جامعة قاصدي مرباح – ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان :علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم التجارية

التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالب : بلخير بوهايشة

بعنوان:

دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات

دراسة ميدانية بولاية ورقلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 24 جوان 2014

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ /مرزوقي مرزوقي.....(أستاذ مساعد(أ) – جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الدكتور/غوالي محمد بشير.....(أستاذ محاضر(ب) – جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

الدكتور/مايو عبد الله.....(أستاذ مساعد(أ) – جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية:2014/2013

أَعُوذُ باللَّهِ مِنَ الشَّيْطانِ الرَّجِيمِ

﴿يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِير﴾

الإهداء

قال الله تعالى:" رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ"

فالحمد لك حتى ترضى، و الحمد لك إذا رضيت، و الحمد لك بعد الرضى أن وفقتني لإتمام هذا العمل المتواضع الذي أهدي ثمرته إلى:

الشمعة التي أنارت دربي و فتحت لي أبواب العلم و المعرفة ، إلي الصدر الحنون و القلب الرفيق إلي أعز ما أملك في الدنيا الحبيبة الطاهرة الوفية ، و الملاك الصافي القريب لله سبحانه و تعالي، ومعلمتي في الحياة، التي يهواها القلب وأسأل الله أن يرعاها، أمي الحبيبة.

من ناضل من أجلي لأرتاح وهيأ لي أسباب النجاح الذي سعى جاهدا إلي تربيتي و تعليمي و توجيهي و الوقوف إلي جانبي بكل ما أوتي والدي العزيز بلحاج.

إلى النجوم التي أهتدي بها و أسعد برؤيتهم و أنسهم أخي الوحيد العيد و أخواتي و جداتي، إلى العزيزة على قلبي وقرة عيني و شريكة العمر خطيبتي الوفية و زوجتي المستقبلية ،إلى أعمامي وعماتي وأخوالي وخالاتي وكل من تجمعني معهم صلة الرحم و القرابة. وإلى كافة الأساتذة الذين حرصوا على تعليمي في: مدرسة مسجد أبي سالم-العطف، ابتدائية الشيخ الحاج أحمد باباعمي-العطف، إكمالية الشيخ الحاج ايوب إبراهيم القرادي-العطف، ثانوية الشيخ أبي عبد الله محمد بن بكر بن يوسف الفرسطائي-العطف، معهد الحياة وداخلية الحياة-القرارة، جامعة غرداية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، إلى رمز الأخوة والصفاء أعضاء جمعية الطفولة السعيدة-العطف. إلى ذلك الفضاء الفسيح والأرض الطهور وطني الجزائر، إلى من هم كالنور للعين زملائي و أصدقائي الذين كانوا لي نعم الصحبة، و إلى كل من ملأ قلبي ولم يسعه قلمي، وإلى قارئ الأسطر وكل من أعرفهم.

و إلى روح الفقيد صديقي بوكراع عبد الحميد تغمده الله برحماته الواسعة.

بلخير بن بلحاج بوهايشة

شكر و تقدير

سُبْحَانَكَ لاَ عِلْمَ لَنَا إِلاَّ مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ

لك الحمد ربنا يا من مننت علينا بنعمة العلم ويسرت لنا سبله، ومن يعيننا على تحصيله، وعلمتنا ما لم نكن نعلم، ثم الصلاة والسلام على الحبيب المصطفى خير الأنام. من باب من لا يشكر الناس لا يشكر الله، نتقدم بخالص الشكر إلى من جعلهم الله لنا سندا وعونًا:

بداية لا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر و عظيم الامتنان و التقدير للأستاذ الدكتور" **غوالي محمد بشير**" المشرف على هذه المذكرة و تفضله قبول الإشراف عليها، فقد لمست من الرعاية و حسن التوجيه و ما قدمه لي من علم غزير و خلق كريم سائلا المولى العلي القدير أن يجزيه عني خير الجزاء و أن يبارك له في وقته و جهده.

إلى أساتذتنا، وكافة أسرة معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير بجامعة ورقلة اللذين كانوا نعم السند في تحضير هذه المذكرة.

كما نتوجه بخالص شكرنا و تقديرنا إلى كل من ساعد من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل ،و نخص بالذكر السادة بوهايشة العيد، خير الناس بلحاج، بوهايشة محمد.

و إلى كل من لم يبخل علينا بنصائحه و إرشاداته و توجهاته من أجل إتمام هذا العمل.

والحمد لله رب العالمين

بلخير بوهايشة

المـلخص:

يعتبر وجود محافظ الحسابات كجهة رقابية خارجية أحد ركائز ومقومات حوكمة الشركات التي تعتبر بمثابة الترياق المضاد للفساد المالي والإداري، نظرا لإضفائه نوعا من الشفافية والمصداقية على القوائم المالية، خدمة لحقوق المساهمين وأصحاب المصالح؛ حيث أن اضطلاع مراقب الحسابات بهذا الدور المحوري يفرض عليه أن يبقى دائما مستقلا عن الشؤون الإدارية للشركة، حتى يحافظ على استقلاليته التي تعد شرطا أساسيا في مهنة التدقيق، إضافة إلى ضرورة توافر العناية والكفاءة المهنية من خلال التدريب المستمر، دون أن ننسى العلاقة التعاونية بين محافظ الحسابات والأطراف الفاعلة الأخرى بما فيهم المساهمين، لجان التدقيق.

تهدف الدراسة إلى وجود علاقة وثيقة الصلة بين حوكمة الشركات وجودة مخرجات عملية التدقيق، إذ يعتبران وجهان لعملة واحدة كل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر للوصول إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها الحد من الفساد المالي والإداري.

رغم أهمية كل ما تم التوصل إليه إلا أن المشكل ليس في القوانين والتشريعات وإنما في الأخلاق والذهنيات، لأن كل قانون أو معيار يخرق إذا ما انهارت الأخلاق والقيم.

الكلمات المفتاحية:

محافظ الحسابات، حوكمة الشركات، فساد المالي والإداري، شفافية والإفصاح، مساهمون، أصحاب المصالح.

Abstract:

The existence of the external auditor is one of supports of external control and Corporate Governance, the elements of which are the antidote to the financial and administrative corruption, Because to give some sort of transparency and credibility to the financial statements, Serve to shareholders and stakeholders, Where the auditor that the functioning of this central role requires him to always remain independent of the administrative affairs of the company, Order to maintain its independence, which is a precondition in the auditing profession, In addition to the need for care and professional competence through continuous training, Without forgetting the cooperative relationship between the external auditor other actors, including shareholders, Audit committees.

The study aims to have a close relationship with the link between corporate governance and the quality of the outputs of the audit process, Are considered as two sides of one currency of each of the other affects and is affected by access to achieve many of the most important objectives of reducing the financial and administrative corruption.

Despite the importance of all that has been reached, however, the problem is not in laws and legislations, but in morals and mentalities.

Key words:

External Auditor, Corporate Governance, the financial and administrative corruption, transparency and disclosure, Shareholders, Stakeholders.

الرقم	عنـــوان الشكـــــــل	الصفحة
01	أهداف و نتائج الحوكمة	34

الرقم	عنـــــوان الجـــدول	الصفحة
01	أوجه الشبه	37
02	أوجه الإختلاف	38
03	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	46
04	توزيع العينة حسب الجنس	46
05	توزيع العينة حسب العمر	47
06	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	48
07	توزيع العينة حسب الوظيفة	49
08	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	50
09	الدرجات الموافقة لكل إجابة	52
10	إختبار التوزيع الطبيعي إختبار كولمجروف سمرنوف	52
11	نتائج إختبار الفرضية الأولى	54
12	نتائج الاستبيان للفرضية الأولى	54
13	نتائج إختبار الفرضية الثانية	56
14	نتائج الاستبيان للفرضية الثانية	56
15	ملخص نتائج إختبار الفرضيات	58

الرقم	عنـــــوان المحـــق	الصفحة
01	أسماء الأساتذة المحكمين للاستبيان	72
02	استمارة الاستبيان	73

الرقم	الكلمـــــة		الرمز
	بالعربية	بالفرنسية	
01	مؤسسة التمويل الدولية	International Finance Corporation	IFC
02	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	Organization for Economic Cooperation and Development	OECD
03	المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statiscal pakage for socia sience	SPSS

المـقدمـــــــــــة

المقـــدمـــة

إن المتتبع لمهنة محافظة الحسابات عبر العصور يتبين له أهمية هذه المهنة في الرقابة على الشركات، و تظهر هذه الأهمية من خلال المهام الموكلة لمحافظ الحسابات و الدور الذي يلعبه في إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تنشرها الشركات، وذلك من خلال تقريره الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى صحة و انتظامية الحسابات السنوية ومدى صدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقية للشركة ونتائج نشاطها.

لقد أصبحت حوكمة الشركات Corporate Governance من الموضوعات الهامة على كافة المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية وذلك بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من الشركات وخاصة في الدول المتقدمة، مثل الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997، وأزمة شركة انرون Enron والتي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001، وكذلك أزمة شركة وورلد كوم Worldcom الأمريكية للاتصالات عام 2002.

ترجع هذه الانهيارات في معظمها إلي الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في احد جوانبه الهامة إلي دور مراقبي الحسابات وتأكيدهم علي صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية وذلك علي خلاف الحقيقة.

نظرا لهذه الأهمية، فقد و ضعت التشريعات في مختلف دول العالم العديد من القيود على المهام التي يمكن ان يقوم بها محافظ الحسابات أثناء تأديته لوظيفة الرقابية على الأعمال التي تقوم بها الإدارة بصفته وكيلا عن المساهمين و ليس في خدمة الإدارة. كما وضحت التشريعات المختلفة المهام التي على محافظ الحسابات القيام يها في الشركة التي يقوم بمراجعتها دون التدخل في التسيير، و أنه يمارس هذه تحت مسؤولية الشخصية، حيث يواجه أثناء تأديته لمهامه ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي: مسؤولية مدنية ، جزائية و انضباطية.

يمكن أن نعتبر المراجعة تؤدي دورا هاما و أساسيا في الحوكمة، فهي تمثل من خلال ما توفره من تقارير مالية مدققة أداة هامة لتفعيل آليات الحوكمة، فالحوكمة بطبيعتها ترتبط بمشكلة الوكالة و انفصال الملكية عن الإدارة، و من المعروف تاريخيا أن التقارير المالية القابلة للمراجعة من قبل مراجع مستقل تلعب دورا أساسيا في حل مشكلة

الوكالة، و تأكيد لذلك فقد اشتملت الإرشادات المختلفة عن الحوكمة و التي صدرت من مختلف الجهات على الإشارة إلى أهمية التقارير و المعلومات المالية و الشفافية كأحد مقومات الحوكمة الجيدة.

لقد جاءت قواعد وسياسات الحوكمة من أجل الاعتماد عليها في تحقيق مستويات الأداء المطلوبة وكذلك إحداث التوازن المناسب في مستويات الأداء والعمل على تأكيد تكاملها، إضافة إلى الشفافية وتفعيل المساءلة. إن واقع الأمر يبين عدم وجود معايير للمراجعة تربط بين العناصر المكونة لحوكمة الشركات وعملية المراجعة وتوضح تأثير وجود أو عدم وجود تلك العناصر وتكاملها على تحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة . إن وجود نظام فاعل لحوكمة الشركات يمثل حجر الزاوية لقبول المراجع لعملية المراجعة بداية ، كما أنه يمثل خط دفاع لتأمين الأداء الكفء والفاعل لعملية المراجعة ، والتي تنتهى بإصدار المراجع لتقرير مراجعة ، ينطوي على أقل درجة ممكنة من المخاطر.

بناءا على ما سبق تبلورت إشكالية هذه المذكرة، التي ارتأينا صياغتها في التساؤل التالي:

- **إلى إي مدى يساهم محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات ؟**

وللإجابة على هذه الإشكالية استعنا بالأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم الحوكمة، وما هي أهم آليات تطبيقها ؟
- ماهي مختلف أدوار محافظو الحسابات الواجب توفرها للتمكن من التطبيق السليم لحوكمة الشركات ؟

فرضيات الدراسة:

- تحتل مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها أهمية كبيرة، بعد ظهور الأزمات المالية.
- يتزايد تطور مهنة المراجعة و ممارستها بمرور الزمن بما أثر على جودة أدائها و درجة الاعتماد عليها في تحسين تطبيق حوكمة الشركات بشكل سليم.

مبررات اختيار الموضوع:

- أهمية هذا الموضوع بنسبة للباحث و إلى مجال التخصص.
- الزيادة في فهم هذا الموضوع والتعمق والتحكم فيه أكثر وضبط لمفاهيمه.

