

متطلبات الرقابة الخارجية لمحافظ الحسابات كآلية للحوكمة في الشركات

- حسب القانون 01/10 المتعلق بمهام الخبير المحاسب والمحافظ للحسابات -

Exigences de l'audit externe pour les commissaires aux comptes en tant que mécanisme de gouvernance dans les entreprises - Selon la loi 10/01 relative aux missions de l'expert-comptable et du C.A.C.

بلال حسناوي^{1*}، نور الدين صراب²¹ كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة سوق أهراس الجزائر² كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة بليدة 2 الجزائر

تاريخ الاستلام: 2025/05/30 تاريخ القبول: 2025/06/29

الملخص

تبنّت الشركات الجزائرية تعيين هيئات خارجية للرقابة والتدقيق، حسب نص القانون التجاري الجزائري 59/75، والقانون 01/10، المتعلق بمهام الخبير والمحافظ الحسابات، لضمان تطبيق آليات الحوكمة في الشركات وضمان المساءلة والمحاسبة عن كل التصرفات وتعزيز مناخ الشفافية لعرض القوائم المالية والافصاح المناسب عن النتائج الختامية.

وعلى هذا الأساس تأتي هذه الدراسة لتبيان مهام التدقيق Audit والرقابة لمحافظ الحسابات والخبير المحاسب حسب المشرع الجزائري ومدى التزامهم بمبادئ الحوكمة للشركات في تنفيذ خدمات الفحص والتحقيق والتقرير، كمتطلبات ضرورية لتحديد المسؤوليات ومهام الادارة الداخلية وأقسامها ووضع ضوابط لإساءة استعمال الصلاحيات، وتشجيع المساءلة والمحاسبة لضمان تحسين أداء الأعمال وتحري الصدق والثبات في التقارير ونتائج التسيير. الكلمات الافتتاحية: التدقيق المالي، محافظ الحسابات، حوكمة الشركات، المراجعة المالية، التقارير المالية.

Résumé

Dans ce cadre, cette étude vise à clarifier les missions d'audit et de contrôle des commissaires aux comptes et des experts comptables selon le législateur algérien, ainsi que leur conformité aux principes de gouvernance des entreprises dans la réalisation des services de vérification, d'enquête et de rapport. Il s'agit de exigences essentielles pour définir les responsabilités et les missions de la gestion interne et de ses départements, mettre en place des contrôles contre les abus de pouvoir, encourager la responsabilité et la reddition de comptes pour garantir l'amélioration des performances des affaires et assurer l'intégrité et la constance des rapports et des résultats de gestion.

Mots-clés : audit financier, commissaire aux comptes, gouvernance d'entreprise, révision comptable, états financiers.

1-تمهيد

التدقيق المالي كمهنة عرفت تطورا في العصر الراهن خاصة من خلال اصدار معايير التدقيق الدولية، وبفعل انفصال الإدارة عن الملكية في الشركات توسع مفهوم التدقيق المالي وزادت أهميته من خلال الرقابة الخارجية على الأموال المستثمرة للمساهمين والملاك، وأصبحت المصادقة على القوائم المالية شرط للتسجيل في هيئة الأسواق المالية، كما أدى تحيين الإصدار العالمي لمعايير التدقيق الدولية والاقليمية من خلال منظمات وهيئات إلى تفعيل أنشطة التدقيق من خلال الالتزام بتطبيق المعايير في المسار العملي للمدقق، وبخاصة في خطوات ومراحل تنفيذ برنامج التدقيق وتحسين خطته ميدانيا، كما انعكس هذا التطور على الجزائر وذلك من خلال تفشي بعض مظاهر فشل التدقيق في مهامه وبخاصة في اصدار تقارير نظيفة تعبر عن عدالة وجوهية التقارير المالية للشركات الوطنية وكذلك ظهور مخاطر التدقيق، من خلال اصدار تقرير ايجابية لعمليات وحسابات سلبية لا تعكس جوهرية المهنة، كذلك اصدار تقارير مراجعة ايجابية والمؤسسات الوطنية تعاني من الافلاس، ونتيجة اصدار قانون المحاسبة المالية (SCF)، 11/07، ورغبة وزارة المالية الجزائرية في الاشراف على المهنة وتولي وصايتها،

*اسم المؤلف(1) المرسل للمقال

كسلطة سلمية وعليا، يعد تولى المصنف الوطني للمحاسبة CNC، أصدر المشرع الجزائري قرارات تشمل معايير تدقيق الجزائرية ولوائح تنظيمية لتنظيم مهنة المراجعة وتحسين تطورها، كما أدى الانتقال إلى مفهوم الحوكمة للشركات وتجسيد آلياتها من المساءلة والشفافية والافصاح، إلى النهوض بجودة التدقيق وتوسيع مفهوم الوكالة كأساس لتبني مفاهيم الفحص والتحقيق والرقابة على التقارير المالية المعدة من طرف مجلس الادارة والتسيير في الشركات، باعتبار خدمات التدقيق تشمل خدمات التأكيد والتصديق للمعلومات المالية والمحاسبية كنتائج ختامية للأنشطة الاقتصادية وبخاصة في اطار المهام الموكلة لمحافظ الحسابات والخبير المحاسب حسب ما نص عليه القانون 10-01، الذي يعتبر أن محافظ الحسابات كشخص مسؤول على انتظام وصدق القوائم المالية وتقارير التسيير المرسلة للجمعية العامة، في اطار التعاقد الاجباري والاختياري حسب الأمر 05-05 المتضمن قانون المالية لسنة 2006، والقانون التجاري 75-59، الذي يحدد مهام محافظ الحسابات في الشركات.

