4) أحمد قايد نور الدين، مداخلتة تحت عنوان: **تدقيق الحسابات ودوره في حوكمة الشركات**، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر: "الواقع والآفاق في ظل المستجدات العالمية المعاصرة"، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، يومي 11-12 أكتوبر 2010.

- (5) بوفاسة سليمان وآخرون، مداخلة تحت عنوان: لجنة التدقيق الداخلي كمدخل لتفعيل مبادئ الحوكمة في الشركات ورفع أداءها مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013.
- (6) بن عبد الرحمان نريمان وآخرون، مداخلة تحت عنوان: واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية، مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2013.
- (7) بديسي فهيمة، مداخلة تحت عنوان: التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: "الواقع والآفاق في ظل المستجدات العالمية المعاصرة"، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، يومي 11-12 أكتوبر 2010.
- (8) براق أحمد وآخرون، مداخلة تحت عنوان: دور حوكمة الشركات في التنسيق بين آليات الرقابة الداخلية والخارجية، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.
- (9) 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 الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، الجزائر، يومي 7-8 ديسمبر 2010.
- (10) براق محمد وآخرون، مداخلة تحت عنوان: أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية 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.
- (11) جودي محمد رمزي، مداخلة تحت عنوان: اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.

- (12) جمعة محمد الرقيبي، مداخلة تحت عنوان: **حوكمة العلاقة بين أطراف التعاقد في الصيغ الإسلامية (المرابحة، المضاربة)**، مقدمة إلى مؤتمر الخدمات المالية الإسلامية الثاني، المنظم من طرف المركز العالي للمهن المالية والإدارية، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، يومي 27-28 أبريل 2010.
- (13) خنشور جمال وآخرون، مداخلة تحت عنوان: **دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات**، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.
- (14) حامد نور الدين وآخرون، مداخلة تحت عنوان: **دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري للقطاع الخاص**، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.
- (15) حكيم بن حريرة، مداخلة تحت عنوان: **الحوكمة في المؤسسات المصرفية - محدداتها، معاييرها، وتطبيقاتها - مع الإشارة لحالة الجزائر**، مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2013.
- (16) حوري زينب، مداخلة تحت عنوان: **التدقيق بين الماضي والحاضر**، مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: "الواقع والآفاق في ظل المستجدات العالمية المعاصرة"، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، يومي 11-12 أكتوبر 2010.
- (17) حسين يرقى، وآخرون، مداخلة تحت عنوان: **دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاساته على تطبيق حوكمة المؤسسات**، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر: "الواقع والآفاق في ظل المستجدات العالمية المعاصرة"، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1956، سكيكدة، الجزائر، يومي 11-12 أكتوبر 2010.
- (18) دادان عبد الوهاب وآخرون، مداخلة تحت عنوان: **أثر حوكمة المؤسسات على مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية**، مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2013.

19) زبير عباش وآخرون، مداخلة تحت عنوان: **الحكم الراشد لتحقيق التنمية المستدامة في إفريقيا من منظور الآلية الإفريقية للتقييم من قبل النظراء**، مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2013.

20) زعبيط نور الدين، مداخلة تحت عنوان: **المعايير الدولية للتدقيق**، مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: "الواقع والآفاق في ظل المستجدات العالمية المعاصرة"، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، يومي 11-12 أكتوبر 2010.

21) ساسي فطيمة وآخرون، مداخلة تحت عنوان: **دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري للقطاع الخاص الجزائري**، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.

22) شوقي جباري وآخرون، مداخلة تحت عنوان: **دور المراجعة الخارجية في ارساء دعائم حوكمة الشركات**، مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: "الواقع والآفاق في ظل المستجدات العالمية المعاصرة"، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، يومي 11-12 أكتوبر 2010.

23) شريفي عمر، مداخلة تحت عنوان: **محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب**، مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: "الواقع والآفاق في ظل المستجدات العالمية المعاصرة"، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1956، سكيكدة، الجزائر، يومي 11-12 أكتوبر 2010.