- مكانة الموضوع على الصعيد الدولي و المحلي، بسبب انتشار مظاهر الفساد المالي والإداري، و سلسلة الفضائح التي مست كبرى الشركات في العالم، بالإضافة إلى العديد من الفضائح التي لم تسلم منها مؤسساتنا الوطنية التي يكاد ينعدم فيها جهاز رقابي متين.
- رغم أهمية الموضوع إلا أن القليل من البحوث والمذكرات التي تناولته، ولهذا رغبة منا في إثراء المكتبة.

أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد محددات و معايير و مبادئ الحوكمة في إطار عام متكامل.
- الوقوف على دور الذي يلعبه محافظ الحسابات في سبيل تفعيل آليات حوكمة الشركات للحد من ظاهرة الفساد المالي و الإداري.
- محاولة التعرف علي انعكاسات جودة المعلومات المحاسبية والتي تم تحقيقها في ظل حوكمة الشركات على سوق الأوراق المالية من خلال زيادة ثقة المستثمرين الحاليين والمرتقبين في هذه المعلومات.

أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث للتأكيد على ضرورة التوسع في تطبيق مفهوم الحوكمة في البيئة الاقتصادية الحالية سواء في القطاع العام أو القطاع الخاص.

ومع بيان الاستفادة من الحوكمة في تطوير الممارسة المحاسبية و تطوير مهنة المراجعة، ستحقق جودة المعلومات المحاسبية و ستنعكس على قرارات المستثمرين و حركة سوق الأوراق المالية، اضافة إلى خدمة المهتمين بهذا الشأن من كتاب و باحثين، و بالإضافة تأتي أهمية هذا الموضوع من خلال سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي مست العديد من الشركات على المستوى الدولي، مع إبراز دور ومهام محافظي الحسابات.

منهج البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث سوف يعتمد الباحث على المناهج العلمية التالية:

- المنهج الاستقرائي: وذلك بهدف دراسة واستقراء بعض الكتابات و الدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر الاداري و المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث ، بهدف الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث.
- المنهج المقارن: وذلك بهدف المقارنة بين إسهامات الدراسات الأخرى المتصلة بموضوع البحث، للوقوف على النتائج التي توصلت إليها وعلى كيفية الاستفادة منها في التغلب على اشكالية البحث.

منهجية الدراسة و أدواتها:

تستدعي طبيعة البحث أن يكون المنهج المستخدم على شكل دراسات سابقة للموضوع بالنسبة للجانب النظري، ومن خلال استعمال للاستبيان تقدم للعينة المختارة و أجراء المقابلات الشخصية مع أفراد العينة كأداة للبحث.

حدود الدراسة:

للدّراسة حدّين يتمثّلان في الإطار المكاني والإطار الزماني.

- يتمثل الإطار المكاني في منطقة ولاية ورقلة.
- أما الإطار الزماني خلال السنة الجامعية 2014/2013.

هيكل بحث:

اعتمدنا في إعداد هذا البحث على الخطة التالية :

قمنا بتقسيمه إلى فصلين، و كل فصل إلى مبحثين وكل مبحث إلى مطالبين. بحيث تناولنا:

في الفصل الأول الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات و حوكمة الشركات

وفي الفصل الثاني فعالية محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات – حالة ورقلة–

أسلوب البحث:

- يتبع الباحث أسلوب الدراسة المكتبية وما تناولته الكتابات المختلفة في مجال حوكمة الشركات ودور المحاسبة والمراجعة في المساعدة على تطبيق أساليب الإدارة الرشيدة وتعميق مفهوم المساءلة من خلال القراءة السليمة لتقارير المحاسبة والمراجعة ومعالجة القصور وتصحيح الخطط والاستراتيجيات.
- ارتأينا اعتماد أسلوب التحري المباشر لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع، عن طريق التقرب المباشر إلى المهنيين (محافظي الحسابات) باستخدام الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة، و ذلك من خلال تحليل نتائج الاستبيان باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

الدراسات السابقة:

- شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة سطيف 01، 2012.
- محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة و معاييرها، المؤتمر الدولي العلمي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، كلية إدارة الأعمال جامعة الجنان طرابلس لبنان، ديسمبر 2012.
- عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الإداري، الملقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، ماي 2012.
- مجمع أبحاث الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير و بالاشتراك مع المخبر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، نوفمبر2013.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات و حوكمة الشركات

تمهيـــــد:

ظهرت الحاجة إلى مفهوم حوكمة الشركات في العديد من الدول المتقدمة و الناشئة خلال العقود القليلة الماضية خاصة في أعقاب الانهيارات الإقتصادية و الأزمات المالية التي حدثت في العديد من دول شرق آسيا و أمريكا اللاتينية و روسيا و إيطاليا، و كذلك ما شهده الإقتصاد الأمريكي مؤخرا من إنهيارات مالية و محاسبية خلال عامة 2002 عن طريق العديد من الشركات و لعل من أبرزها أزمة شركتي انروم و ورلدكوم.

كما أصبحت الحاجة ملحة إلى دعم حوكمة الشركات التي ترتكز على محافظي الحسابات باعتبارهم من المحددات الخارجية التي تقوم عليها، فالمصادقة على صحة و انتظامية الكشوفات المالية و حماية حقوق المساهمين و الدفاع عنهم بالإضافة إلى التأكد من مدى التزام الشركات بقواعد الشفافية و الإفصاح، تعد من الأمور الضرورية للحد من الفساد المالي و الإداري.

و انطلاقا مما سبق يمكن تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين و هما:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات و حوكمة الشركات؛

المبحث الثاني: الدراسات السابقة و أهم الاختلافات الحالية.

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات و حوكمة الشركات

المطلب الأول :مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية

الفرع الأول: شروط ممارسة مهنة محافظة الحسابات

قبل أن نتحدث عن شروط المراجع لابد ان نلقي نظرة على مفهومه ليتسنى لنا معرفة شروطه ومهامه.

فالمراجع هو "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤولية، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[1].

و نستطيع تعريفه أيضا بأنه "ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني و حجمها و ذلك بطلب من الجمعية العامة للمساهمين و في أحين أخرى من طرف متعاملين خارجيين، كما يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها، و الهدف من كل هذا إعطاء رأي فني محايد حول سلامة القوائم المالية"[2]

و طبقا للمادة 08 من قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010م فإنه لابد من توفر بعض الشروط في الشخص الذي يريد ممارسة مهنة المراجعة كما يلي[3]:

01. أن يكون جزائري الجنسية؛
02. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

أ. بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

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

ج. بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له لممارسة المهنة.

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010، العدد 42، المادة 22، ص07.
2 .J.F.Gavanou, et autres, Controlor ET Auditor, dunod, 2006, P27
3 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 08، مرجع سبق ذكره، ص 05.

03. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية؛

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

05. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

06. أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون.

الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات

لمزاولة أي مهنة لابد من المرور بعدة مراحل و خطوات و مجموعة من المهام فعلى سبيل المثال يقوم المحاسب بعدة خطوات انطلاقا من التسجيل المحاسبي إلى إعداد الميزانية، وكذلك مهنة المراجعة كغيرها من المهن تقوم على مجموعة من المهام و تتفرع إلى مهام عادية و مهام خاصة، وهي على النحو التالي[1]:

I. **المهام العادية:** حسب المادة 23 و 24 من القانون 10-01 فإن المراجع القانوني يكلف بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية صحيحة و منتظمة، و هي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنوات المنصرمة، و كذا الوضع بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة و الهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى الخاصة بمفهوم محافظة الحسابات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء، يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة او المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين أو الجمعية العامة أو الهيئة المداولة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛
- عندما تعد المؤسسة حسابات مدعمة يشهد محافظ الحسابات أن الحسابات المدعمة صحيحة و ذلك بناءا على وثائق محاسبية، و تقرير محافظي الحسابات التي تملك فيها المؤسسة أسهم؛

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 25.24.23، مرجع سبق ذكره، ص 07.

- يترتب على المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ عن انتظامية و صحة الوثائق السنوية او رفض القوائم المالية.

II. **المهام الخاصة:** بالإضافة إلى المهام العامة (العادية) السابقة يقوم المراجع القانوني في الجزائر بمهام أخرى خاصة منها:

- إخبار الجمعية العامة العادية في حالة عدم انتظامية و دقة الحسابات؛
- في حالة اكتشاف أي جنحة عليه إخبار السلطة؛
- فحص حصص المساهمين؛
- إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة؛
- دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للاجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك؛
- التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي، إلغاء، امتيازات، الاكتتاب في حالة زيادة رأس المال و تغيير أسباب و شروط تغيير رأس المال؛
- إنشاء مؤسسات فرعية لإسهام جزئي في الأصول؛
- مهام محدودة و ظرفية في مراقبة الحسابات؛
- أداء مهام خاصة في رقابة حسابات المؤسسات الفرعية أو مؤسسات المساهمة.

الفرع الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر

1. **المسؤولية المدنية:** حسب المادة 61 من القانون 10-01 "يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، و يعد متضامن تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون"، و تعني مسؤولية محافظ الحسابات أمام العميل الذي يرتبط معه بعقد مكتوب و تتوفر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية:
   - خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته؛
   - ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته؛
   - رابطة نسبية بين الخطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.
2. **المسؤولية الجزائية:** حسب المادة 62 من قانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزام قانوني"

وتكون في الحالات التالية:

- تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارية المهنة؛
- المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق من أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة؛
- عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذ تم اكتشافها؛
- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

3. **المسؤولية التأديبية:** حسب المادة 63 من قانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل القواعد التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في: إندار، توبيخ، التوقيف المؤقت لمدة ستة (06) أشهر، الشطب من الجدول، و يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

المطلب الثاني : مدخل لحوكمة الشركات

لقي موضوع الحوكمة في العقود القليلة الماضية اهتماما كبيرا في جميع الدول المتقدمة و حتى النامية منها، وذلك بسبب الأزمات المالية و انهيار العديد من المؤسسات، و تفشي الفساد الإداري، كما يتفق كل الباحثين والناشطين في هذا المجال على أهمية الحوكمة بالنسبة للمؤسسة، و بما أن الجزائر تسعى إلى تحسن بيئة الأعمال وتحقيق الانفتاح الاقتصادي و إرساء قواعد السوق فقد تبنت مجموعة من الإصلاحات الهيكلية و المبادرات لتفعيل أطار حوكمة الشركات الجزائرية كما تم تأسيس مركز حوكمة الجزائر و غيرها من المبادرات الايجابية التي تهدف إلى تعزيز الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية و كل ذلك من اجل التكيف مع المستجدات الحالية.

الفرع الأول: ماهية حوكمة الشركات

1. **تعريف حوكمة الشركات:** تعددت التعريفات المقدمة لحوكمة الشركات، بحيث يشير كل تعريف إلى المرجعية الثقافية والفكرية لأصحابه، ومن ابرز التعاريف المقدمة لحوكمة الشركات، ما يلي:

- ✓ تعرف مؤسسة التمويل الدولية **IFC** الحوكمة بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها "[1].
- ✓ وتعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **OECD** بأنها: "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين "[2]
- ✓ وعرفت أيضا بأنها " مجموع الأسس والقواعد والإجراءات التي تستخدم لإدارة الشركة، سواءً من النواحي القانونية أو التمويلية أو المحاسبية ، والتي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة والممولين وأصحاب المصالح من جهة أخرى"[3]
- ✓ كما عرفت الحوكمة بأنها "الطريقة التي يتم من خلالها توجيه وإدارة ومراقبة الشركة عامة كانت أو خاصة"[4]

من خلال ما سبق يمكن استخلاص تعريف شامل لحوكمة الشركات بأنها: " تعبير واسع يتضمن القواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية اتخاذ المؤسسات لقراراتها والشفافية التي تحدد ذلك ومدى المساءلة التي يخضع لها مسيروها وموظفوها، وتتضمن أيضا موضوعات خاصة بقانون المؤسسات وقوانين القيد ببورصة الأوراق المالية والمعايير المحاسبية التي تطبق في المعلومات المفصح عنها وقوانين مكافحة الفساد والإفلاس وعدم الملاءة المالية، وهي تتضمن إضافة إلى هذا التشريعات الحكومية التي يتعامل معها المساهمون والمؤسسات وكل أصحاب المصالح، والأهم من ذلك تتضمن الآليات التي يمكن بها حل النزاعات بين مختلف الأطراف".