وعلى هذا الأساس يتطلب على محافظ الحسابات توفير المسؤولية الكافية والعناية المهنية اللازمة كاجتهادات مهنية في اطار تنفيذ توصيات الصادرة حسب القرارات والمراسيم التنظيمية للمصنف الوطني للمحاسبة ووزارة المالية في تنفيذ خدمات التدقيق بكل استقلالية وحياد وتبني معايير التدقيق الجزائرية وسلوك النزاهة في تجسيد خدمات التدقيق والرقابة الخارجية على القوائم المالية والكشوفات المحاسبية document de synthèse، وبخاصة الختامية، وتكوين رأي فني ومحايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومصادقية التقارير الختامية، في اطار تجسيد آليات الحوكمة من جهة وتجسيد نظرية الوكالة في اطار النزاهة والمسؤولية، مما يوفر الرقابة الفعالة على حسن استثمار أموال المساهمة والحفاظ على الممتلكات الكيان والاصول، ويوفر قدر من المحاسبة للمسؤولين والشفافية للتقارير المرسلة، وتحقيق الافصاح المحاسبي عن المعلومات والبيانات الفعلية عن الوضعية المالية الحقيقية والمركز المالي للشركات، خاصة وأن خدمات التدقيق في اطار تجسيد مبادئ الحوكمة توجه للاستخدام الخارجي وضمان الاستفادة من رأي محافظ الحسابات في اطار الرقابة على الأداء والتخطيط الاستراتيجي، وضمان توجيه سلوك المستثمر في الاسواق المالية بناء على المؤشرات التي تعكس الاداء الداخلي للشركات في اطار التداول والاكتتاب للاسهم والسندات في البورصات والأسواق المالية. وعليه من خلال ما سبق يمكن أن طرح الإشكالية التالية:

1-1 الإشكالية

هل يساهم التدقيق في تفعيل آليات حوكمة الشركات (المؤسسات) في الجزائر؟

وتفرعت عنها إشكاليات ثانوية نذكر منها:

- ما هي مهام ومسؤوليات والتزامات محافظ الحسابات كهيئة خارجية للرقابة في اطار الحوكمة؟
- هل يراعي محافظ الحسابات مبادئ الحوكمة¹ في تنفيذ إجراءات التدقيق للكشوفات المحاسبية؟
- هل تقارير المراجع المالي في الجزائر توفر ضمانات للمحاسبة والمساءلة من حيث الإعداد للقوائم المالية واصدارها وإرسالها؟

1-2 الفرضيات:

- يساهم محافظ الحسابات من خلال تنفيذ التدقيق في تحسين ورفع جودة القوائم المالية، مما يتيح المساءلة والمحاسبة عن كل الأخطاء والمخالفات المرتكبة في اعداد واصدار القوائم المالية.
- يلتزم محافظ الحسابات في اطار المهام الموكلة له بالعناية المهنية وفق المعايير الدولية والمحلية للتدقيق بتجسيد خدمات التأكيد والتصديق للمعلومات المالية والمحاسبية بما يوفر ضمانات للإفصاح المحاسبي في اطار تطبيق مفاهيم حوكمة الشركات وعلاقتها بالرقابة الخارجية.
- لا يلتزم محافظ الحسابات إلى حد بعيد في صياغة تقارير المراجعة النهائية بمبادئ الحوكمة للشركات .

1-3 أهمية الدراسة: تنبع أهمية الدراسة من خلال معالجتها لموضوع التدقيق المالي باعتباره من بين أهم آليات الحوكمة في إطار تجسيد المساءلة والمحاسبة والشفافية والإفصاح المحاسبي عن كل الاصدارات للتقارير المالية والكشف عن حقيقة الأحداث الاقتصادية، كما تتجلى أهمية الموضوع أيضا في رغبة المشرع الجزائري من تنظيم مهنة المراجعة وتحسين مهام التدقيق وضبط المهنة وفق اصدار معايير للرفع من جودتها ومواكبة التطورات الراهنة في مجال التدقيق والمحاسبة على مستوى الدولي والإقليمي، وتبني مبادئ الحوكمة للشركات لضمان النزاهة والتحري بالمسؤولية في تنفيذ خدمات التدقيق والرقابة على الأنشطة المالية والمحاسبية لضمان الكفاءة والفعالية للتمويل والاستغلال في الشركات الوطنية، للحفاظ على مكانتها في الأسواق الداخلية والاتجاه نحو الأسواق المالية وتوسيع رأسمالها والحفاظ على حقوق المساهمين.

1-4 أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى توضيح:

- مهام والتزامات محافظ الحسابات.
 - مسار ومنهجية التدقيق حسب المشرع الجزائري.
 - كيفية إعداد التقارير النهائية للمراجعة.
 - مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في مهنة محافظة الحسابات في الجزائر
- 1-5 محاور الدراسة:** تقوم الدراسة على تسليط الضوء حول النقاط التالية:
- أولا مهام والتزامات محافظ الحسابات حسب القانون 01-10
 - ثانيا حوكمة الشركات المفاهيم والأسس
 - ثالثا الرقابة الخارجية لمحافظ الحسابات كآلية للحوكمة في الشركات

❖ أولا: مهام والتزامات محافظ الحسابات حسب القانون 01-10

1. **الاطار القانوني (المكتسبات القبلية):** أهم المصادر القانونية المنظمة لمهنة محافظة الحسابات حسب المشرع الجزائري:
 - قانون 01-88 / 88-04 الصادر في 12 / 01 / 1988.
 - القانون 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق لـ 27 أبريل 1991.
 - رقم 01-10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 جانفي سنة 2011 يحدد شروط وكيفية الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
 - المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في أول ربيع الأول عام 1434 الموافق 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.
 - الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975 الذي يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم.
 - قرار رقم 103 SPM/94 / المؤرخ في 02/02/1994، المتعلق بالعنايات (الاجتهادات) المهنية لمحافظ الحسابات.
2. **مفهوم محافظة الحسابات حسب المشرع الجزائري**

يُعتبر محافظ الحسابات كشخص ممثلاً لممارسة المراجعة القانونية الخارجية، أو ما يعرف بالتدقيق المالي الخارجي، حيث يمثل وظيفة رقابية مستقلة تهدف إلى ضمان شفافية ومصادقية المعلومات المالية. وقد عرّفته المادة 27 من القانون رقم 08-91 بأنه: "هو كل فرد يمارس، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الشخصية، مهنة التحقق من صحة وشرعية حسابات المؤسسات والهيئات عند اختتام دورتها المالية". (قانون 08/91، 1991، ص654، بتصرف)

وانطلاقاً من هذا النص، أقرّ المشرع الجزائري إلزامية إخضاع غالبية المؤسسات الاقتصادية لرقابة قانونية خارجية مستقلة، تتمثل مهمتها الأساسية في التصديق على صحة ودقة الحسابات السنوية، فضلاً عن التحقق من صحة المعلومات الواردة في تقارير التسيير الصادرة عن مجلس الإدارة، دون أن تمتد هذه الرقابة إلى التدخل في عملية تسيير المؤسسة أو التأثير على قراراتها التشغيلية.