24) عاشور مرزيق وآخرون، مداخلة تحت عنوان: **حوكمة الشركات بين فلسفة المفهوم الإداري وإمكانية التجسيد الفعلي**، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.

25) عبد العالي محمدي، مداخلة تحت عنوان: **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي

والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.

(26) عبيدي نعيمة، مداخلة تحت عنوان: 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.

(27) عائشة سلمى كبحلي وآخرون، 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 قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2013.

(28) غضبان حسام الدين، مداخلة تحت عنوان: نحو تبني نموذج الحوكمة الإسلامي في المصارف الإسلامية، مقدمة إلى الملتقى الدولي الثالث حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، يومي 17-18 أبريل 2013.

(29) غالم عبد الله، مداخلة تحت عنوان: المبادئ الأساسية لتطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسة، مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، وأفاق)، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، يومي 7-8 ديسمبر 2010.

(30) فروم محمد الصالح، مداخلة تحت عنوان: دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر: "الواقع والآفاق في ظل المستجدات العالمية المعاصرة"، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1956، سكيكدة، الجزائر، يومي 11-12 أكتوبر 2010.

(31) قوريشي العيد وآخرون، مداخلة تحت عنوان: دور تطبيق آليات حوكمة الشركات في التقليل من الفساد المالي والإداري، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.

- (32) مقراني عبد الكريم وآخرون، 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، يومي 13-14 ديسمبر 2011.
- (33) ناصر سليمان، مداخلة تحت عنوان: دور الحوكمة في إدارة مخاطر الصكوك الإسلامية، مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013.
- (34) نوال العريزي، مداخلة تحت عنوان: المسؤولية الاجتماعية وعلاقتها بحوكمة الشركات، مقدمة إلى الملتقى الدولي حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، المنظم من طرف كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، يومي 17-18 أبريل 2013.
- (35) هيدوب ليلي 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 كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.
- (36) هوام جمعة، مداخلة تحت عنوان: دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، 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.

• المجالات

- (1) أحمد بلالي، خصوصية المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر (الأسباب، الآليات، الميكانيزمات)، بحوث وأوراق عمل الملتقى الدولي حول: "اقتصاديات الخصوصية والدور الجديد للدولة"، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف، الجزائر، المنعقد خلال الفترة 3-5 أكتوبر 2004، العدد 03 (2004).
- (2) بوهزة محمد، الإصلاحات في المؤسسات العمومية الجزائرية بين الطموح والواقع، بحوث وأوراق عمل الملتقى الدولي حول: "اقتصاديات الخصوصية والدور الجديد للدولة"، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف، الجزائر، المنعقد خلال الفترة 3-5 أكتوبر 2004، العدد 03 (2004).

(3) بالرقي التيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتحميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، العدد 12 لسنة 2012.

(4) صالح صالح، أساليب تنمية المشروعات المصغرة والصغيرة والمتوسطة في الاقتصاد الجزائري، مجلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، العدد 03 (2004).

(5) محمد عبد الفتاح العشماوي، آليات حوكمة الخزانة العامة، أعمال ملتقى حوكمة الخزانة العامة، المنظم من طرف المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الرباط، المملكة المغربية المتحدة، جويلية 2007.

(6) عمر اقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها، مجلة أداء المؤسسات، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 02-2012.

(7) ياسين العايب، تقييم سياسة تمويل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، مجلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير لجامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 02 (2012).

● مواقع الأنترنت وكتب إلكترونية (pdf)

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، إصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين، الطبعة الأولى، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، تاريخ الإصدار، 2010 الموقع: www.ifac.org.