2. أهمية حوكمة الشركات: تختلف أهمية حوكمة الشركات بحسب منظور الجهة التي تراها[5]

1.2 من منظور الممول / المساهم : وتتمثل في التأكد من عدم استغلال الإدارة لأمواله، التأكد من سعي الإدارة لتعظيم الأرباح، تساعد في رقابة الإدارة بشكل أفضل ، و تساعد في حماية حقوق الأقلية والمساواة بين المساهمين.

2.2 من منظور الإدارة: وتتمثل في تعزيز القدرة التنافسية للشركات والقطاع الخاص ، تحقيق معدلات نمو مرتفعة ، تساعد في رفع قيمة الشركة ، رفع قدرة الشركة على الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، تجنب الفساد والانهيارات في الشركات، استيفاء لمتطلبات العولمة، والمحافظة على الثقة بين الشركة والأطراف ذوي العلاقة.

1محمد حسن يونس، محددات الحوكمة ومعاييرها، http.www.grence.com :// ،2014/06/10.

[2]كاترين.ل.كوتشا هلبلينج، جون.د.سوليفان، "غرس حوكمة الشركات في الاقتصادات النامية والصاعدة والانتقالية"، مركز المشروعات الدولية الخاصة، ص: 03، على الموقع الشبكي: www.cipe-arabia.org

3عاطف علاونه،حوكمة الشركات في فلسطين –التحديات والآفاق المستقبلية–،كلية الحقوق–جامعة بيرزيت،2008،: http :// www.saaid.net/Doat/hasn/hawkama.doc ، ص3،2014/06/10.

4طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: المفاهيم، المبادئ، التجارب، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص9.

[5]عاطف علاونه،حوكمة الشركات في فلسطين –التحديات والآفاق المستقبلية–،مرجع سبق ذكره ،ص ص 6-8.

3.2 من المنظور الكلي : وتتمثل في تعزيز المناخ الاستثماري العام من خلال تسهيل حركة رؤوس الأموال، رفع درجة التنافس في اجتذاب الاستثمارات، تعميق سوق رأس المال، والمساعدة في تعبئة المدخرات.

3. **الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات:** يجب ملاحظة أن هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وتتمثل هذه الأطراف في[1]:

1/3 المساهمين: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، ولهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

2/3 مجلس الإدارة: وهم من يمثل المساهمين والأطراف الأخرى من أصحاب المصالح، ويقوم مجلس الإدارة باختيار المدرين التنفيذيين، والذين توكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة لضمان المحافظة على حقوق المساهمين.

3/3 الإدارة: وهي المسئولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة. وتعتبر إدارة الشركة هي المسئولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها السوقية بالإضافة إلى مسؤوليتها عن الإفصاح والشفافية في المعلومات إلي تنشرها للمساهمين.

4/3 أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف ممن لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، يمكن أن يكون لكل هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان.

4. **أهداف حوكمة الشركات** : تسعى الحوكمة من خلال الأهداف إلى تحقيق رفع كفاءة أداء المؤسسات ووضع الأنظمة الكفيلة بتخفيف أو تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة ووضع أنظمة للرقابة على أداء تلك المؤسسات ووضع هيكل يحدد توزيع ك افة الحقوق والمسؤوليات وتحديد القواعد

1حمد مصطفى سليمان ، حوكمة الشركات و معالجة الفساد الإداري (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر-، 2006، ص ص17-18.

والإجراءات والمخططات المتعلقة بسير العمل داخل المؤسسة ويمكن أجمال الأهداف التي يمكن تحقيقها نتيجة تطبيق نظم الحوكمة بما يأتي[1]:

- تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية وزيادة قيمتها؛
- فرض الرقابة الفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية وتدعيم المساءلة المحاسبية بها؛
- ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للوحدة الاقتصادية؛
- تقويم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة فيها؛
- تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتفق عليها؛
- تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية؛
- زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال لتدعيم المواطنة الاستثمارية؛
- الحصول علي التمويل المناسب والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة؛
- تحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد؛
- مراعاة مصالح الأطراف المختلفة وتفعيل التواصل معهم؛
- تحقيق الشفافية والعدالة ومنح الحق في مساءلة إدارة المؤسسة للجهات المعنية؛
- تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدولة المختلفة، والحد من استغلال السلطة في تفضيل المصلحة العامة؛
- تحقيق فرصة مراجعة الأداء من خارج أعضاء الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات لتحقيق رقابة فعالة ومستقلة؛
- زيادة الثقة في إدارة الاقتصاد القومي بما يساهم في رفع معدلات الاستثمار وتحقيق معدلات نمو مرتفعة في الدخل القومي.

الفرع الثاني: خصائص و أهمية حوكمة الشركات

أ/ خصائص حوكمة الشركات:

تشمل حوكمة الشركات الخصائص الموالية[2]

1/ الانضباط: والذي يتحقق من خلال:

- بيانات واضحة للجمهور؛
- وجود الحافز لدى الإدارة تجاه تحقيق سعر أعلى للسهم؛
- الالتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح؛

[1] شفق عبد الحافظ، وسام عبد الرزاق، دور الحوكمة في الإصلاح الإداري، من الموقع الالكتروني: http//:www.nazaha.iq/search_web/muhasbe/6.doc، 2014/06/10

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

- التقدير السليم لحقوق الملكية؛
- التقدير السليم لتكلفة رأس المال؛
- استخدام الديون في مشروعات هادفة؛
- إقرار نتيجة الحوكمة في التقرير السنوي؛

2/ الشفافية: والتي تتحقق من خلال:

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

3/ الاستقلال: والذي يتحقق من خلال:

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

4/ المحاسبة عن المسئولية: والتي تتحقق من خلال:

- عدم قيام مجلس الإدارة الإشرافي بدور تنفيذي؛
- وجود أعضاء لمجلس الإدارة مستقلين ومن غير الموظفين؛
- وجود أجانب في مجلس الإدارة؛
- الاجتماعات الكاملة والدورية لمجلس الإدارة؛

- قدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام بالمراجعة الفعالة؛
- وجود لجنة مراجعة ترشح المراجع الخارجي وتراقب أعماله؛
- وجود لجنة مراجعة تراجع تقارير المراجعين الداخليين وتشرف على أعمال المراجعة الداخلية.

5/ المساءلة: والتي تتحقق من خلال:

- ممارسة العمل بعناية ومسئولية والترفع عن المصالح الشخصية؛
- التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم؛
- التحقيق الفوري حال إساءة الإدارة العليا؛
- وضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء لجنة الإدارة؛
- شفافية وعدالة التعامل في الأسهم من قبل أعضاء مجلس الإدارة.

6/ العدالة: والتي تتحقق من خلال:

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

7/ الوعي الاجتماعي: الذي يتحقق من خلال:

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

ب/ أهمية حوكمة الشركات:

تظهر أهمية حوكمة الشركات من خلال ما يأتي[1]:

01/ محاربة الفساد الداخلي في الشركات و عدم السماح بوجوده و لا باستمراره؛

[1] محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005، ص ص58-59.

02/ تحقيق و ضمان النزاهة و الاستقامة لكافة العاملين بالشركة؛

03/ تحقيق السلامة و الصحة و عدم و جود أي أخطاء عمدية؛

04/ محاربة الانحرافات خاصة تلك التي تشكل تهديدا لمصالح مختلف الأطراف؛

05/ تحقيق الاستفادة القصوى و الفعلية من نظم المحاسبة و الرقابة الداخلية؛

06/ تحقيق أعلى قدر من الفعالية من المراجعين الخارجين الذين هم على أكبر درجة من الاستقلالية.

الفرع الثالث: محددات و مبادئ حوكمة الشركات

أ/ محددات حوكمة الشركات:

رغم الاختلاف في تحديد دقيق لمفهوم حوكمة الشركات، إلا أن هناك شبه اتفاق بين الباحثين عن الآليات التي من خلاله يتم تطبيقه، ويمكن تقسيم هذه الآليات إلى مجموعتين رئيسيتين هما الآليات الخارجية والآليات الداخلية[1].

1- المحددات الخارجية:

تتمثل المحددات الخارجية بصورة عامة في:

- المناخ الاستثماري للدولة، والذي يشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة لعمل السوق، مثل قوانين السوق المالية، والمؤسسات وتنظيم المنافسة ومنع الاحتكارات والإفلاس؛
- كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمؤسسات؛
- درجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج؛
- كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام الرقابة على المؤسسات؛
- المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين.

وترجع أهمية المحددات الخارجية في أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تهتم بحسن تسيير المؤسسات وتقلل من التعارض والنزاعات بين أصحاب المصالح من جهة، وبين العائد الاجتماعي والعائد الخاص للمؤسسة من جهة أخرى.

2 -المحددات الداخلية:

تشير المحددات الداخلية إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمدرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية، وتطبيقها من ناحية أخرى إلى الحد من تضارب المصالح والتقليل من النزاعات بين مختلف الأطراف. وتتمثل الآليات الداخلية في: مجلس إدارة المؤسسة، والرقابة المباشرة للمساهمين بواسطة الجمعية العمومية والرقابة التعاونية بين المسيرين، المراجعة الداخلية.

[1] بن ثابت علال وبن جاب الله محمد، المستثمرون المؤسسون ببورصة الأوراق المالية ودورهم في التأثير على حوكمة المؤسسات، في الملتقى الدولي حول سياسات التمويل وأثرها على الاقتصاديات و المؤسسات، دراسة حالة الجزائر و الدول النامية-بسكرة- الجزائر،21-22 نوفمبر 2006، ص ص5-6.

وحتى يتمكن المجلس بالقيام بأدواره بصورة فعالة فإنه من الأفضل:

-الاستعانة بأعضاء مستقلين عن المؤسسة من غير الموظفين التنفيذيين أو أعضاء العائلة أو من بين المساهمين الرئيسيين. وهذا كي يتحقق الوصول إلى اتخاذ قرارات مستقلة في الحالات التي يوجد فيها تعارض في المصالح بين مختلف الأطراف، خاصة فيما يتعلق التقارير المالية؛

-ينبغي أن يخصص أعضاء مجلس الإدارة وقتا كافيا للقيام بمسؤولياتهم؛

-ينبغي توفير المعلومات الصحيحة وفي الوقت المناسب لأعضاء مجلس الإدارة؛

وقد تتباين مسؤوليات مجلس الإدارة من مؤسسة إلى أخرى، إلا أنه بصفة عامة، وبخلاف حماية مصالح المساهمين، فإنها تكون مسؤولة عن: اختيار وتقدير مكافآت الموظفين التنفيذيين، ضبط ومراقبة التناقض في المصالح، التأكد من نزاهة النظم المالية والمحاسبية، الإشراف على مدى فعالية ممارسة الحوكمة وعمل التغييرات الضرورية.

ب/ مبادئ حوكمة الشركات:

تنقسم المبادئ الدولية الخاصة بحوكمة الشركات حسب ما توصل ت إليها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية إلى ست مجموعات رئيسية[1] هي :

أ- توافر إطار فعال لحوكمة الشركات : يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية و كفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع أحكام القانون ،ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والإلزام بتطبيق القانون.

ب- حفظ حقوق جميع المساهمين: و تشمل نقل ملكية الأسهم، اختيار أعضاء مجلس الإدارة المشاركة في أرباح الشركة، مراجعة القوائم المالية وحق المساهمين في المشاركة في اجتماعات الجمعية العامة.

ج- المعاملة المتساوية للمساهمين : يجب أن يكفل إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة في الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، و من بينهم صغار المساهمين و المساهمين الأجانب كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصا للحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم، وأن يتم محاسبة كل من قام بإنتهاك هذه الحقوق، أو التلاعب بها، أو الحيلولة دون ممارستها و خداع المساهمين .

د- دور أصحا ب المصالح في حوكمة الشركات : يجب أن ينطوي إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسيها القانون وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين الشركات و بين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة و فرص العمل و تحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة كمايلي :

1 محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص55.