وبناءً على ما سبق، تظطلع الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة، ووفقاً لأحكام المادة 678 من القانون التجاري الجزائري، بمهمة تعيين محافظ الحسابات - أو أكثر - لمدة ثلاث (03) سنوات، مع إمكانية تجديد عقد التوكيل (Le mandat) مرة واحدة فقط، بما يضمن استمرارية الرقابة المالية ضمن إطار زمني محدد قانوناً.

وفي السياق ذاته، نصّت المادة 22 من القانون رقم 10-01 على أن المدقق المالي الخارجي أو محافظ الحسابات هو: "يُعد كل شخص يمارس بصفة قانونية، وعلى عاتقه وتحت مسؤوليته المهنية، مهام التحقق من صحة الحسابات المالية للكيانات الاقتصادية والتأكد من انتظامها ومدى امتثالها للأحكام التشريعية والتنظيمية السارية، في إطار عقد الوكالة بمثابة مراقب حسابات معتمد وموكل بالتصديق على التقارير المالية الختامية في إطار تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية وضمان شفافيتها وعرضها للأطراف ذات المصلحة من خلال إعطاء رأيه الفني والنهائي". (قانون 10/01 ، 2010، ص7، بتصرف).

ويُظهر هذا التعريف مدى المسؤولية المهنية والقانونية التي يتحملها المدقق الخارجي، بوصفه طرفاً مستقلاً يضطلع بمهمة التحقق من صدقية البيانات المالية ومدى توافقها مع الإطار التشريعي والتنظيمي الساري.

كما يتّضح من خلال التعاريف القانونية السالفة الذكر أنّ مهمة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري تتمثل في ممارسة رقابة مستقلة ومنهجية على الأنشطة المالية والمحاسبية التي تباشرها الشركة طيلة فترة نشاطها، وذلك من خلال فحص الوثائق والمستندات المحاسبية، والتحقق من مدى مطابقتها للمعايير القانونية والتنظيمية المعمول بها، وصولاً إلى المصادقة على الحسابات السنوية ونتائجها المالية بما يضمن الشفافية والمصادقية في عرض الوضعية المالية للمؤسسة.

3- مهام محافظة الحسابات حسب المشرع الجزائري:

من بين المهام الموكلة للمراجع الخارجي المستقل حسب ما نصت عليها المعايير الدولية للتدقيق وكذا المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، والتي تندرج ضمن مهمة محافظة الحسابات، وتتجلى في إطار المراجعة القانونية، وفي جملة من الوظائف الرقابية، التي تهدف إلى ضمان شفافية ومصداقية المعلومات المالية للمؤسسة، دون أن تمتد إلى التدخل في تسييرها، وذلك على النحو الآتي: (قانون 08/91 ، 1991، ص654، بتصرف)

- التأكد من صحة ومصداقية الحسابات السنوية، التي ينبغي أن تعكس بشكل صادق صورة حقيقية وعادلة لنتائج الدورة المالية، مع التحقق من الوضعية المالية العامة وأصول المؤسسة؛
- فحص مدى تطابق الحسابات السنوية مع المعطيات والمعلومات المدرجة في تقارير التسيير المعدة من طرف القائمين على الإدارة، لفائدة مختلف الأطراف المعنية كالمساهمين، الشركاء، المؤسسات البنكية وغيرها؛
- إبلاغ الإدارة أو الجمعية العامة للمساهمين بأي نقائص أو اختلالات قد يقف عليها محافظ الحسابات خلال أداء مهامه، والتي من شأنها التأثير سلباً على السير العادي لنشاط المؤسسة واستمراريتها؛
- التأكد من التزام المؤسسة محل المراجعة بالمبادئ والأسس المحاسبية والمعايير المعترف بها، وبأن القيم المحاسبية والأوراق المالية والمستندات المثبتة للعمليات تتسم بالمصادقية والشفافية، بما يسمح للحسابات المالية أن تعكس حقيقة الوضعية، وتمكّن المسيرين من اتخاذ قرارات رشيدة ونزيهة مبنية على بيانات دقيقة ومعطيات موثوقة.

(A.Couret & J.Igalens & H.Penan, 1995, p31-33,)

ولتفعيل مهمة فحص وتدقيق الحالة المالية للمؤسسة بكفاءة، يتعين على محافظ الحسابات الالتزام بمجموعة من القواعد والخصائص المهنية والسلوكيات الاحترافية التي تؤطر ممارسة المهنة، والتي تضمن استقلاليته، وحياده ودقته، وموضوعيته في مراجعة الحسابات، بما يعزز الثقة في النتائج الصادرة عن هذه الرقابة القانونية أو الإلزامية.

بالإضافة إلى ذلك يمنع محافظ الحسابات من ممارسة بعض المهام المرتبطة بحدود اختصاصاته كما حددها القانون الأساسي للمهنة، ولقد تم أخذها بصورتها المذكورة في القانون تفاديا للمخالفات وإثباتا للاستحقاقات: (قانون 01/10، 2010، ص11)

- القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده.

2- الخبير المحاسب: l'expert comptable

الخبير المحاسب كل شخص يمارس بصفة اعتيادية، وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهام تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة، بالإضافة إلى مراجعة مختلف أنواع الحسابات الخاصة بالمؤسسات والهيئات في الحالات المنصوص عليها قانوناً، والتي تكلفه بها هذه الجهات تعاقدياً لأداء مهام الخبرة الحسابية.

وعلاوة على ذلك، يقوم الخبير المحاسب بمسك، مركزة، فتح، ضبط، مراقبة، وتجميع المحاسبة للمؤسسات والهيئات التي لا تربطه بها علاقة تعاقدية أو عقد عمل، وخاصة بطابع استشاري من الجمعية العامة للمؤسسة أو في إطار الخبرة القضائية من جهات رسمية، بما يعكس نطاق مسؤولياته المهنية الواسعة في ضمان سلامة النظام المحاسبي والمالي لهذه الجهات. (قانون 01/10، 2010، ص6، بتصرف)

ب- مهام: يتكفل الخبير المحاسب بالمهام الرقابية والاستشارية في حدود اختصاصاته كمدقق مالي وخبير استشاري في مجال المصادقة على الحسابات وتقييم النتائج المالية وصحة الوضعيات المالية في المؤسسات ذات طابع الاقتصادي والتجاري: (قانون 01/10، 2010، ص6، بتصرف)، وقد حدد القانون الأساسي للمهنة أهم تدخلات الخبير المحاسب في تنفيذه للمهام الرقابية :