(2) جون سوليفان وآخرون، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، ترجمة سليم كريمة، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، ط3، 2003، الموقع: <http://www.cipe-arabia.org>

(3) حسين يرقى و آخرون، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، تم الاطلاع عليه يوم 20/02/2014، ص 4 ، الموقع:

<http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07/> (4)

(5) زهير عبد الكريم الكايد، مداخلة تحت عنوان: المفهوم المعاصر للإدارة المجتمعية (الحكمانية)، منتديات الوزير التعليمية، مقدمة إلى المؤتمر الدولي السابع حول إدارة المؤسسات الأهلية والتطوعية في

المجتمعات المعاصرة، المشاركة، دولة الإمارات العربية المتحدة، يومي 17-18 ديسمبر 2002، تاريخ المشاهدة

30-03-2014 الموقع: <http://vb1.alwazer.com/t41525.html>

(6) سيد محمد وآخرون، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم:

01/10، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، تاريخ الاطلاع: 28-10-2014، الموقع:

<http://www.kantakji.com>

(7) عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007،

موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، تاريخ المشاهدة: 20-03-2014، الموقع:

<http://iefpedia.com/arab/wpcontent/uploads/2011/07/%D8%AD%D9%88%D9%83%D9%85%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%B4%D8%B1%D9%83%D8%A7%D8%AA1.pdf>

(8) علي عبد الصمد عمر، إطار حوكمة الشركات في الجزائر دراسة مقارنة مع مصر، مجلة الباحث، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013، الموقع:

<http://rcweb.luedld.net/rc12/RC12.pdf>

(9) عمورة جمال، ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية

للمراجعة، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، تاريخ الاطلاع: 15-09-2014، الموقع:

<http://www.kantakji.com>

(10) قورمين الحاج قويدر، الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد ودورها في

النهوض بالسوق المالي، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، تم الاطلاع عليه يوم 20/02/2014،

الموقع:

<http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07/>

(11) مركز المشروعات الدولية الخاصة « Cipe »، مبادئ الحوكمة لجمعية الأعمال والغرف التجارية، تاريخ

المشاهدة: 23-03-2014، الموقع:

<http://www.cipe.org/sites/default/files/publicationdocs/Governance%20Principles%20for%20Business%20Associations%20and%20Chambers%20of%20Commerce%20-%20AR.pdf>

(12) مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، نشرة دورية حول واقع حوكمة

الشركات، عدد أفريل 2004، الموقع:

http://www.hawkama.net/files/pdf/CGarabic_sping2004_lowres.pdf

(13) موقع جريدة الخبر علي الأنترنت، تاريخ المشاهدة 19-05-2014، الموقع:

<http://www.elkhabar.com/ar/economie/363542.html>

14) محمد مسلم، موقع جريدة الشروق على شبكة الأنترنت، تاريخ المشاهدة 20-04-2014، الموقع:

<http://www.echoroukonline.com/ara/?news=2193>

15) نادي رجال الأعمال اليمنيين (ybc)، دليل عمل لجنة المراجعة، 2010، تاريخ المشاهدة: 2014-08-01،

الموقع: www.cg.ybc-yemen.com

16) يوسف محمود جريوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من

دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين 2676 (2004)، تاريخ المشاهدة: 2014-10-15، الموقع:

<http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=58276>

● الرسائل جامعية

1) برجى شهرة زاد، إشكالية استغلال مصادر تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير غير

منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، تاريخ

المناقشة: 2011-2012.

2) زيادي سامي، أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، مذكرة

ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، تاريخ المناقشة

2013.

3) سوسة بدر الدين، توحيد القوائم المالية وتدقيقها، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية

وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، تاريخ المناقشة 2012.

● النصوص القانونية والجرائد الرسمية

1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ

الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 20، المؤرخ في 27-04-1991.

2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة

الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 24، الصادر في 15 أفريل 1996.

3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المتضمن إحداث المجلس الوطني

للمحاسبة وتنظيمه، العدد 56، الصادرة في 29 سبتمبر 1996.

4) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر رقم 01-04 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية

وتسييرها وخصائصها، العدد 47، الصادرة في 22 أوت 2001.

(5) وزارة العدل، القانون رقم 01-06 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الطبعة الأولى، 2006.

(6) الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري، طبعة 2007.