* ينبغي أن تعمل أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛

* حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولائك ينبغي أن تتاح لهم فرص الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهمح

* يجب أن يسمح إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح، و أن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء؛

* حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية ممارسة سلطات الإدارة بالشركات يجب أن تكفل لهم فرص الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

هـ- الإفصاح والشفافية: ينبغي أن يكفل إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات تحقيق الإفصاح السريع و الدقيق وفي الوقت المناسب لكافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة، و من بينها الوضعية المالية، الأداء، الملكية و الرقابة على الشركة ...الخ ، باحتوائه على العناصر التالية:

* يجب أن يكون الإفصاح شاملا و متكاملا و ألا يقتصر على المعلومات الجوهرية فقط، و إنما يشمل أيضا على معلومات أخرى مثل : النتائج المالية و التشغيلية للشركة ، أهداف الشركة ، ملكية أسهم الأغلبية وحقوق التصويت ، عوامل المخاطرة المتوقعة ، المسائل المادية المتعلقة بالعاملين و بغيرهم من أصحاب المصالح، و هياكل و سياسات ممارسة سلطات الإدارة بالشركات؛

* يجب إعداد المعلومات المحاسبية و الإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة و المراجعة المالية و غير المالية؛

* يجب القيام بالمراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل و مؤهل، وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي و موضوعي للمجلس و المساهمين يفيد أن القوائم المالية تمثل المركز المالي الحقيقي للشركة وأدائها في جميع المجالات الهامة ، وأن يكون هذا المراجع و المدقق الخارجي قادر على القيام بوظيفته بشكل كامل، وأن يراعي في عمله المبادئ ، القواعد، و الضوابط المهنية التي تمارس بها المهنة؛

*يجب أن تكفل كامل الحرية للمراقب الخارجي في الإطلاع على كافة المستندات و الدفاتر، وإجراء عمليات الجرد و التحقق من وجود الأصول و الموجودات الأخرى في المشروع، وأن يعلن عن القيود أو الضغوط التي تمت ممارستها من قبل سلطة الإدارة عليه ،أو على أي من العاملين لديه؛

* يجب توفير قنوات لبث و توزيع المعلومات تسمح بحصول المستخدمين على معلومات كافية في الوقت المناسب، و بتكلفة اقتصادية، و بطريقة تتسم بالعدالة؛

* يجب أن يزود إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول التحليل، و يدعم توصيات المحلل و الوسطاء ، و شركات التصنيف، و غيرها من الأطراف التي تؤثر على القرارات التي يتخذها المستثمرين، والتي تخلو من تعارض المصالح الذي قد يؤثر على نزاهة التحليل أو توصيات المحلل.

و- مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وان يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة و المساهمين.

و بمعنى آخر أن يتضمن هذا المبدأ مايلي:

* يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفير كامل للمعلومات وكدا على أساس النوايا الحسنة، وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل الأعضاء لتحقيق صالح الشركة و المساهمين، و ليس لحساب أنفسهم؛

*حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فإن المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، و بحيث لا يحدث أي ظلم أو عدم عدالة لأي فئة من فئات المساهمين؛

* يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية، وأن يأخذ في الحسبان اهتمامات كافة أصحاب المصالح في كافة القرارات التي يصدرها، و ألا يسمح بأي حال من الأحوال بالخروج على الشرعية أو القوانين أو القرارات الحكومية التنظيمية، وأن يعمل على التوافق التام معها؛

* يجب على مجلس الإدارة القيام ببعض المهام الرئيسية من بينها مثلا : مراجعة و توجيه استراتيجية الشركة، سياسة المخاطرة، الميزانيات خطط العمل، تحديد أهداف الشركة، اختيار المسؤولين التنفيذين الرئيسين، و تقرير المرتبات و المزايا الممنوحة لهم و متابعتهم أيضا، متابعة و إدارة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية و مجلس الإدارة و المساهمين، ضمان سلامة التقارير المالية و المحاسبية للشركة ... الخ ؛

* يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة بصفة مستقلة عن الإدارة، وذلك من خلال تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذين القادرين على تقييم مستقبل الأعمال وكدا من خلال التحديد الدقيق و الإفصاح عن الهدف و إجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها، و من خلال تكريس وقت كاف لممارسة مسؤولياتهم؛

* يجب أن يتوافر لأعضاء مجلس الإدارة سهولة النفاذ إلى المعلومات المناسبة الدقيقة وفي الوقت المناسب، و بالشكل الذي يحقق المعرفة الفورية و الكاملة، والتي تساعد على اتخاذ القرار في الوقت المناسب.

ج/ أهمية المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات:

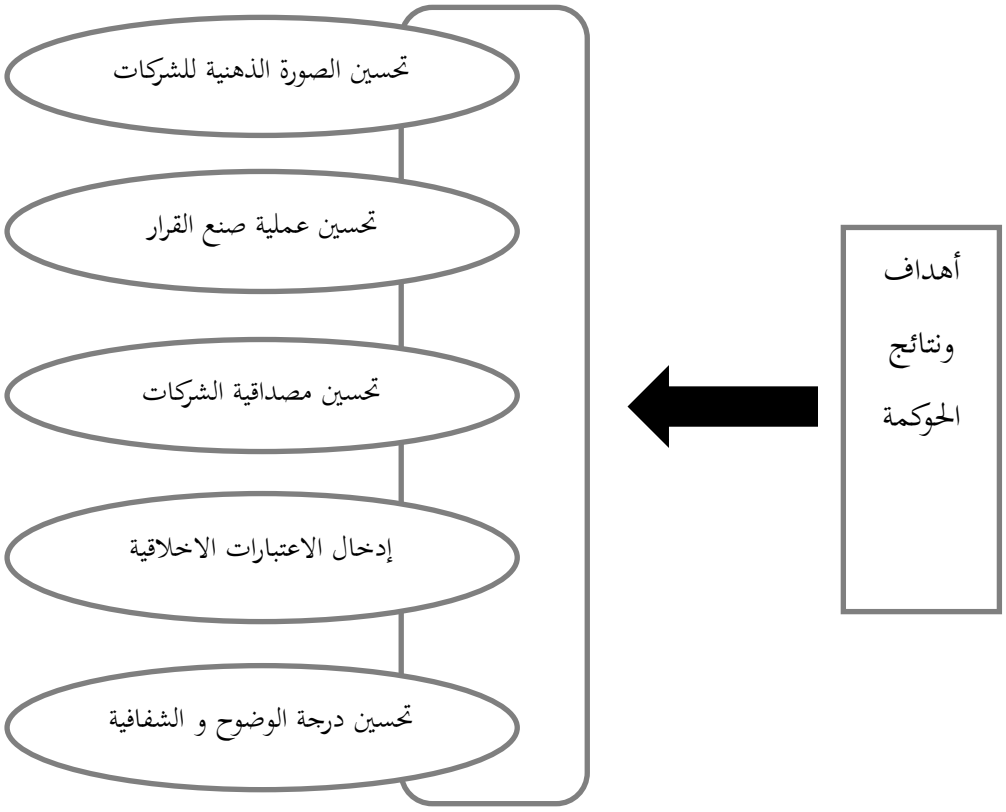
تعتبر المراجعة الخارجية بمثابة جرس الإنذار المبكر للشركات، كونها تهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية، وذلك من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية وتدقيق حسابات الشركة، وتدقيق أنظمتها

المالية والإدارية والتحقق من موجوداتها فهذا سوف يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف والخلل في إدارة الشركة في الوقت المناسب والقيام بوضع الطرق المثلى لمعالجته قبل انتشار ه، وهذا يبين أنه بتطبيق المراجعة الخارجية فسوف يكون هناك مزيدا من الرقابة ومزيدا من الحد من الغش والتزوير أي المساهمة البالغة في دعم وإرساء حوكمة الشركات.

إن المراجع الخارجي أصبح في هذا الزمان يقوم بالمصادقة على الميزانية كما يمكن له أن يمتنع عن ذلك لكن بتقديم الأسباب الداعية إلى عدم المصادقة، واكتسابه دور الوكيل عن المساهمين نظرا لما يتمتع به من استقلالية عن الشركة، فيقوم بحماية حقوق المساهمين من التبذير والإسراف وسد جميع أوجه الاختلاسات، وهذا أمر آخر يؤكد أن الرقابة الخارجية تعتبر باب متين يمكن أن يؤدي إلى التطبيق الجيد لحوكمة الشركات [1].

[1] مصطفى فتح الله صقر، حوكمة الشركات وبيئة المراجعة، http://www.jps-dir.com/forum/forum

الشكل رقم 01: أهداف و نتائج الحوكمة



المصدر: محسن أحمد الخضيري، مرجع سبق ذكره،ص21

يوضح الشكل رقم 01 أعلاه أهداف و نتائج حوكمة الشركات في الوحدات الاقتصادية التي تطبق مبادئ حوكمة الشركات.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة و أهم الاختلافات الحالية

علي الرغم من تعدد وتنوع الدراسات التي اهتمت بحوكمة الشركات حسب مجالات استخدامها، فإن الباحث سوف يركز هنا فقط علي بعض الدراسات التي أظهرت العلاقة بين حوكمة الشركات و المراجع القانوني، وأثر ذلك على المعلومات المحاسبية، وذلك كما يلي:

المطلب الأول: الدراسات السابقة

الفرع الأول: دراسة القشي، الخطيب عام2006م[1] بعنوان:

"الحاكمية المؤسسية بين المفهوم و إمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية"

هدفت هذه الدراسة إلى الاطلاع على، و تحليل أسباب انهيار إحدى شركات الطاقة الضخمة (شركة انرون Enron) و التي أدى انهيارها إلى انهيار اكبر شركة تدقيق في العالم (شركة ارثر اندرسون Arthur Andersen) لثبوت تورطها في التلاعبات المالية التي تمت في شركة انرون، و من ثم الاطلاع على التغيرات التي حدثت مؤخرا على الحاكمية المؤسسية Corporate Governance بسبب تلك الانهيارات، و معرفة أراء البيئة المحيطة بها في الولايات المتحدة الأمريكية في إمكانية تطبيق تلك التغيرات على أرض الواقع.

و قد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ❖ لم تكن المشكلة الرئيسية في انهيار الشركتين موضوع البحث تتعلق بوجود قصور بمعايير المحاسبة، أو معايير التدقيق، بل انحصرت في تدني أخلاقيات المهنيين؛
- ❖ لقد كانت شركة التدقيق Arthur Andersen تقوم بعدت أعمال مزدوجة لشركة Enron الأمر الذي جعل عملية الإنهيار سريعة، و هذه مخالفة صريحة؛
- ❖ لقد كان هناك تقصير ملحوظ من قبل السوق المالي كجهاز للرقابة على الشركات المدرجة؛

1 أحمد زكريا صيام، دور الحاكمية في الحد من تداعيات الأزمة المالية على بورصة عمان، مجلة علوم إنسانية العدد 42، قسم العلوم المالية و المصرفية، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن،2009، ص4.

- ❖ وجود صعوبة كبيرة من قبل المدققين و الشركات المدرجة في السوق المالي لتطبيق الحاكمية المؤسسية بمفهومها الحديث؛
- ❖ المشكلة لا تكمن بالقوانين التي تحكم الحاكمية المؤسسية بشكل عام و لكنها تكمن بأخلاقيات الأشخاص مطبقي تلك القوانين.

الفرع الثاني: دراسة بوعرار عام2008م[1] بعنوان:

" التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات – دراسة حالة– "

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

الفرع الثالث: دراسة شوقي جباري، فريد خميلي عام 2010م[2] بعنوان:

"دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات"

جاءت هذه الدراسة لمعرفة الدور المهم لمراجع الحسابات ومدى مساهمته في إرساء أحد دعائم الحوكمة، واستخلاص العبر من أحد أهم فضائح القرن الجديد– الخاصة بالشركات أنرون وورلد كوم وأرثر أندرسون– ومعرفة أن القانون والآليات لن تقف نزيف الفساد فهي ظاهرة ذاتية مرتبطة بغريزة بشرية يستطيع ترويضها الوازع الخلقي، إن كان ذلك يعد أحد المكاسب المتواجدة في كنف الشريعة الإسلامية، لكنه غائب في حضارة أصبحت لغة المال والطمع والجشع شعارا يدرس ويتداول ويطبق.

المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

الفرع الأول: أوجه الشبه:

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

[2] شوقي جباري، فريد خميلي جامعة ، دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة 20أوت 1955 –سكيكدة–،11-12 أكتوبر 2010.