- تنظيم وفحص وتقييم وتحليل كل أنواع المحاسبة المطبقة في المؤسسة.
- مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات في إطار الاندماج أو الاستحواذ.
- التدقيق المالي والمحاسبي للشركات باعتباره صاحب خبرة واعتماد بمؤهل قانوني.
- تقديم استشارات للشركات والتحليل المالي للهيئات الاجتماعية والاقتصادية خصوصاً في المجالات المالية.
- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

3- طرق ممارسة مهنة محافظة الحسابات:

يتمتع محافظ الحسابات، بموجب أحكام القانون رقم 10-01، بصلاحيات رقابية واسعة تمكنه من أداء مهامه بشكل مستقل وفعال، بما يعزز مصداقية النظام المالي والمحاسبي للمؤسسات. ومن بين أهم هذه الصلاحيات ما يلي:

- الحق في الاطلاع، في أي وقت ومن عين المكان، على السجلات المحاسبية، الميزانيات، المراسلات، محاضر الاجتماعات، وكافة الوثائق المالية والكتابات المحاسبية والمستندات العملية التي تعود للكيان محل المراجعة (قانون 10-01، 2010، ص8، بتصرف)؛
- إمكانية طلب التوضيحات وطرح الاستفسارات والحصول على المعلومات الضرورية من القائمين على الإدارة، أو من الأعوان التابعين للمؤسسة، والقيام بكل عمليات التفتيش التي يراها ضرورية في إطار ممارسة مهامه الرقابية.

- التقدم بطلب إلى الأجهزة المختصة من أجل الحصول على بيانات تتعلق بالمؤسسات المرتبطة بالشركة محل المراجعة، أو تلك التي تجمعها بها علاقة مساهمة مباشرة أو غير مباشرة؛
- إلزام مسؤولي الإدارة بإعداد وتقديم كشف محاسبي دوري كل ستة (06) أشهر على الأقل، وفقاً لمخطط الحصيلة والوثائق المنصوص عليها في التشريع المحاسبي؛
- في حال تعرضه لأي عرقلة أثناء ممارسة مهامه، يلتزم محافظ الحسابات بإبلاغ هيئات التسيير كتابياً، وذلك قصد تطبيق مقتضيات القانونية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- تحديد نطاق وكيفية تنفيذ مهمة الرقابة القانونية على الحسابات وسيرورتها، وفقاً لمعايير التدقيق والواجبات المهنية المصادق عليها من قبل الوزير المكلف بالمالية، وذلك في إطار رسالة مرجعية منصوص عليها في دفتر الشروط الذي يلتزم به المراجع؛
- الحضور الإلزامي لأشغال الجمعيات العامة عند استدعائه لمناقشة تقاريره، مع احتفاظه بحق التدخل عند الاقتضاء، في الاجتماعات المرتبطة مباشرة بممارسة مهامه؛
- الالتزام القانوني بحفظ ملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات، ابتداءً من أول يناير الذي يلي آخر سنة مالية ضمن العهدة المتعاقد بشأنها.

وتبرز هذه الأحكام مدى الأهمية التي توليها المنظومة التشريعية الجزائرية لاستقلالية محافظ الحسابات، وتمكينه من الوسائل القانونية اللازمة لضمان أداء مهامه الرقابية وفق أعلى معايير المهنية والشفافية.

4- مسؤوليات ممارسة مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:

- حدد القانون 10-01 مسؤوليات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في الفصل الثامن منه كالاتي: (قانون 01/10، 2010، ص11)
- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل بمعنى العناية المهنية والاجتهادات المبذولة في إطار الرقابة والتحقيق والتفتيش والبحث والتحري عن كل معلومة مالية ومحاسبية مقيدة في النظام المحاسبي المعمول به، دون النتائج المتعلقة بما يتوصل إليه من مخالفات وانحرافات وغش وعدم التوافق مع الادارة أو ما يخلق نزاعات ومعارضة مع أصحاب السلطة وادارة المؤسسة.
 - يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنه في الحدود التعاقدية، وهذا فيما يخص التقصير عن اتمام المهمة بكفاءة وعدم التحيز لي شخص كان والالتزام بالموضوعية والنزاهة وعدم الحاق الضرر بالمصلحة المتعاقدة.
 - يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامناً تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.
 - لا يُعفى محافظ الحسابات من المسؤولية القانونية بشأن المخالفات المرتكبة داخل المؤسسة، حتى في الحالات التي لم يكن طرفاً مباشراً فيها، ما لم يُثبت أنه قد قام بجميع الالتزامات المهنية المترتبة على مهامه، وذلك وفقاً للمعايير المعتمدة في مجال التدقيق. وتتحقق هذه الإعفاءات من المسؤولية إذا أثبت المراجع أنه: (قانون 01/10، 2010، ص11، بتصرف)

- قام بما تقتضيه مهمته من فحص وتبليغ وفق الأصول المهنية،
- أعلم مجلس الإدارة بالمخالفات التي اكتشفها خلال عملية المراجعة،
- تبين له لاحقاً أن هذه المخالفات لم تُعالج بشكل مناسب خلال أول جمعية عامة عُقدت بعد اطلاعه عليها،
- في حالة ما إذا كانت المخالفة تستدعي التدخل القضائي، فإنه يُلزم بإخطار وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة، وذلك بموجب الواجب القانوني للإبلاغ عن الوقائع ذات الطابع الجزائي.

وتؤكد هذه المقتضيات التشريعية على مركزية مبدأ "المسؤولية المهنية" في أداء محافظ الحسابات، وضرورة التقيد والصرامة في الواجبات المهنية وضرورة اتخاذ لمبادرات فعلية وتدابير فورية عند اكتشاف أي تجاوز، وتبليغ عن كل إجرام في حق المؤسسة (أصولها) أو التزاماتها (خصوصها) حماية للمصلحة العامة وضماناً لسلامة الأداء المالي وارساء لمبادئ الحوكمة المؤسسية.

- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.
- تُرتب المسؤولية التأديبية على كل من الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، أمام اللجنة التأديبية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، وذلك عن كل إخلال بالواجبات المهنية أو انتهاك لقواعد السلوك الأخلاقي والمعايير الفنية المعمول بها في مهنة المحاسبة والتدقيق.