● المراجع باللغة الأجنبية

● الكتب

- 1) Abderrahmane Abdou et autre, **de la gouvernance des pme-pmi regards croises France - Algérie**, Edition le harmattan, France, 2006.
- 2) Ebondo wa Mandzila, **La gouvernance de l'entreprise une approche par l'audit et contrôle interne**, Harmattan, Paris, france, 2005.
- 3) Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, septième édition, eyrolles édition d'organisation, paris, 2010.
- 4) Moussa Camara, **L'essentiel de L'audit Comptable et Financier**, Harmattan, 2009.
- 5) Pige Benoît, **Audit et contrôle interne**, Edition EMS, 2ème édition, Paris, france, 2001.

● مداخلات، المجلات والدوريات المحكمة

- 1) David Carassus, Nathalie gardes, **Audit legal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations**, Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, Bordeaux, 29-30 septembre 2005.
- 2) 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.
- 3) European Corporate Governance Institute "ecgi", **The Finance aspects of Corporate Governance**, The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance and Gee and Co. Ltd.. Report of the Finance aspects of Corporate Gouvernance, December 1992, Site: <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>
- 4) Institut Français de l'audit et du Contrôle Interne « ifaci », **cadre de référence international des pratiques professionnelles et de l'audit interne**, édition de ifaci, 2013.
- 5) Institut Français des Administrateurs (IFA), **Comités D'audit et Auditeurs Externes**, Edition de Institut français des administrateurs (IFA), france, 2009.
- 6) Joseph V. Carcello and Terry L. Neal, **Audit Committee Characteristics and Auditor Dismissals following "New" Going-Concern Reports**, the accounting review, vol. 78, No. 1, January 2003.
- 7) Laib Abderrahmene, **Les Banques Publiques Algeriennes A L'heure Du Gouvernement D'entreprise**, Euro-Méditerranéen Economics And Finance Review, Vol. 2, N°2, April 2007.
- 8) Mekhfi Amin, Intervention sous le titre **pratique de l'audite opérationnel en milieu bancaire**, Introduction au séminaire national sur la profession d'audit en algerie : réalités et perspectives, organiser par Faculté des Sciences Economiques et Sciences de Gestion, Université du 20 Août 1955 Skikda, Algérie.

- 9) Philip .e Tetlock and Others, **Conflicts of interest and the case of auditor dependence: moral seduction and strategic issue cycling**, Academy of management review 2006, vol 31, n° 1 , 10-29.

● مواقع الأنترنت وكتب إلكترونية (pdf)

- 1) Boutaleb Kouider, **la problématique de la gouvernance d'entreprise en Algérie**, Faculté des Sciences Economique et de Gestion, Université Tlemcen, , Date de Consultation 11-04-2014, Site: <http://fseg.univ-tlemcen.dz/larevue07/BOUTALEB%20Kouider.pdf>
- 2) Canadian Public Accountability Board « CPAB », **Amélioration de la Qualité D'audit: une point de vue canadien**, publier par canadian public accountability board, septembre 2012.
- 3) David Chrétien et Jean-pierre Mabushi, **le scandale parmalat**, faculté des sciences de l'administration, université laval, canada, 2007.
- 4) Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, **Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance de l'entreprise : une _etude exploratoire**, Publié par hal, France, 2010, Site :<https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00477399>.
- 5) Farida Merzouk, **PME et Compétitivité en Algérie** , Faculté des Sciences Economique et de Gestion, Université Tlemcen, Date de Consultation 11-04-2014, Site: <http://fseg.univ-tlemcen.dz/larevue09/FARIDA%20MERZOUK.pdf>.
- 6) Fédération internationale des experts comptables et commissaire aux comptes francophones, **les normes émises par l'IFAC**, date de consultation: 04/09/2014, site: WWW.fidef.org.
- 7) Fédération des Experts comptables Européens (FEE) , **Auditor selection**, publication of Fédération des Experts comptables Européens, Bruxelles, Kingdom of Belgium, october 2013.
- 8) Gérard Charreaux, **le Gouvernance D'Entreprise**, Consulté le 15 Mars 2014, Site: <http://gerard.charreaux.pagesperso-orange.fr>.
- 9) International Finance Corporation « IFC », **the corporate governance definition**, Published by International Finance Corporation, Date of Consultation 16/1/2014,site : http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/Topics_Ext_Content/IFC_External_Corporate_Site/Corporate+Governance.
- 10) International Finance Corporation « IFC » , **Why Corporate Governance**, Published by International Finance Corporation, date de Consultation 11/05/2014, Site : <http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/3fdab3004ee41d95bd20ff3eac88a2f8/Why+Corporate+Governance.pdf?MOD=AJPERES>
- 11) Jean jacques, Anil hargouan, Mirko bagarir, **Principles of Contemporary Corporate Governance**, Published by Cambridge Universite, England, 2011.
- 12) Michael C. Jensen and William H. Meckling, **Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership structure**, University of Rochester, USA, January 1976, Site: [http://business.illinois.edu/josephm/BA549_Fall%202012/Session%205/5_Jensen_Meckling%20\(1976\).pdf](http://business.illinois.edu/josephm/BA549_Fall%202012/Session%205/5_Jensen_Meckling%20(1976).pdf)
- 13) Nacer daddi addoun, **Problématique de gestion dans l'entreprise algérienne et possibilité de bénéficier du système de gouvernance**, Université d'Ouargla, date de consultation : 15-04-2014, Site: <http://manifest.univ-ouargla.dz/documents/Archive>