جدول رقم01: أوجه الشبه

إسم الباحث	عنوان الدراسة	سنة الدراسة	أوجه الشبه
القشي، الخطيب	الحاكمية المؤسسية بين المفهوم و إمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية	2006	★ ركزت معظم الدراسات التي تناولت الإفصاح و علاقته بالحوكمة و أثره على المعلومات المحاسبية على عدالة الإفصاح و الشفافية و ضرورة الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الخاصة بذلك، كما ركزت أيضا على الاهتمام بالملاءمة الزمنية أي التوقيت المناسب في عرض المعلومات، و الاهتمام بالإفصاح الوصفي بجانب الإفصاح المالي الرقمي.
بوعرار	التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات – دراسة حالة–	2008	
شوقي جباري، فريد خميلي	دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات	2010	

المصدر من إعداد الطالب

الفرع الثاني: أوجه الإختلاف:

جدول رقم02: أوجه الإختلاف

إسم الباحث	عنوان الدراسة	سنة الدراسة	أوجه الإختلاف
القشي، الخطيب	الحاكمية المؤسسية بين المفهوم و إمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية	2006	★ على الرغم من تعدد هذه الدراسات لكنها لم تتطرق بشكل مباشر إلى أثر الحوكمة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها، سواء من جانب مدى توافر الخصائص المختلفة لجودة المعلومات المحاسبية أو من جانب مراعاة الاعتبارات الأخرى التي تحقق جودة هذه المعلومات.
بوعرار	التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات – دراسة حالة–	2008	
شوقي جباري، فريد خميلي	دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات	2010	

المصدر من إعداد الطالب

الفرع الثالث: خصوصية الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إيجابيات و مزايا و أهداف الحوكمة و كيفية الاستفادة منها لتحسين جودة المعلومات المحاسبية و ذلك بغرض إعادة الثقة فيها من خلال إبراز مهام و مسؤوليات محافظي الحسابات، مع إعطاء المعلومة المالية كل اهميتها كنتيجة فرض محافظة الحسابات كحارس للشرعية و ضامن ضروري لمصداقية هذه المعلومة.

ويتكون مجتمع الدراسة الحالية من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات ، وهذا لتغطية أكبر مجموعة من متعاملين في مجال المحاسبة.

وتعتبر هذه الدراسة ميدانية بحثت في جوانب عمل محافظي الحسابات و المحاسبين العاملين في القطاع الخاص و العام، و إعتمدنا على المنهج الوصفي والاستكشافي، مع اكتشاف و بروز ما أغفلت عنه الدراسات السابق، كما أن هذه الدراسة جاءت بعد مرور أربعة سنوات من صدور قانون رقم10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، وهذا ما يجعل النتائج أقرب إلى الواقع.

خلاصة الفصل

ما شهدهالعالم من أزمات مالية و انهيارات مست كبريات أسواق المال و البنوك العالمية، و ما نعايشه من زخم معرفي و اتصال سريع و تقنيات متطورة، و انعكاس ذلك على البيئة الجزائرية سواء بالسلب أو بالإيجاب، جعلنا نواجه العديد من التحديات في جميع مناحي حياتنا الاجتماعية، الاقتصادية و السياسية، و هذا بسرعة تقويم وضعنا الراهن و التخطيط لمواكبة المستجدات بما يتوافق مع قيمنا، مبادئنا و إمكانياتنا.

في هذا الإطار سعينا من خلال دراستنا هذه إلى الإحاطة بمدخل من المداخل الإدارية الحديثة و المسماة ب "**حوكمة الشركات**"، و التركيز على أحد الأطراف الفاعلة فيها و هو "**محافظ الحسابات**"، و الذي بإمكانه أن يؤدي دوراكبيرا في تفعيل آلياتها لجعلها تسير وفق الهدف الذي ظهرت من أجله و هو الحد من ظاهرة الفساد المالي و الإداري.

الفصل الثاني:

فعالية محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات– حالة ورقلة–

تمهيـــــد:

كما تناولنا سابقا بأنه يتم تطبيق مفهوم حوكمة الشركات من خلال مجموعة من الآليات الرقابية الداخلية و الخارجية، حيث أدت التشريعات الحديثة إلى رفع دور لجان المراجعة إلى دور متميز من حيث الرقابة و الإبلاغ بخصوص فعالية حوكمة الشركات، كما أن وجود لجنة المراجعة يضمن أن جودة السياسات المحاسبية و الضوابط الرقابية الداخلية و المراجعين الخارجيين الموضوعين و المستقلين في الوضع المناسب من أجل منع الغش و الاحتيال بالإضافة إلى دور لجنة المراجعة في توقع المخاطر المالية و تعزيز الجودة العالية و الصحيحة للإفصاح المالي.

إن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري و فعال في مجال حوكمة الشركات، مع إثبات أن للمراجعة دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، و يمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة و تفعيل المساءلة المهنية لمراجع الحسابات، كان لابد من ربط الجانب النظري بجانب ميداني حيث نتناول فيه وصفا لمنهج الدراسة، و كتدعيم للعمل الميداني أيضا قمنا باستخدام طريقة الاستبيان، وبعد جمع المعلومات المطلوبة اجرينا تحليل لنتائج الإستبيان و التعليق عليها و التأكد من صدق الإستبيان و إختبار الفرضيات، وذلك بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS V20 و برنامج Excel .

وقد تم تقسيم الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة و الوسائل المستخدمة؛

المبحث الثاني: إجراءات و معالجة الاستبيان.

المبحث الأول : إجراءات الدراسة و الوسائل المستخدمة

المطلب الأول :عرض الإستبيان

حيث يتم التطرق إلى مختلف مراحل إعداد الإستبيان و الظروف التي تم فيها صياغته، بدءا من مرحلة إعداد الاستمارة و كيفية تصميم قائمة الأسئلة، مرورا بكيفية نشر و توزيع الاستمارات، ثم التطرق إلى هيكل الاستبيان و كذا مجتمع و عينة الدراسة.

الفرع الأول: منهج البحث

أن لهذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي كونها تتعلق بالعوامل التي تؤثر على القوائم المالية، ومدى مساهمة محافظ الحسابات في زيادة الثقة بها، لذلك اعتمدنا على المنهج التحليلي في تحليل البيانات، و المعلومات المحصل عليها من خلال استبان ثم إعدادها لهذا الغرض و تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماع SPSS.

الفرع الثاني: استبانة الدراسة

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات و المعلومات من الواقع، و المتمثلة في أراء و جهات نظر محافظي الحسابات و المحاسبين حول مشكلة الدراسة.

ولكي تكون الاستمارة دقيقة و منظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و الوضوح و المضمون، فقد تم تصميمها على ثلاثة مراحل:

- **مرحلة التصميم الأولي.**

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، و انطلاقا من الجانب النظري و الدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث و الفرضيات الموضوعة، و لقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- استعمال لغة سليمة؛
- صياغة أسئلة بسيطة و غير قابلة للتأويل؛

- ترتيب الأسئلة و تسلسلها و ربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.
- بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة و المراجعة (أنظر الملحق01)، وذلك بغية التحكيم و التأكد من سلامة بناء الاستمارة و صياغة الأسئلة، و تفادي الأخطاء التقنية و المنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة.

■ **مرحلة إعادة التصميم**

بعد المراجعة و الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين، تم عرض الاستبيان على مجموعة من محافظي الحسابات للتأكد من وضوح و استعاب الأسئلة من قبلهم، حيث تمكنتنا هذه المرحلة الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات و اتخاذ بعض التعديلات و التصميمات فيما يخص الأسئلة و صياغتها بطريقة مناسبة و واضحة.

■ مرحلة التصميم النهائي

وهي المرحلة النهائية المتعلقة بالاستمارة، حيث تم الأخذ بعين الاعتبار التعديلات و الملاحظات في المرحلة السابقة و من ثم التصميم النهائي للاستمارة و توزيعه مستعينين في ذلك على:

- التسليم المباشر لأفراد العينة؛
- الاستعانة ببعض الزملاء الأكاديميين و أصحاب المهنة.

أما عن طريق استرجاع الاستمارات فقد اختلفت تبعا لاختلاف طرق توزيعها حيث تم الحصول على الإجابة من خلال مايلي:

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين؛
- استلام الاستمارات من قبل الزملاء الذين تم الاستعانة بهم.

الفرع الثالث: هيكل الاستبيان ومجتمع الدراسة

1) هيكل الاستبيان: (أنظر الملحق02)

تتضمن استمارة الاستبيان 22 سؤالا موزعة ثلاثة محاور كمايلي:

- **المحور الأول**: يوضح البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع، و احتوت على خمس فقرات، (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)، و التي يتوقع أن تساعد الباحث على تفسير النتائج.
- **المحور الثاني**: و الذي يحتوي على عشرة أسئلة، يقوم بمعالجة الفرضية الأولى و التي تتمثل في (تحتل مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها أهمية كبيرة).
- **المحور الثالث**: يحتوي على 12 سؤالا، تناولنا فيها الفرضية الثانية و تتمثل في (تأثير مهنة المراجعة على تحسين أداء حوكمة الشركات).

2) مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في الأطراف الآتية:

أ/ محافظ الحسابات: وقد سبق تعريفه و ذلك حسب المادة 22 من قانون 10-01.

يعد محافظ حسابات أحد الأطراف الأساسية المهتمة بعملية المراجعة، وذلك باعتباره الطرف المسئول عن أداء خدمة المراجعة بجودة عالية بهدف إضفاء الثقة على التقارير الصادرة منه.

ب/ المحاسب: يعتبر المحاسب أحد الأطراف الأساسية المهتمة بعملية المراجعة، وذلك باعتبار الطرف المعد للقوائم المالية التي يتم مراجعتها و أحد الأطراف المهتمة بالتقرير المالي.

3) عينة الدراسة:

استهدف الاستبيان فئة محافظي الحسابات و المحاسبين بولاية ورقلة من خلال توزيع 25 استبيان تم الحصول على 21 منها صالحة للدراسة، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم03: الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيـــــــــــان	التكرارات	النسبة المئوية %
الاستمارات الموزعة	25	% 100
الاستمارات المفقودة	04	%16
الاستمارات الصالحة لتحليل	21	%84

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الإستبيان

الجدول رقم03 يبين العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة، و البالغ عددها 25 استمارة، منها فقد أربعة استمارات و 21 استمارة تم استرجاعها صالحة للدراسة و التحليل أي ما يعادل 84%.

المطلب الثاني :التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب الجنس و العمر

أ/ حسب الجنس: نبين هذا العنصر طبيعة المشاركة في الاستبيان وفق الجدول التالي:

جدول رقم04: توزيع العينة حسب الجنس

البيـــــان	التكرار	النسبة %
الذكور	16	%76.20
الإناث	05	%23.80
المجموع	21	%100

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الإستبيان

من خلال الجدول السابق، يتضح أن نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان أكبر بكثير من نسبة مشاركة الإناث كونهم يمثلون 76.20% أي 16 ذكرا، بينما يمثلن الإناث 10.64% أي بـ 05إناث، و هذا يدل على هيمنة عنصر الذكور على المهنة المحاسبية مقابل عزوف الإناث عن الاهتمام بامتهان المحاسبة أو خوض مجال البحث فيها.

ب/ حسب العمر: يبين الجدول التالي، توزيع العينة حسب الفئات العمرية:

جدول رقم05: توزيع العينة حسب العمر

البيـــــــــان	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	10	%47.62
من 31 سنة إلى 40 سنة	06	%28.48
أكثر من 40 سنة	05	%23.48
المجموع	21	%100

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الإستبيان

انطلاقا من الجدول، يمكن أن نلاحظ مايلي:

- نسبة المشاركة من فئة (أقل من 30 سنة) هي 47.62%، و هو ما يعادل 10 أفراد من إجمالي العينة المدروسة. و تمثل هذه الفئة أكبر نسبة للمشاركة، و تفسير ذلك، هو تفضيلنا و رغبتنا الشخصية في التعامل مع الجدد في الميدان المحاسبي، مع صدور النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر و صدور قانون 10-01؛
- نسبة المشاركة من فئة (من 31 سنة إلى 40 سنة) هي 28.48%، أي ما يعادل 06 أفراد من أجمالي العينة؛
- نسبة المشاركة من فئة (أكثر من 40 سنة) هي 23.90%، أي ما يعادل 05 أفراد من إجمالي العينة، و تبقى هذه الفئة أصغر فئات العينة.

الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

قصد معرفة المستوى التعليمي لأفراد العينة، قمنا بتصنيفهم حسب المؤهل العلمي المتحصل عليه، وذلك حسب ما يوضحه الجدول أدناه:

جدول رقم06: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

البيـــــــــــان	التكرار	النسبة%
ليسانس	07	%33.33
ماجستير	05	%23.81
دكتوراه	06	%28.57
أخرى	04	%19.05
المجموع	21	%100

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الإستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن اكبر نسبة بلغت 33.33% أي ما يعدل 07 أفراد من مجموعة العينة، و قد تمركزت هذه النسبة عند حاملي شهادة الليسانس باعتبارها المؤهل المطلوب لامتهان مهنة المحاسبة، تليها الفئة الثانية من حاملي شهادة الدكتورة بنسبة 28.57% و هو ما يعادل 06 أفراد، ثم تليها الفئة ما قبل الأخيرة من حاملي شهادة الماجستير بنسبة 23.81% بمقدار 05 أفراد، أما النسبة الأخيرة تعود للأصحاب الفئة الأخرى هي 19.05% بمقدار 04 أفراد مثل أصحاب شهادة الماستر.....الخ.