وتظل هذه المسؤولية قائمة حتى بعد انتهاء علاقة الممارس بمهامه الرسمية، بما في ذلك حالات الاستقالة أو الإنهاء الطوعي للعهد، في إطار تتبع ما ينتج عنه رأيه وقراراته الخاصة بالفحص والتدقيق وهل يعكس انجازاته وجودة عمله، وحيث لا يُسقط انتهاء المهام آثار المخالفات المرتكبة خلال فترة الممارسة. ويأتي هذا التأطير القانوني بهدف صون نزاهة المهنة، وضمان التزام المهنيين بأعلى درجات الانضباط الأخلاقي والامثال المهني.

- تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها في: (قانون 01/10، 2010، ص11، بتصرف).
- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر.

- الشطب من الجدول. الخاص بتعيين الممارسين للمهنة سنويا حسب الاشتراكات المدفوعة للمصنف الوطني للمحاسبة.

تنص المادة 73 من القانون المنظم لمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، على تجريم ممارسة هذه المهن دون استيفاء الشروط القانونية المعتمدة، واعتبارها مخالفة تستوجب العقوبة. ويُعاقب كل من يزاوّل هذه المهن بطريقة غير قانونية بغرامة مالية تتراوح بين 500.000 دج و2.000.000 دج. وفي حالة العود، تُشدد العقوبة لتشمل الحبس لمدة تتراوح من ستة (06) أشهر إلى سنة، بالإضافة إلى مضاعفة قيمة الغرامة المالية.

ويعكس هذا النص التشريعي الطابع الحمائي للمهنة، إذ يهدف إلى صون مصداقية الممارسات المحاسبية والتدقيقية، وحماية المهنة من التطفل والممارسة غير الشرعية التي قد تُهدد جودة المعلومات المالية وسلامة الإفصاح المحاسبي، وحرصا على الكفاءة والنزاهة لضمان جودة التدقيق وفعالية التحقيق كما يُكرّس مبدأ الاحتراف المهني القائم على التنظيم القانوني والامثال الصارم للمعايير المعتمدة. وخاصة المعايير الجزائية للتدقيق NAA، التي تضمنت أهم الشروط العامة في شخص المدقق وفي مؤهلاته (قانون 01/10، 2010، ص11، بتصرف).

- إخطار السيد وكيل الجمهورية : حرص المشرع الجزائري على تكريس دور فعال للسلطة القضائية في تتبع النشاط القانوني للمؤسسات الاقتصادية، من خلال تمكين القضاء من الرقابة غير المباشرة على سير الشركات. وفي هذا الإطار، ألزم محافظ الحسابات بموجب النصوص التشريعية ذات الصلة، ولا سيما القانون التجاري والقوانين المكملّة له، بإبلاغ وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة بكل الأفعال أو الوقائع والتحقيقات والتجاوزات التي تُشكّل خرقاً للتشريعات المنظمة لحياة الشركة، ولا تتفق مع توجهات المساهمين وكذا القانون الداخلي بما في ذلك الانتهاكات المرتبطة بممارسة مهنة التدقيق والمراجعة المحاسبية. (قانون 01/10، 2010، ص11، بتصرف).

وتُجسد هذه الآلية مبدأ الحوكمة القانونية للمؤسسة، وتُعزز من شفافية المعلومات المالية، كما تُضفي بعداً قضائياً وقائياً على وظيفة محافظ الحسابات، بما يحول دون تفشي التجاوزات أو الإخلال بالضوابط القانونية ذات الصلة بتسيير الشركات. (فتحي، 2013، ص 43)

5- شروط تعيين محاضي الحسابات: تخضع مهنة محافظ الحسابات لجملة من الشروط القانونية والمهنية التي تختلف باختلاف طبيعة الشخص (طبيعي أو معنوي)، وذلك بالنظر إلى حساسية المهام الموكلة إليه وتعدد مسؤولياته في التدقيق، واختلاف ظروف عمله وتنفيذ تقنيات وأدوات رقبته، مما يستدعي توفر الكفاءة والاستقلالية والالتزام بالمعايير المحاسبية والتشريعية لضمان نزاهة وجودة الممارسة المهنية.

ويُعد احترام هذه الشروط شرطاً أساسياً لضمان كفاءة المدقق، وتعزيز استقلاليته المهنية، وحماية وظيفة المراجعة من أي انحراف محتمل قد يضر بمصداقية التقارير المالية، أو يؤثر على سلامة اتخاذ القرار داخل المؤسسة. (فتحى، 2013، ص 40، بتصرف).

5-1- الشخص الطبيعي: تنص المادة 6 من القانون رقم 08/91 المنظم لمهنة محافظ الحسابات على الشروط الواجب توافرها في الأفراد الراغبين في ممارسة المهنة، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

تتضمن الشروط التي نصت عليها المادة 6 من القانون رقم 08/91، والتي يجب توافرها في الأشخاص الراغبين في مزاوله مهنة محافظ الحسابات، ما يلي: (قانون 01/10، 2010، ص 5، بتصرف)

- الجنسية الجزائرية والتمتع بكامل الحقوق المدنية؛
- عدم صدور حكم قضائي نهائي يتعلق بجناية أو جنحة عمدية تمس الشرف، لا سيما تلك المنصوص عليها في التشريع الخاص بمنع مزاوله حق التسيير والإدارة؛
- الحصول على المؤهلات العلمية والشهادات المطلوبة قانوناً؛
- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- أداء اليمين القانونية قبل مباشرة المهنة.

لقد خصّ المشرّع الجزائري الأجانب بمجموعة من الشروط الخاصة التي يجب توافرها لالتهاق بمهنة محافظ الحسابات، وذلك وفقاً لما نصت عليه المادة 8 من القانون رقم 08/91. وتُعد هذه الشروط ذات أهمية بالغة لضمان احترام المعايير المهنية والقانونية في ممارسة المهنة، ومن بين أبرزها:

- أن يكون الأجنبي يتوفر على جميع الشروط المنصوص عليها آنفاً.
- أن تكون هنالك اتفاقيات بين الدول تسمح بممارسة هاته المهنة.
- وأهم شرط أن تسمح دولة الأجنبي لرعايا الدولة الجزائرية بممارسة المهنة وهذا في إطار ما يعرف بمبدأ المعاملة بالمثل.