- 14) Organisation pour le Développement et la Coopération Economique « OCDE », **Principes de Gouvernement d'Entreprise de l'OCDE**, les Editions de L'OCDE, Paris, France, 2004.
- 15) Steger Ulrich and Amman Wolf, **Corporate governance : how to add value**, 2008, consulté le 14 février 2014, Site: http://media.wiley.com/product_data/excerpt/76/04707541/0470754176.pdf.
- 16) Tiphaine compernelle, **De l'indépendance individuelle a l'indépendance collective de l'audit : l'apport de la théorie systémique**, publier par archives ouvertes hal, 2010, site: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00522496>.
- 17) The Organisation for Economic Coopération and Développement « OECD », **OECD Principles of Corporate Governance**, OECD Publications, Paris, France, 1999 .
- 18) Wafa Masmoudi Ayadi et Autres, **Impact des caractéristiques du conseil d'administration et du comité d'audit sur la qualité du résultat comptable des entreprises françaises**, Faculte des sciences économiques et de gestion, universite de sfax, date de consultation : 18 -09-2014, Site : <http://documents.escdijon.eu/pdf/cig2014/ACTESDUCOLLOQUE/MASMOUDI-AYADI BOUJELBENE.pdf>

● أطروحات جامعية

- 1) Florent ledentu, **Système de Gouvernance d'Entreprise et Présence d'Actionnaires de Contrôle : le Cas Suisse**, Thèse pour l'obtention du Grade de Docteur ès Sciences Economique et Sociales, Faculté Des Sciences Economique et Sociales, Fribourg, Suisse, 2008.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة

المحتوى

الجزء النظري

أ- ذ

المقدمة

1

الفصل الأول: حوكمة الشركات - مفاهيم أساسية-

2

مقدمة الفصل

3

المبحث الأول: حوكمة الشركات: المفهوم، النشأة والتطور.

3

1.1.1. مفهوم حوكمة الشركات.

3

1.1.1.1. المفهوم اللغوي لمصطلح الحوكمة.

4

2.1.1.1. المفهوم الاصطلاحي لحوكمة الشركات.

5

2.1.1. نشأة حوكمة الشركات.

8

3.1.1. أهمية الحوكمة.

9

1.3.1.1. أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات.

10

2.3.1.1. أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمساهمين وباقي الأطراف ذات المصلحة.

11

3.3.1.1. أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للاقتصاد الوطني.

12

4.3.1.1. أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للبيئة والمجتمع ككل.

المبحث الثاني: مبادئ حوكمة الشركات.

1.2.1. مفاهيم أساسية حول مبادئ حوكمة الشركات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادي

13

والتنمية (COED) ومركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE).

13

1.1.2.1. تعريف مبادئ حوكمة الشركات.