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة و الخبرة المهنية

أ/ حسب الوظيفة:

جدول رقم07: توزيع العينة حسب الوظيفة

البيـــــــــــان	التكرار	النسبة%
خبير محاسبي	08	%32.10
محافظ الحسابات	13	%61.90
المجموع	21	%100

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الإستبيان

نلاحظ من خلال الجدول مايلي:

تتكون عينة الدراسة من 21 فردا، من بينهم ما نسبة 61.90% و المقدرة ب 13 فردا خاصة بمجتع محافظي الحسابات و هي أكبر نسبة في الدراسة، وهذا راجع بطيعة الحال إلى كونها الفئة المعنية بإصدار تقرير المراجعة الخارجية، مقارنة بمجتع الطرف الثاني و هم خبراء المحاسبين و الذي قدر عددهم ب 08 أفراد بنسبة 32.10% الأقل نسبة.

ب/ حسب الخبرة المهنية:

قمنا بتبويب أفراد العينة حسب الخبرة المهنية إلى ثلاثة فئات، كل فئة لها مدى يقدر بخمس سنوات، و قد اعتمدنا في اختيار الفئة بما يتلائم مع أعمار أفراد العينة، و ذلك وفق الجدول التالي:

جدول رقم08: توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

البيـــــــــان	التكرار	النسبة%
أقل من 5 سنوات	09	%42.86
من 6 سنوات إلى 10 سنوات	08	%38.10
أكثر من 10 سنوات	04	%19.04
المجموع	21	%100

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الإستبيان

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 05 سنوات هو 09 فردا أي بنسبة 42.86% من إجمالي العينة، و هي الأعلى نسبة، بينما عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم 05 و 10 سنوات هو 08 فردا أي بنسبة 38.10% أما الأفراد الذين تتجاوز خبرتهم عن 10سنوات فكان عددهم 04 أفراد أي ما يعادل نسبة 19.04% من إجمالي العينة. و بالتالي يمكن ان نلاحظ من خلال هذه الأرقام أن خبرة أفراد العينة تتوافق إلى حد كبير مع أعمارهم.

المبحث الثاني: إجراءات و معالجة الإستبيان

المطلب الأول :إختبار الفرضيات و تحليل نتائج الإستبيان

الفرع الأول: صدق اداة الدراسة

قبل تحليل نتائج و فرضيات الدراسة، لابد من التأكد من موثوقية أداة القياس المستخدمة، حيث تعكس الموثوقية هنا درجة ثبات أداة القياس، و تتأثر أداة القياس بعدة عوامل نذكر منها:[1]

طول الاختبار: بحيث تزداد قيمة معامل الثبات بزيادة عدد العبارات في الإستبيان، وذلك من خلال تأثير زيادة عدد العبارات على شمولية المحتوى.

تجانس أو تباين درجات أفراد العينة: يقل معامل ثبات الاختبار بزيادة تجانس أفراد العينة، و يكبر معامل الثبات مع زيادة تباين أفراد العينة في إجابتهم.

مدى صعوبة فهم أداة القياس: عندما تكون عبارات الاستبيان غير مفهومة أو صعبة الاستعجا ب، فإن أفراد العينة المستوجبة قه يلجأ إلى التخمين، و بالتالي تتأثر درجة ثبات أداة القياس.

الفترة الزمنية بين قياسين بنفس الأداة: إذا كانت الفترة الزمنية بين قياسين بنفس الأداة طويلة نسبيا فإن الظروف قد تختلف و بالتالي قد يؤثر ذلك على إجابات بعض أفراد العينة المستجوبة مما يؤدي إلى عدم ثبات القياس.

و توجد عدة اختبارات تقيس الثبات الداخلي لأداة الدراسة، أهمها معامل ألفا كرونباخ[2]

و يستخدم معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من الناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة، و النسبة المقبولة لهذه هي 60%، و بلغت نسبة معامل ألفا كرونباخ 62.10% في دراستنا هذه، و هي نسبة جد مقبولة إحصائيا.

[1] محفوظ جودة، التحليل الإحصائي باستخدام SPSS، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2008، ص297.

[2] ألفا كرونباخ مقياس أو مؤشر لثبات الاختبار(الإستبيان) و يشار إلى كرونباخ ألفا أيضا على أنه مقياس للاتساق (الاتساق الداخلي) كما أن قيمة كرونباخ ألفا تمثل الحد الادنى لثبات الإستبيان (الاختبار) بمعنى أن كرونباخ ألفا مقياس متحفظ للثبات.

الفرع الثاني: إختبار الفرضيات

أولا: أ/ درجات الموافقة:

حيث كانت إجابات الاستبيان وفق مقياس ليكارت الثلاثي الأبعاد (موافق، محايد، غير موافق)، حيث يمثل القياس من 1 إلى 3 نقطة للقياس، تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الإيجابية 3 درجات، ثم درجتين و درجة موضحة كما في الجدول التالي:

جدول رقم09: الدرجات الموافقة لكل إجابة

الإجابة	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب

ب/ إختبار التوزيع الطبيعي اختيار كولمجروف سمرنوف (1-Sample k-s):

سنعرض إختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا و هو إختبار ضروري في حالة إختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا.[1] و يوضح الجدول نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من 0.05 أي أن Sing > 0.05 .

جدول رقم10: إختبار التوزيع الطبيعي إختبار كولمجروف سمرنوف

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	مستوى الدلالة
المحور الثاني	تحتل مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها أهمية كبيرة.	10	1.22	0.101
المحور الثالث	تأثير مهنة المراجعة على تحسين أداء حوكمة الشركات.	12	0.63	0.821
	جميع الفقرات	22	0.81	0.523

المصدر: من إعداد الطالب

[1] محفوظ جودة، مرجع سبق ذكره، ص143.

ثانيا: إختبار لعينة واحدة One sample T-test

يستخدم إختبار (t) لعينة واحدة للحكم على مدى معنوية الفروق بين متوسط عينة متوسط المجتمع أو بين متوسط عينة و قيمة ثابتة محددة سلفا. ويقوم برنامج SPSS بحساب إختبار (t) للعينة الواحدة من خلال استخدام المعادلة في حالة الفروق بين متوسط عينة و متوسط مجتمع[1]:

استخدام المعادلة: $t = \frac{\overline{x}-u}{s/\sqrt{n}}$

حيث: $\overline{x}$ يمثل المتوسط الحساب s الانحراف المعياري للعينة

n حجم العينة u الوسط الحسابي للمجتمع

و لتحليل فقرات الاستبانة، نعتمد على أن تكون الفقرة إيجابية بمعنى أن افراد العينة يوافقون على محتواها إذا كان مستوى الدلالة أقل من 0.05 و الوزن النسبي أكبر من 60% أو إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية.

و لاختبار صحة الفرضيات باستخدام الاشارة يتم إختبار الفرضية الاحصائية التالية[2]:

H0 : u=2

H1 : u±2

إذا كان Sing أقل من 0.05 نقبل الفرضية H0 حيث يكون اراء أفراد المجتمع تقترب من درجة الحياد (2) أي بنسبة60% و يدل على أن هناك تشتت في آراء المجتم ع أما إذا كانت Sing أكبر من 0.05 نرفض الفرضية H0 و نقبل الفرضية H1.

ثالثا: أ/ إختبار الفرضية الأولى:

"تحتل مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها أهمية كبيرة"

H0: تبرز مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها أهمية كبيرة.

1محفوظ جودة، مرجع سابق، ص177.

[2]محمد خير، سليم أبوزيد، أساليب الاحصائي بإستخدام برمجية SPSS ، دار الصفا للطباعة و النشر، الطبعة الاولى، الأردن، 2005، ص152.

H1: لا تبرز مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها أهمية كبيرة.

جدول رقم11: نتائج إختبار الفرضية الأولى

Tالمحسوبة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الدلالة Sing	نتيجة الفرضية
11.102	2.58	%86	0.000	قبول الفرضية

المصدر: من إعداد الطالب

نلاحظ أن المتوسط الحسابي بلغ 2.58 بحث أن يتخطى المتوسط الحسابي الفرضي (2) المعتمد في المقاس، أما الوزن النسبي فيبلغ 86% و هو يفوق كذلك الحد المتوسط (60%) و مستوى دلالة يقدر ب (0.000) أقل من 0.05.

لذلك نقبل الفرضية الصفرية H0، تبرز مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها أهمية كبيرة.

ب/ نتائج الإستبيان للفرضية الأولى:

جدول رقم12: نتائج الإستبيان للفرضية الأولى

عبارات المحور	المقياس	موافق	محايد	غير موافق
X1	التكرار	13	04	04
	النسبة%	%61.90	%19.05	%19.05
X2	التكرار	11	06	04
	النسبة%	%52.38	%28.57	%19.05
X3	التكرار	09	04	08
	النسبة%	%42.85	%19.05	%38.10

X4	التكرار	07	04	10
	النسبة%	%33.33	%19.05	%47.62
X5	التكرار	06	09	06
	النسبة%	%28.57	%42.86	%28.57
X6	التكرار	07	04	10
	النسبة%	%33.33	%19.50	%47.62
X7	التكرار	11	05	05
	النسبة%	%52.38	%23.81	%23.81
X8	التكرار	04	11	06
	النسبة%	%19.05	%52.38	%28.57
X9	التكرار	05	09	07
	النسبة%	%23.81	%42.86	%33.33
X10	التكرار	11	04	07
	النسبة%	%52.84	%19.04	%22.12
المتوسط العام	التكرار	84	60	67
	النسبة%	%39.81	%28.44	%31.75

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لمخرجات SPSS

رابعا: أ/ إختبار الفرضية الثانية:

"تأثير مهنة المراجعة على تحسين أداء حوكمة الشركات"

H0 تأثر مهنة المراجعة على تحسين أداء حوكمة الشركات.

H1 لا تأثر مهنة المراجعة على تحسين أداء حوكمة الشركات.

جدول رقم13: نتائج إختبار الفرضية الثانية

Tالمحسوبة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الدلالة Sing	نتيجة الفرضية
19.52	2.54	%86	0.000	قبول الفرضية

المصدر: من إعداد الطالب

نلاحظ أن المتوسط الحسابي بلغ 2.54 بحيث أن يتخطى المتوسط الحسابي الفرضي (2) المعتمد في المقاس، أما الوزن النسبي فيبلغ 85.60% وهو يفوق كذلك الحد المتوسط (60%) و مستوى دلالة يقدر ب(0.000) أقل من 0.05 .

لذلك نقبل الفرضية الصفرية H0 تأثر مهنة المراجعة على تحسين أداء حوكمة الشركات.

ب/ نتائج الإستبيان للفرضية الثانية:

جدول رقم14: نتائج الاستبيان للفرضية الثانية

عبارات المحور	المقياس	موافق	محايد	غير موافق
X11	التكرار	06	11	04
	النسبة%	%28.48	%52.47	%19.05
X12	التكرار	11	06	04

	النسبة%	%52.47	%28.48	%19.05
X13	التكرار	10	06	05
	النسبة%	%47.62	%28.48	%23.90
X14	التكرار	10	03	08
	النسبة%	%47.62	%14.29	%38.09
X15	التكرار	08	07	06
	النسبة%	%38.09	%33.43	%28.48
X16	التكرار	11	06	04
	النسبة%	%52.47	%28.48	%19.05
X17	التكرار	09	05	07
	النسبة%	%42.67	%23.90	%33.43
X18	التكرار	11	05	05
	النسبة%	%52.20	%23.90	%23.90
X19	التكرار	09	04	08
	النسبة%	%42.86	%19.05	%38.09
X20	التكرار	08	06	07
	النسبة%	%38.09	%28.48	%33.43
X21	التكرار	10	10	01

	النسبة%	%47.62	%47.62	%04.76
X22	التكرار	12	06	03
	النسبة%	%57.14	%28.57	%14.29
المتوسط العام	التكرار	129	78	63
	النسبة%	%47.78	%28.89	%23.33

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لمخرجات SPSS

خامسا: ملخص الدراسة:

جدول رقم15: ملخص نتائج إختبار الفرضيات

ت	الفرضية	النتيجة النهائية
01	تحتل مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها أهمية كبيرة	قبول الفرضية
02	تأثير مهنة المراجعة على تحسين أداء حوكمة الشركات	قبول الفرضية

المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الثالث: نتائج الفرضيات

أولا: نتائج الفرضية الأولى:

"تحتل مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها أهمية كبيرة"

- ✓ تساهم حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية و ذلك من خلال الاعتماد على مجموعة من الإجراءات تساهم في تحقيق هذا المستوى فمن خلال مساهمة المراجعة الداخلية في تدعيم استقلاليته ومن خلال تقرير محافظ الحسابات يضمن معلومات تمتع بالمصداقية و الموثوقية و عليه يمكن لحوكمة الشركات تحقيق جودة المعلومة المحاسبية حتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.