5-2 شروط التحاق الشخص المعنوي بالمهنة :

استناداً إلى النموذج التشريعي الفرنسي، أقرّ المشرّع الجزائري إمكانية مزاوله مهنة محافظ الحسابات عبر شركات مهنية، مع إلزامها بالامتثال لمجموعة من الشروط القانونية والتنظيمية المحددة في القانون المنظم للمهنة، بما يضمن الكفاءة المهنية واستقلالية الرقابة المالية:

- يشترط في شركاء شركات محافضي الحسابات أن يكونوا مسجلين فردياً في جدول المنظمة الوطنية لمحافضي الحسابات، بعد استيفاء شروط التسجيل المنصوص عليها في القانون الأساسي للمهنة (01/10). أو قانون 08/91 في السابق.
- تُؤسس هذه الشركات عادة بصيغة شركات مدنية، فتخضع لأحكام القانون المدني، مع السماح باتخاذ أشكال تنظيمية أخرى حسب المادة 13 والمادة 12 (الفقرة الثالثة) من القانون رقم 91/08.
- يجوز أن تتخذ الشركة شكل شركة مدنية أو تجارية، أو مؤسسة عمومية اقتصادية، مع ضرورة توطين الشركاء داخل التراب الوطني أو إقرارهم بموطن داخله لممارسة النشاط.
- يتحمل الشركاء مسؤولية شخصية وتضامنية تجاه التزامات الشركة.
- يتم تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة العادية للشركة.
- في حالة تعذر التعيين أو وجود موانع قانونية، يتولى القضاء الفصل في التعيين، حيث يختص رئيس المحكمة بمقرر الشركة بإصدار أمر التعيين بناءً على طلب مجلس الإدارة أو المجلس المديرين.

6- كيفية منح اعتماد محافظ حسابات:

يُعتبر المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) السلطة الرسمية المختصة بتنظيم مهنة المدقق المالي والمحاسبي، والمكلفة بالإشراف على التقارير المالية السنوية للشركات، وتنقسم ممارسة المهنة تحت إشراف المجلس إلى ثلاث هيئات متخصصة، تهدف إلى تعزيز التنظيم والكفاءة في أداء المهام: (المرسوم التنفيذي 24/11، 2011، ص4-6، بتصرف).

- المجلس الوطني لخبراء المحاسبة.
 - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
 - المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- قبل إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، كانت توجد غرف جهوية مكلفة بتنظيم مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات على مستوى ولايات محددة مثل عنابة، ورقلة، وهران، بهدف تسهيل منح الاعتمادات المهنية.
- ويتم منح الاعتماد بناءً على استيفاء شروط محددة، منها:
- التخصص في مجالات المحاسبة والمالية.
 - إجراء تربص ميداني لمدة سنتين تحت إشراف محافظ حسابات أو خبير محاسب، خصوصاً لمنح اعتماد محافظ الحسابات.
 - سنتناول في هذا السياق التعريف بالمجلس الوطني للمحاسبة، مهامه الموكلة إليه، وكذلك الإجراءات التنظيمية الخاصة بمنح الاعتماد لممارسة المهنة وفق الإطار القانوني المعمول به.

❖ ثانياً: حوكمة الشركات المفاهيم والأسس

1. مفهوم حوكمة الشركات

ذهب بعض الباحثين إلى تحديد الأصل اللغوي لمصطلح "الحكامة" (Gouvernance) باعتبارها مشتقة من اللفظ اليوناني القديم Kubernan، الذي يعني "قيادة السفينة" أو "التوجيه"، ثم انتقل إلى اللغة اللاتينية بصيغة gubernare، قبل أن يُستقر عليه في اللغة الفرنسية بـGouvernance، ومنها إلى اللغات الأخرى. ويدل هذا المفهوم من الناحية اللغوية على أسلوب الحكم وفنه ومنهجيته، بما يشمل الطريقة التي تُمارَس بها السلطة وتُدار بها الشؤون العامة. (طارق، 2019، ص11، بتصرف) يُعد مصطلح "الحوكمة" الترجمة المختصرة للمفهوم الأجنبي Corporate Governance، غير أن الترجمة العلمية الأدق تُحيل إلى "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة". وقد تنوعت التعريفات المتعلقة بالحوكمة باختلاف زوايا المعالجة لدى الباحثين والكتّاب، إذ يرى بعضهم أنها منظومة من القواعد والضوابط والإجراءات التي تهدف إلى تحقيق الشفافية والمساءلة وحماية حقوق مختلف أصحاب المصالح داخل المؤسسة، في حين يركز آخرون على دورها في تعزيز الانضباط المؤسسي وترسيخ ثقافة الرقابة الذاتية. (محمد عبد الوهاب، محمود، 2019، ص:157، بتصرف) تُعرّف الحوكمة في اللغة العربية بأنها مشتقة من الجذر الثلاثي (حَكَمَ)، الذي يحمل دلالات متصلة بالعلم، الحكمة، والمنع من الظلم. وقد ورد في "لسان العرب" أن من صفات الله "الحكم" و"الحاكم"، أي القاضي بين الأشياء بإحكام وإتقان. وتُشتق من هذا الأصل اللغوي ألفاظ متعددة مثل الحكمة، الحكومة، الحاكمية، والحكمانية، وكلها تعكس معنى ضبط الأمور وحسن التدبير. ومن ثمّ، فإن أصل مصطلح الحوكمة لغوياً يرتبط بمفاهيم القضاء، التنظيم، والمنع من الانحراف أو الظلم، مما ينسجم مع مدلولاتها المعاصرة في السياق المؤسسي والتنظيمي. (رفاعة، 2016، ص 67، بتصرف).

وعليه، لا يوجد اتفاق موحد في الأدبيات حول تعريف شامل لمفهوم الحوكمة، إذ تختلف المقاربات باختلاف المؤسسات والسياسات القانونية والتنظيمية. فقد عرّفت مؤسسة التمويل الدولية (IFC) الحوكمة على أنها: "النظام الذي تُدار من خلاله الشركات ويُمارَس فيه التحكم في أعمالها". أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، فترى الحوكمة على أنها: "مجموعة من العلاقات التي تربط بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح".

بشكل عام، يشير مفهوم الحوكمة إلى الإطار الناظم للعلاقات بين الأطراف الرئيسة في الشركة (كمجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، والمساهمين)، والذي يهدف إلى تعزيز الشفافية، وتحقيق العدالة، ومكافحة الفساد، وتفعيل آليات المساءلة، بما يساهم في حماية حقوق المساهمين وضمان توجه الشركة نحو تحقيق أهدافها الإستراتيجية طويلة الأمد. (مركز أبو ظبي للحوكمة، بدون سنة، ص 05، بتصرف).

تُعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، (2011) حوكمة الشركات بأنها "مجموعة العلاقات التي تربط بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين والأطراف الأخرى ذات المصلحة". أما مؤسسة التمويل الدولي (IFC، 2007) فتُرى أنها "النظام الذي تُدار من خلاله الشركات وتُراقب أعمالها". وتُعنى الحوكمة بتنظيم العلاقات بين أصحاب المصالح من مساهمين، إداريين، عمال، عملاء، دائنين، موردين، جهات تنظيمية والمجتمع، من خلال آليات تضمن الشفافية، النزاهة، الموضوعية، المساءلة، واحترام الأطر القانونية. (محمد أبو النصر، 2015، ص 63-64، بتصرف).

تُعرف حوكمة الشركات وفق ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر (2007) بأنها فلسفة تسييرية تُجسد من خلال مجموعة من التدابير العملية الرامية إلى تعزيز استدامة وتنافسية المؤسسة. وتتمثل أبرز محاورها في تحديد حقوق وواجبات مختلف الأطراف الفاعلة، وضبط الصلاحيات والمسؤوليات، ضمن إطار مرجعي موحد يُكرّس مبادئ الشفافية والمساءلة ويضمن التوازن في العلاقات التنظيمية داخل المؤسسة. (مصطفى يوسف، الحوكمة المؤسسية، 2018، ص: 136، بتصرف).

يمكن تعريف حوكمة الشركات على أنها إطار تنظيمي قائم على مجموعة من المبادئ والمعايير التي تضمن التسيير الرشيد لأنشطة المؤسسة. ويشمل هذا الإطار التزام جميع الأطراف الفاعلة بحقوقهم وواجباتهم، بما يعزز الشفافية والمساءلة والعدالة. وتُعد الحوكمة بذلك أداة إدارية فعّالة تهدف إلى تحقيق التوازن بين المصالح وتعزيز الأداء المؤسسي في بيئة يسودها الانضباط والأخلاقيات المهنية.

2. أهمية حوكمة الشركات: لفترة طويلة، انحصر اهتمام موضوع حوكمة الشركات في الأوساط الأكاديمية، حيث تناول الباحثون الأبعاد النظرية والتنظيمية لها. غير أن بروز فضائح مالية كبرى، مثل قضية شركة "إنرون"، شكّل نقطة تحوّل محورية، إذ كشفت هذه الأزمات عن ثغرات خطيرة في نظم الرقابة والإدارة، مما دفع نحو اعتبار الحوكمة عنصراً استراتيجياً لضمان استمرارية المؤسسات وتعزيز الثقة في الأسواق. وتتجلى أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية: (مصطفى يوسف، الحوكمة المؤسسية، 2018، ص 71-74، بتصرف).

- محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده أو باستمراره بل القضاء عليه وعدم السماح به مرة أخرى.
- تعزز الحوكمة المؤسسية معايير النزاهة والاستقامة عبر فرض انضباط سلوكي وأخلاقي يمتد من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية إلى جميع مستويات العاملين داخل المؤسسة.
- تسعى الحوكمة إلى ترسيخ بيئة تنظيمية تتسم بالسلامة والانضباط، من خلال الوقاية من الأخطاء والانحرافات، سواء كانت عمدية أو غير عمدية، وضمان عدم استمرارها بما يحقق كفاءة الأداء واستدامة الانضباط المؤسسي.
- تساهم الحوكمة في الحد من الانحرافات داخل المؤسسة، لا سيما تلك التي تُهدد المصالح الجوهرية أو تؤثر سلباً على كفاءة الأداء، مما يستوجب التدخل الإصلاحي الفوري.
- تساهم الحوكمة في تقليص الأخطاء إلى أدنى مستوى ممكن من خلال تبني نظام رقابي وقائي، يحد من وقوعها ويُجنب المؤسسة التكاليف المترتبة عن تصحيحها.
- تحقيق الاستفادة القصوى الفعلية من نظم المحاسبية والرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بعمليات الضبط الداخلي.
- تعزز الحوكمة الفعالة من كفاءة المدققين الخارجيين بفضل استقلاليتهم المهنية، وابتعادهم عن تأثيرات مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية، مما يدعم مصداقية عملية المراجعة. كما تعد الحوكمة أساساً لجميع الممارسات الأخلاقية داخل المؤسسات.
- كما تُساهم الحوكمة في تعزيز الإدارة الرشيدة للمؤسسات وفق أسس علمية وعملية، وقد أبرزت منظمة اليونسكو أهميتها من خلال مجموعة من المحاور يمكن تلخيصها فيما يلي: (برزوق، 2022، ص 23-32، بتصرف):
- تحقيق النزاهة والحيادية لجميع الموظفين في المؤسسة.

- محاربة الفساد الداخلي.
- محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها.
- رفع مستويات الأداء ومما يترتب عنه من دفع عجلة التنمية.
- زيادة فرص العمل لأفراد المجتمع.
- زيادة الثقة بالمؤسسات من خلال الشفافية والوضوح وكتابة التقارير السنوية، والتي يتم الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات ومنع استمرار الأخطاء أو القصور في الأداء.

2. **آليات والضوابط لحوكمة الشركات:** تهدف آليات حوكمة الشركات والضوابط إلى الحد من المخاطر الأخلاقية وسوء الاختيار. ويتم ذلك من خلال دور المدقق الخارجي كطرف مستقل يراقب دقة المعلومات المقدمة من الإدارة للمستثمرين. ويُفترض أن يشمل نظام المراقبة الفعال تنظيم كل من الدوافع والقدرات لضمان الشفافية والمسؤولية. (مصطفى يوسف، آخرون، الحوكمة المؤسسية، 2018، ص91-93، بتصرف).