13

2.1.2.1. أهداف تسعى لتحقيقها مبادئ حوكمة الشركات الخاصة بمنظمة التعاون

الاقتصادي والتنمية (OECD) ومركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE).

14

3.2.1.1. طبيعة مبادئ حوكمة الشركات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

ومركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE).

15	2.2.1. مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) لحوكمة الشركات.
15	1.2.2.1. مراحل تطور مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات.
16	2.2.2.1. معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات.
24	3.2.1. المبادئ الخاصة بمركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) للحوكمة.
24	1.3.2.1. لمحة عن المبادئ الخاصة بمركز المشروعات الدولية الخاصة للحوكمة.
25	2.3.2.1. معايير الحوكمة الخاصة بمركز المشروعات الدولية الخاصة.
30	المبحث الثالث: واقع حوكمة الشركات في الجزائر.
30	1.3.1. الحوكمة في المؤسسات الخاصة في الجزائر.
30	1.1.3.1. لمحة عن المؤسسات الخاصة في الجزائر.
31	1. مراحل تطور المؤسسات الخاصة في الجزائر.
32	2. طبيعة المؤسسات الخاصة في الجزائر.
33	2.1.3.1. واقع الأطر التشريعية والتنظيمية التي تحكم المؤسسات الخاصة في الجزائر من الحوكمة.
36	3.1.3.1. الواقع العملي لتطبيق مبادئ الحوكمة بالنسبة للقطاع الخاص في الجزائر.
38	4.1.3.1. التحديات التي تواجه المؤسسات الجزائرية الساعية إلى تبني قواعد الحوكمة.
40	2.3.1. الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية العمومية في الجزائر.
40	1.2.3.1. ماهية المؤسسات الاقتصادية العمومية في الجزائر.
40	2.2.3.1. تسيير المؤسسات الاقتصادية العامة في الجزائر وعلاقته بحوكمة الشركات.
43	3.2.3.1. تطور الهياكل التي تحكم العلاقة بين الدولة والمؤسسات الاقتصادية وعلاقتها بالحوكمة.
45	4.2.3.1. الأطر التشريعية والتنظيمية للمؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر وحوكمة الشركات.
46	3.3.1. الحوكمة حسب دليل الحكم الراشد للمؤسسات الجزائري.
47	1.3.3.1. المؤسسات الشريكة بتنفيذ ميثاق الحكم الراشد.
48	2.3.3.1. مبادئ الحوكمة الخاصة بميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائري.
49	1.3.3.3. المعايير الأساسية للحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر.

55	4.3.3.1. بعض الانتقادات الموجهة لدليل الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية.
57	خلاصة الفصل
58	الفصل الثاني: التدقيق الخارجي كأحد دعائم الحوكمة.
59	مقدمة الفصل
60	المبحث الأول: تدقيق الحسابات.
60	1.1.2. تعريف التدقيق.
62	2.1.2. أهداف وخصائص التدقيق.
62	أولا. أهداف التدقيق.
63	ثانيا. خصائص التدقيق.
64	3.1.2. أنواع تدقيق الحسابات.
72	المبحث الثاني: دور التدقيق الخارجي وعلاقته بحوكمة الشركات.
72	1.2.2. أهمية ودور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات.
72	أولا. أهمية التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات.
73	ثانيا. دور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات.
73	1. دور عملية التدقيق الخارجي في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الملاك والإدارة في الشركات.
74	2. التدقيق الخارجي ودوره في خدمة مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة.
75	أ. التدقيق الخارجي ودوره في تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات وعملية التسيير.
76	ب. التدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة التقارير المالية.
76	1. المقصود بالجودة في التقارير المالية.
77	2. خصائص جودة القوائم المالية.
77	3. دور إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية.