- ✓ تعتبر حوكمة المؤسسات ضرورة حتمية و التطبيق الجيد لمبادئها و معاييرها يحقق الشفافية و المصداقية.
- ✓ يمكننا القول بأن حوكمة الشركات قد جاءت من أجل إعادة بعث مبادئ الإدارة الجيدة أو الحطم الرشيد على مستوى الشركات.

ثانيا: نتائج الفرضية الثانية:

"تأثير مهنة المراجعة على تحسين أداء حوكمة الشركات"

- قيام محافظ الحسابات بمهامه وفق قواعد العمل المتعارف عليها يعتبر من بين محددات نجاح الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري.
- تأكد محافظ الحسابات من مدى التزام الشركات بقواعد الشفافية و الإفصاح يساعد على الحوكمة الجيدة للمؤسسات للحد من الفساد المالي و الإداري.
- التفاعل الجيد بين محافظ الحسابات و مختلف أطرف حوكمة الشركات يساهم في تفعيل آليات الحوكمة مما يجنب الأثار السلبية للفساد.

أثبتت الدراسة التطبيقية صحة كل من الفرضيتين الأول والثانية، وبالتالي وجود ارتباط معنوي بين تطبيق حوكمة الشركات وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، كما أن هناك ارتباط معنوي بين تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وبين تنشيط حركة سوق الأوراق المالية للوحدات الاقتصادية التي تطبق حوكمة الشركات.

المطلب الثاني: الاستنتاجات و توصيات

الفرع الأول: الاستنتاجات

- ➢ من النظر إلى مبادئ الحوكمة يتبين انه لا يوجد أسلوب موحد لها وذلك لاختلاف هياكل الملكية بين المؤسسات وتبعاً للبيئة المحيطة بكل مؤسسة و القوانين والأنظمة التي تحكم العمل في كل نشاط.
- ➢ لغرض تفعيل مبادئ الحوكمة لابد من أجهزة رقابية فعالة تتابع عمل الجهاز الإداري وتقوم بدراسة السبل الكفيلة بتقويم أدائه على وفق المعايير المتعارف عليها.

- الإصلاح الإداري مسؤولية الجميع وهدف للجميع وان التوعية باتجاه نشر الحوكمة من متطلبات الإعداد لعملية الإصلاح الإداري.
- أن تطبيق مبادئ الحوكمة يعزز من مصداقية البيانات المالية والمركز المالي للمؤسسات وبالتالي يفتح آفاق أوسع في التعامل من قبل الأطراف الخارجية.
- تلعب حوكمة الشركات دوراً قوياً في حالات الغش، وكذلك عند تقديم خدمات الضرائب وخدمات التأكيد الأخرى، نظراً لاعتماد هذه الخدمات على تأكيدات الإدارة، بينما تكون الحوكمة أقل أهمية بالنسبة للخدمات الاستشارية.

الفرع الثاني: التوصيات

في ضوء النتائج السابقة نقدم مجموعة من التوصيات التي نعتقد أنه بتجسيدها ستعود بالنفع على كل من محافظ الحسابات، مستخدمو المعلومة المحاسبية، و هذا كله يصب في الهدف النهائي و هو الحصول على معلومات ذات مصداقية و تعبر عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة الاقتصادية و يمكن إيجازها في العناصر التالية كمايلي:

- نقترح ضرورة تدعيم استقلال محافظي الحسابات لتعزيز الثقة و المصداقية في القوائم المالية المراجعة، وذلك منقبل المنظمات المهنية و الهيئات المشرفة على المراجعة من خلال:
  - التحديد الواضح لدور الذي تقوم به المنظمات المهنية في تدعيم استقلال محافظي الحسابات.
  - وضع الإجراءات اللازمة بهدف تفادي تأثير أداء خدمات غير المراجعة على استقلال محافظي الحسابات.
- ضرورة التزام المراجعين بالسعي المستمر و الدائم نحو تطوير أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات، ورشات العمل، الندوات العلمية المتخصصة، و المشاركة في الدورات التدريبية، و التي تواكب كل ما هو جديد و أن تأخذ الجمعيات و المؤسسات المهنية دورها المناسب في ذلك.
- الاهتمام المتزايد بتطبيق حوكمة الشركات ليس فقط على مستوى الكثير من الوحدات الاقتصادية بل أيضاً على مستوى الكثير من الدول سواء المتقدمة أو النامية ، لما يحققه تطبيق الحوكمة من مزايا مختلفة تحد من الكثير من المشاكل التي تواجهها هذه الشركات وبصفة خاصة المشاكل المالية وأهمها فقد الثقة في المعلومات المحاسبية .
- العمل على بذل المزيد من الجهود و المتابعة للمستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد الحوكمة في الشركات بهدف تنمية الوعي و الدور الاستثماري في المجتمع.

- الاهتمام بتطبيق حوكمة المؤسسات بأنه المخرج السريع و الحل المتكامل و الفعال لكل هذه السلبيات و خاصة من جانب الفكر المحاسبي و ذلك من خلال علاقة الحوكمة بعملية المراجعة و الإفصاح المحاسبي و الشفافية.

الفرع الثالث: الدراسات المستقبلية المقترحة

يوصي الباحث بإجراء المزيد من الدراسات عل سبيل المثال:

- دور قواعد الحوكمة في منع حدوث التعثر المالي بالشركات.
- مدى فاعلية المؤسسات و الجمعيات المهنية في إرساء قواعد الحوكمة في الجزائر.
- مدى تأثير حوكمة الشركات في الحد من المضاربات في أسواق الأوراق المالية.
- محافظ الحسابات كعنصر فعال لتطبيق الحكم الراشد في المؤسسات العائلية.
- دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي و الإداري.

خلاصة الفصل:

إن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري و فعال في مجال حوكمة الشركات، كما أن الواجبات و المسئوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للمراجعة و لا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعا بأن دوره الحوكمي مرتبط باستعداده و قدرته إلى إثراء الممارسة المهنية العملية و إثبات أن للمراجعة دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، و يمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة و تفعيل المساءلة المهنية لمراجع الحسابات.

الخـــاتمـــــــــــــة

الخـــاتـــمـــة

إن ما يشهده العالم من تحرير لاقتصاديات السوق وما يتبعها من تحرير للأسواق المالية مما يترتب عليه تزايد انفصال رؤوس الأموال والتوسع في حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة، كل ذلك أدى إلى ضرورة الاستعانة بآليات جديدة للرقابة من خلال إطار تنظيمي يضمن حماية رؤوس الأموال في الشركات والمشروعات وكانت إحدى هذه الآليات هو أسلوب حوكمة الشركات **CORPORATE GOVERNANCE**، أو ما يسمى بالتحكم المؤسسي وما يتبعها من إجراءات تستند على عدة مبادئ تدعو إلى الإدارة الصحيحة والرشيدة وتوطيد العلاقة بين الشركة وأصحابها للحفاظ على حقوق المساهمين وتعظيم الربحية وتفعيل مبدأ محاسبة المسؤولية.

ويهدف هذا البحث إلى تفعيل وتعظيم دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في أسلوب حوكمة الشركات من خلال الإفصاح والشفافية الكاملة عن كل ما يتصل بالقوائم المالية ونتائجها في الوقت المناسب مما يمكن من خلاله تقييم الموقف المالي والأداء وتسهيل الحصول على المعلومات المالية والتي تلعب دوراً رئيسياً في اتخاذ القرارات الاستثمارية ووضع استراتيجيات العمل داخل الشركات وذلك من خلال التطبيق السليم للمعايير المحاسبية ومعايير المراجعة لتفادى الفشل المالي والأزمات الاقتصادية، بما يضمن استمرارية النشاطات وتحقيق النمو الإقتصادي ودعم القدرات التنافسية لخدمة الأهداف المجتمعية وزيادة الدخل القومي.

بحيث من خلال الفصل الأول حددنا الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات و حوكمة الشركات وذلك بغية توضيح الصورة لأهم العناصر التي لها علاقة بمحور دراستنا.

أمّا في الفصل الثّاني فقد تطرّقنا فعالية محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات من خلال عرض وتحليل الاستبيان، بعدما تم توزيعه على مجتمع الدراسة و هم محافظو الحسابات و المحاسبين.

إذن تعبر الحوكمة عن الحكم الرشيد داخل المؤسسات من خلال فرض المزيد من الرقابة على أعمال الشركات حفظا لجميع مصالح الأشخاص ذوي العلاقة، وهو هدف تسعى جميع الشركات الوصول إليه من اجل البقاء وتغذية الاستمرارية والحفاظ على مكانتها في السوق بل الأكثر من ذلك الزيادة بشكل يؤدي إلى نمو أعمالها، لاسيما في ظل عصر كثرت فيه أوجه الفساد المالي والإداري، والتحايل على القانون بشتى الطرق بوسائل أكثر ما يقال عنها أنها معاملات شيطانية، فلا مناص للشركات اليوم إلا بالمضيء قدما للالتزام بالتطبيق مبادئ حوكمة

الشركات، ومن أهم الوسائل الداعمة والمساندة في تحقيقها تفعيل دور المراجعة الخارجية، فهي تعتبر بمثابة صمام أمان ينذر الشركة في الوقت المناسب عن وقوع الاختلالات والتلاعبات والأخطاء المحاسبية الموجودة على مستوى الشركة، ويظهر ذلك جليا من خلال الواجبات التي يتمتع بها المراجع الخارجي والمسؤوليات الملقاة على عاتقه، بالأخص أنها جهة مستقلة عن الشركة لها القدرة على إضفاء شفافية ومصداقية على التقارير المنشورة.

نتائج البحث: من أهم ما نتج عن هذا البحث ما يلي:

- ✓ تعبر الحوكمة عن مجموعة القواعد والأسس والطرق التي تدار وتراقب بها الشركة من اجل الحفاظ على أموال الأطراف ذات العلاقة بها، سواءا كان ذلك من الناحية القانونية، التمويلية أو المحاسبية، وتتمثل الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات في : المساهمين، الإدارة، مجلس الإدارة، أصحاب المصالح مثل العمال، الموردين والعملاء.
- ✓ تختلف أهمية حوكمة الشركات بحسب منظور الجهة إليها، فمن منظور المساهمين هي ضمن تعظيم أرباحهم والحفاظ على أموالهم، أما بالنسبة للإدارة في تسعى إلى تعزيز القدرة التنافسية للشركة، ومن المنظور الكلي فان تطبيق حوكمة الشركات يؤدي إلى توفير المناخ الملائم والمشجع لنمو الاستثمار.
- ✓ تعرف المراجعة بأنها عملية مراجعة الحسابات والتي تتضمن مجموعة من المعايير والمبادئ والأسس من اجل القيام بفحص انتقادي لجميع السجلات والدفاتر والقوائم المالية والمحاسبية للمؤسسة بهدف إعطاء رأي محايد عن وضعية للمؤسسة، فالمراجعة ما هي إلا فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت ومدى فعالية نظم المعلومات في إنتاج معلومات ذات موثوقية عالية وتتميز بالشفافية.
- ✓ تهدف المراجعة إلى أهداف تقليدية والتي بدورها لها قسمين أهداف رئيسية تتمثل في : 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 عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي، وأهداف فرعية ومن أهمها: كشف الأخطاء والغش والتزوير الذي قد يكون في الدفاتر، تساعد الإدارة في رسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في التوقيت المناسب كون تقرير المراجع له قوة الأدلة ويعتمد على الخبرة والمعرفة، التقليل من فجوات ارتكاب الغش والأخطاء، من خلال المراجعة يتخذ مستخدمي القوائم المالية قراراتهم الاستثمارية، وتعتبر أداة معينة لإدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة. أما القسم

الثاني من أهداف المراجعة فتتمثل في الأهداف المتطورة وتتمثل في: القيام بعملية مراقبة الخطة المسطرة من قبل المؤسسة والتأكد من أنها تنفذ كما خطط لها، ومراقبة مدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات الموجودة والطرق المثلى لمعالجتها، الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من خلال منع الإسراف وبالتالي المساهمة في تحقيق اكبر كفاية إنتاجية ممكنة لها.

- ✓ تنقسم المراجعة الى مراجعة داخلية وهي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة. هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، ومراجعة خارجية حيث تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة بإجراء فحص لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا دقيقا ومحايدا، بهدف التحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت شفافيتها وصدقها.
- ✓ تعتبر المراجعة الخارجية بمثابة جرس الإنذار المبكر للشركات، كونها تهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية، وذلك من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية وتدقيق حسابات الشركة، وتدقيق أنظمتها المالية والإدارية والتحقق من موجوداتها، مما يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف والخلل في إدارة الشركة في الوقت المناسب والقيام بوضع الطرق المثلى لمعالجته قبل انتشارها وهذا يبين أنه بتطبيق المراجعة الخارجية فسوف يكون هناك مزيدا من الرقابة والحد من الغش والتزوير أي المساهمة بشكل فعال في إرساء حوكمة الشركات.
- ✓ من اكبر الفضائح المالية التي شهدها النظام الرأسمالي فضائح الشركات انرون وولد كوم وآرثر أندرسون، وترجع أسبابها إلى أخلاقيات المهنة حيث عرفت هذه الشركات العديد من التلاعبات المالية أدت الى فقدان ثقتها في السوق مما تسبب في إفلاسها.

وفي الختام يمكن تقديم التوصيات التالية:

- يجب تطوير وإنشاء وسائل تشجيعية تساهم في جعل المدققين يلتزمون بأخلاقيات مهنتهم، وتعزيز القوانين التي تشجع على استقلالية المدقق وحمايته من مبدأ المنافسة غير الشريفة، قصد قص الطريق على كل من تسول له نفسه سلك سلوك لا أخلاقي.

- لقد بينت كل الشواهد عجز القوانين على الحد من السلوك غير الأخلاقي للمدققين، والحل يكمن في جعل هذه الفئة مشبعة بالقيم وتعاليم الإسلامية ، لأنها أجدى وسيلة يمكن انتهاجها لإيقاف الفساد وترويض النفس البشرية.
- على المنظمات والجمعيات المهنية القيام بالبحث عن وسائل جديدة لضبط أخلاقيات المهنة فضلا عن تطوير وتعديل معايير التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية المعمول بها حاليا بشكل يقلل الخيارات الكثيرة التي تمكن المتلاعبين من استغلالها بشكل مخالف.
- محاولة تسليح وتثقيف المدققين بالحيل والإبداعات المحاسبية لتسهيل عملية اكتشاف الأخطاء وقمعها، ولن يكون ذلك ممكن إلا بإعداد دورات تدريبية مستمرة تأهل المدقق وتجدد معارفه ومكاسبه .
- تشديد الرقابة من قبل الهيئات المسؤولة عن إدارة أسواق الأوراق المالية على الشركات المدرجة من خلال طلب تقارير دورية حول مدى التزام الشركات باستخدام الحوكمة في الإفصاح ، ومحاولة النظر في مدى التزام شركات المراجعة الخارجية بأخلاقيات المهنة التي أصبحت عملة نادرة، يتشبث بها الأغبياء والضعفاء .

المـــراجـــــــــــــع

أولا: المراجع باللغة العربية:

I. الكتب:

1/ طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات: المفاهيم، المبادئ، التجارب**، الدار الجامعية، مصر، 2001.

2/ حمد مصطفى سليمان ، **حوكمة الشركات و معالجة الفساد الإداري (دراسة مقارنة)**، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر-، 2006.

3/ محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005.

4/ محفوظ جودة، **التحليل الإحصائي باستخدام SPSS**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2008.

5/ محمد خير، سليم أبوزيد، **أساليب الاحصائي باستخدام برمجية SPSS** ، دار الصفا للطباعة و النشر، الطبعة الاولى، الأردن،2005.

II. الرسائل الجامعية:

1/ قادير إبراهيم ،**دور محافظ الحسابات في تأمين الإنتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية والتسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، السنة الجامعية2012/2011.

III. الملتقيات

1/ بن ثابت علال وبن جاب الله محمد، **المستثمرون المؤسسون ببورصة الأوراق المالية ودورهم في التأثير على حوكمة المؤسسات، في الملتقى الدولي حول سياسات التمويل وأثرها على الاقتصاديات و المؤسسات، دراسة حالة الجزائر و الدول النامية-بسكرة- الجزائر**،21-22 نوفمبر 2006.

2/ شوقي جباري، فريد خميلي جامعة ، **دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات، الملتقي الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة 20أوت 1955 -سكيكدة-،11-12 أكتوبر 2010.

IV. المجلات

1/ أحمد زكريا صيام، **دور الحاكمية في الحد من تداعيات الأزمة المالية على بورصة عمان**، مجلة علوم إنسانية العدد 42، قسم العلوم المالية و المصرفية، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن،2009.

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

V. مواقع الأنترنت

www.grence.com/1 . محمد حسن يونس، محددات الحوكمة ومعاييرها،

www.cipe-arabia.org2 كاترين.ل.كوتشا هلبلينج، جون.د.سوليفان، "غرس حوكمة الشركات في الاقتصادات النامية والصاعدة والانتقالية"، مركز المشروعات الدولية الخاصة، ص: 03، على الموقع الشبكي.

3 /عاطف علاونه،حوكمة الشركات في فلسطين –التحديات والآفاق المستقبلية–،كلية الحقوق–جامعة بيرزيت،2008:http :// www.saaid.net/Doat/hasn/hawkama.doc ، ص3

4/شفق عبد الحافظ، وسام عبد الرزاق، دور الحوكمة في الإصلاح الإداري، من الموقع الالكتروني: www.nazaha.iq/search_web/muhasbe/6.doc//:http

5/، http://www.jps-dir.com/forum/forum

مصطفى فتح الله صقر، حوكمة الشركات وبيئة المراجعة

VI. القوانين

1/ قانون رقم 10-01 مؤرخ في 24 رجب 1431 الموافق 29 يونيو 2010، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 42 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

I les livres:

1/ J.F.Gavanou, et autres, Controlor ET Auditor, dunod, 2006, P27.

الملاحق

ملحق رقم 01

الرقم	أسماء المحكمين
01	الدكتور سويسي هواري
02	الدكتور زرقون محد
03	الدكتور شربي محمد الآمين

ملحق رقم 02

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

إستمارة إستبيان

تحية طيبة..... وبعد

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، قسم العلوم التجارية بكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، ومن خلال موضوع المعنون ب" **دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات**" وتهدف هذه الدراسة لمعرفة أراءكم حول مدى مساهمة محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات.

لذا فإننا نأمل التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة بوضع إشارة X في الخانة التي تتفق مع رأيك كمساعدة منكم على إنجاح الدراسة، مع العلم بأن هذا الاستبيان مخصص لأغراض البحث العلمي فقط، وسيكون موضع السرية التامة، وعلما بان نتائج البحث سوف تكون تحت طلبكم في أي وقت إذا رغبتم في ذلك. ويشكر الطالب لسيادتكم تعاونكم الصادق معه واستجابتكم الكريمة للعمل على خدمة البحث العلمي

للتواصل الطالب بوهايشة بلخير

bouhaichabelkhir@yahoo.com

المحور الأول: البيانات الشخصية

1. **الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐
2. **العمر:** أقل من 30 سنة ☐ من 31 سنة إلى 40 سنة ☐ أكثر من 40 ☐
3. **المؤهل العلمي:** ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى ☐
4. **الوظيفة:** خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐
5. **الخبرة المهنية:** أقل من 5 سنوات ☐ من 6 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

المحور الثاني: مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها

العبـــــارة	موافق	محايد	غير موافق
1. حوكمة الشركات هو نظام متكامل للرقابة المالية و الغير مالية و الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة و الرقابة عليها.			
2. الحوكمة هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات و التحكم في أعمالها.			
3. حوكمة الشركات هو مجموعة من القواعد و الحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة و قيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين.			
4. هل الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرارات الاستثمار في الأوراق المالية ، يكون أكثر في الوحدات الاقتصادية التي تطبق حوكمة الشركات؟			
5. هل هناك إقبال من المستثمرين على الاستثمار على الوحدات الاقتصادية التي تطبق حوكمة الشركات؟			
6. هل تعتبر مبادئ حوكمة الشركات أحد العوامل الرئيسية التي تساهم في تشجيع رأس المال الأجنبي للدخول بالاستثمارات في الأسواق الناشئة؟			
7. هل تطبيق حوكمة الشركات يزيد من الثقة في المعلومات المحاسبية لما يتضمنه من مراعاة للجوانب القانونية والرقابية والارتقاء بالممارسة المحاسبية؟			
8. هل عند إتباع معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين و الدائنين، يؤدي إلى قيام نظام قوي لحوكمة الشركات يساعد على منع وقوع الأزمات الدورية؟			
9. هل عند تطبيق حوكمة الشركات يؤثر بشكل مباشر على التقارير والقوائم المالية وعلى عملية المراجعة في الوحدة الاقتصادية؟			
10. تهدف مبادئ حوكمة الشركات إلى حماية حقوق حملة الأسهم، و تحقيق المعاملة العادلة لحملة الأسهم، و الاهتمام بدور أصحاب المصالح و الحرص على الإفصاح و الشفافية و تأكيد مسؤولية مجلس الإدارة عن أعماله.			

المحور الثالث: تأثير مهنة المراجعة على تحسين أداء حوكمة الشركات

العبـــــارة	موافق	محايد	غير موافق
11. هل المراجعة القانونية هي التي يفرضها القانون و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات؟			
12. محافظ الحسابات هو شخص مستقل، كفء يقوم بمهام المراجعة القانونية تتوفر فيه صفات معينة كالنزاهة و الأمانة.			
13. هل الهدف من المراجعة هو تقرير مدى عدالة تمثل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة و التغيرات في مركزها المالي؟			
14. هل يوجد لدى محافظي الحسابات اطلاع على مفاهيم حوكمة الشركات وإلمام بمبادئه وقواعده وأهدافه؟			
15. هل يساعد المراجعون الخارجيون المؤسسات على تحقيق المساءلة و النزاهة و تحسين العمليات فيها، و يغرسون الثقة بين أصحاب المصالح و المواطنين بشكل عام؟			
16. هل يحرص المراجع على كتمان الأسرار و المعلومات التي يطلع عليها خلال عمله، ولا يصرح بها لأي طرف عدا الجهات التي يوجب القانون تقديمها لها؟			
17. هل يسعى المراجع الخارجي على وجود نظام محاسبي فعال يوفر المعلومة الجيدة التي تساعد على إعداد قوائم مالية صحيحة يمكن الاعتماد بها؟			
18. هل تبني فكرة المراجعة و اعتبارها وسيلة تساعد المسيرين و المسؤولين على التحكم في تسير الأمور؟			
19. هل يحرص محافظ الحسابات على تخطيط عملية المراجعة بعد الاطلاع على أعمال الشركة بعناية؟			
20. منع المراقبين للحسابات الذين كانوا يعملون كمديرين أو كأعضاء مجلس إدارة أو كمدققين سابقين في نفس شركة العميل من تدقيق هذه الشركة.			
21. ينبغي للمراجعين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة و			

المحاسبة أمام المساهمين.			
22. يعد محافظ الحسابات الحالي تقريرا خاصا يوجه إلى الهيئة الاجتماعية المختصة يبدي فيه رأيه حول إعادة التقييم و كذا حول السبل و الطرق المستعملة، مع التزامهم بتطبيق معايير المراجعة الدولية و المحلية.			

الفهـــــــــــــــرس

البيـــــــان	الصفحة
آيـــــة قرآنيـــــة.....	III
الإهـــــــــــداء.....	IV
شكر و تقـــــــــدير.....	V
الملخـــــــــــص.....	VI
قائمة الأشـــــــكال.....	VIII
قائمة الجـــــــــداول.....	IX
قائمة الملاحـــــــــق.....	X
قائمة الاختصارات و الرموز.....	XI
المقدمـــــــــــة.....	أ – ج
الفصل الأول: **الاطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات و حوكمة الشركات.**	18– 40
تمهيد.....	19
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات و حوكمة الشركات.....	20
المطلب الاول: مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية.....	20
المطلب الثاني: مدخل لحوكمة الشركات.....	23
المبحث الثاني: الدراسات السابقة و أهم الاختلافات الحالية.....	35
المطلب الاول: الدراسات السابقة.....	35
المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.....	36
خلاصة الفصل.....	40
الفصل الثاني: **فعالية محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات – حالة ورقلة –**	41 – 62
تمهيد.....	42

المبحث الاول: إجراءات الدراسة و الوسائل المستخدمة..... **43**
المطلب الاول: عرض الإستبيان..... **43**
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة..... **46**
المبحث الثاني: إجراءات و معالجة الاستبيان..... **51**
المطلب الاول: اختبار الفرضيات و تحليل نتائج الاستبيان..... **51**
المطلب الثاني: الاستنتاجات و توصيات..... **59**
خلاصة الفصل..... **62**
الخاتـــمـــــــــــة..... **64**
قائمة المصادر و المراجع..... **69**
المـــــلاحـــــــــق..... **72**
الفهـــــــــــــرس..... **78**