80	2.2.2. علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات.
80	1.2.2.2. علاقة التدقيق الخارجي بلجان التدقيق.
80	1. تعريف لجان التدقيق.
81	2. مسؤوليات ودوافع إنشاء لجان التدقيق.
81	أولاً. مسؤوليات لجان التدقيق.
82	ثانياً. دوافع إنشاء لجان التدقيق.
	3. علاقة لجان التدقيق وعملية التدقيق الخارجي ودورها في تدعيم
83	الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.
85	2.2.2.2. علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي ودورها في
	تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.
85	1. دور وظيفة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات.
86	2. علاقة التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في حوكمة الشركات.
88	3.2.2. جودة عملية التدقيق الخارجي والعوامل المحددة لها.
89	1.3.2.2. المقصود بجودة عملية التدقيق الخارجي.
89	2.3.2.2. العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي.
	1. العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي
90	والتي تتعلق بالشركات.
93	2. العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق الخارجي والتي تتعلق بالمدقق الخارجي.
96	المبحث الثالث: واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.
96	1.3.2. محافظ الحسابات في الجزائر: مهامه، حقوقه وواجباته.
96	1. تعريف محافظ الحسابات.
97	2. مهام محافظ الحسابات.
98	3. حقوق وواجبات محافظ الحسابات حسب القانون الجزائري.
99	2.3.2. التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر.
102	3.3.2. تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

102	1.3.3.2. الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر.
104	2.3.3.2. القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر.
104	1.1.3.3.2. التشريعات المتعلقة بشخصية المدقق.
109	2.2.3.3.2. التشريعات المتعلقة بالعمل الميداني.
110	3.2.3.3.2. التشريعات المتعلقة بإعداد تقرير عملية التدقيق.
112	خلاصة الفصل

الجزء التطبيقي: الدراسة الميدانية

الفصل الثالث: التدقيق الخارجي في مجموعة من المؤسسات العمومية الاقتصادية في مجموعة من

113	المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف: الواقع، مدى المساهمة في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.
-----	--

114 مقدمة الفصل

115 المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

115 1.1.3. منهجية وحدود الدراسة.

115 1.1.1.3. المنهج المتبع لإعداد الدراسة الميدانية.

115 2.1.1.3. متغيرات الدراسة الميدانية

117 3.1.1.3. حدود الدراسة الميدانية

117 1. الإطار المكاني للدراسة الميدانية

117 2. الإطار الزمني للدراسة الميدانية

117 4.1.1.3. مجتمع وعينة الدراسة

117 1. مجتمع الدراسة

118 2. عينة الدراسة

118 3. خصائص أفراد عينة الدراسة

120 2.1.3. أدوات الدراسة الميدانية

120 1. الأداة الأساسية

121 2. المصادر الثانوية

122	3.1.3. صدق وثبات أداة الدراسة
122	1.3.1.3. صدق المحتوى أداة الدراسة
123	2.3.1.3. ثبات أداة الدراسة
124	المبحث الثاني: التحليل والمعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة الميدانية.
124	1.2.3. أدوات تحليل ومعالجة البيانات واختبار توزيعها الطبيعي
124	1.1.2.3. أدوات تحليل ومعالجة البيانات
125	2.1.2.3. اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات
126	2.2.3. تحليل النتائج واختبار الفرضيتين الفرعيتين الأولى والثانية
126	1.2.2.3. عرض وتحليل فقرات الفرضية الفرعية الأولى من الدراسة
140	2.2.2.3. اختبار الفرضية الفرعية الأولى من الدراسة
143	3.2.2.3. عرض وتحليل فقرات الفرضية الفرعية الثانية من الدراسة
147	4.2.2.3. اختبار الفرضية الفرعية الثانية من الدراسة
152	3.2.3. تحليل النتائج واختبار الفرضيتين الفرعيتين الثالثة والرابعة
152	1.3.2.3. عرض وتحليل فقرات الفرضية الفرعية الثالثة من الدراسة
157	2.3.2.3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الدراسة
159	3.3.2.3. عرض وتحليل فقرات الفرضية الفرعية الرابعة من الدراسة
164	4.3.2.3. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة من الدراسة
167	4.2.3. اختبار ومناقشة الفرضية الرئيسية
169	خلاصة الفصل
173	الخاتمة