3-1 **الضوابط الداخلية لحوكمة الشركات:** الضوابط الداخلية لحوكمة الشركات ترصد أنشطة اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتحقيق الأهداف التنظيمية. ومن الأمثلة على ذلك:

- **رصد مجلس الإدارة:** يمتلك مجلس الإدارة السلطة القانونية لتوظيف وإنهاء وتحديد تعويضات الإدارة العليا، ويعمل كضمان لرأس المال المستثمر. تُعقد اجتماعات دورية للمجلس لمناقشة المشكلات المحتملة والسعي لتجنبها. رغم أن المديرين غير التنفيذيين يُعتبرون الأكثر استقلالية، إلا أن أدائهم في الرقابة يختلف بين الشركات تبعاً لهياكلها المختلفة. وتعتمد قدرة المجلس على مراقبة المديرين التنفيذيين على مدى وصوله إلى المعلومات، حيث يتمتع المديرون التنفيذيون بمعرفة متعمقة في عمليات اتخاذ القرار. لذا، يجب تقييم أداء الإدارة العليا بناءً على جودة القرارات التي تؤثر على النتائج المالية المستقبلية، مما يستدعي النظر إلى ما يتجاوز المؤشرات المالية فقط.
- **إجراءات الرقابة الداخلية ومراجعي الحسابات الداخلية:** تشمل إجراءات المراقبة الداخلية والسياسات التي ينفذها مجلس الإدارة، ولجنة مراجعة الحسابات، والإدارة، والموظفون، ضمانات معقولة لتحقيق أهداف الكيان المتعلقة موثوقية التقارير المالية، والكفاءة التشغيلية، والامتثال للقوانين واللوائح. يقوم مراجعو الحسابات الداخليون والموظفون داخل المنظمة بتقييم تصميم وتنفيذ هذه الإجراءات ومدى موثوقية التقارير المالية الناتجة عنها.
- **ميزان القوى:** أبسط أشكال توازن القوى يتمثل في اشتراط أن يتولى رئيس الشركة منصباً مختلفاً عن وزير الخزانة، وهو تطبيق لمبدأ الفصل بين السلطات. يُعد هذا النظام تطويراً هاماً للشركات التي تعاني من انقسامات داخلية، حيث تساهم المجموعات المختلفة في تحقيق التوازن والرقابة المتبادلة. فعلى سبيل المثال، تقترح مجموعة التغييرات الإدارية، بينما تراجعها مجموعة أخرى، ويمكن لمجموعة ثالثة تمثل مصالح الأطراف الخارجية مثل العملاء والمساهمين والموظفين أن تستخدم حق النقض لضمان التوازن بين هذه المصالح.
- **الأجر:** صُمم نظام الأجر على أساس الأداء لربط جزء من الراتب بمستوى الأداء الفردي، سواء بشكل نقدي أو غير نقدي. ومع ذلك، فإن مثل هذه أنظمة الحوافز لا توفر آليات كافية لمنع الأخطاء أو السلوك الانتهازي، مما قد يؤدي إلى ممارسات قصيرة النظر في اتخاذ القرار.

3-2 **الضوابط الخارجية لحوكمة الشركات:** تشكل الضوابط الخارجية مجموعة من الآليات الرقابية التي يمارسها أصحاب المصلحة الخارجيون على أداء المؤسسة، وتشمل عوامل مثل المنافسة في السوق، شروط الديون، متطلبات الإفصاح وتقييم الأداء، اللوائح الحكومية والتنظيمية، ديناميكيات سوق العمل، التأثير الإعلامي، وعمليات الاستحواذ والاندماج. تساهم هذه الضوابط في تعزيز الشفافية والمساءلة وضمان الالتزام بمعايير الحوكمة الرشيدة.

3. معايير حوكمة الشركات: حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 1999-2004: (محمد أبو النصر، 2015، ص 64-65، بتصرف):

- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: يجب أن يشمل إطار حوكمة الشركات تعزيز شفافية وكفاءة الأسواق، مع الالتزام التام بأحكام القانون، وتوضيح واضح لتقسيم المسؤوليات بين السلطات الرقابية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.
- حفظ حقوق جميع المساهمين: يتضمن حفظ حقوق جميع المساهمين ضمان سهولة نقل ملكية الأسهم، والمشاركة الفعالة في اختيار مجلس الإدارة، والحصول على نصيب عادل من الأرباح. كما يشمل حق المساهمين في مراجعة القوائم المالية بموضوعية، والتمتع بحقوق المشاركة والتصويت الفعّال في اجتماعات الجمعية العامة، بما يعزز مبدأ الشفافية والمساءلة داخل الشركة.
- المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين: تتطلب المعاملة المتساوية لجميع المساهمين ضمان تكافؤ الحقوق بين حملة الأسهم ضمن كل فئة، وحقوقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت على القرارات الأساسية خلال اجتماعات الجمعية العامة. كما تشمل هذه المعاملة حماية المساهمين من عمليات الاستحواذ أو الدمج المثيرة للشكوك، ومن استغلال المعلومات الداخلية، بالإضافة إلى تمكينهم من الاطلاع الكامل على كافة المعاملات التي تتم مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.
- دور المصالح في ممارسة السلطة بالمشاركة مع الإدارة: يلعب أصحاب المصالح دوراً محورياً في آليات ممارسة سلطات إدارة الشركة، حيث يجب احترام حقوقهم القانونية وتعويضهم في حال تعرضهم لأي انتهاك. كما يتطلب ذلك توفير آليات فعالة لمشاركتهم في الرقابة على أنشطة الشركة، وضمان تزويدهم بالمعلومات الضرورية لاتخاذ قرارات مستنيرة. ويشمل مفهوم أصحاب المصالح مجموعة واسعة من الأطراف مثل البنوك، العاملين، حملة السندات، الموردين، والعملاء، الذين تتأثر مصالحهم مباشرة بأداء الشركة وقرارات إدارتها.
- الإفصاح والشفافية: يشمل الإفصاح في حوكمة الشركات الكشف عن المعلومات الهامة مثل ملكية النسبة العظمى من الأسهم، ودور مراقبة الحسابات، بالإضافة إلى الإفصاح عن أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين. يتم تقديم هذه المعلومات بشفافية وعدالة لجميع المساهمين، بما يدعم مهام مجلس الإدارة الأساسية في الإشراف على الإدارة التنفيذية وضمان المساءلة.

5. الاتجاهات والمبادرات الحديثة لتفعيل الحوكمة: ارتكزت المبادرة على ثلاث محاور رئيسية للإصلاح وتمثل في الإدارة، المالية، والقضاء: وتستند بذلك الى ستة محاور وهي: (سعد زناد دروش وآخرون، 2020، ص 56-58)

— الخدمة المدنية والنزاهة.

— الحكومة الالكترونية، وتبسيط الإجراءات الإدارية، والإصلاح التنظيمي.

إدارة الأموال العامة.

تقديم الخدمات العامة، والشراكة بين القطاعين العام والخاص، والإصلاح التنظيمي.

دور القضاء وتنفيذ الاحكام.

المواطنون، المجتمع المدني، وإصلاح القطاع العام في المنطقة العربية.

تعد مبادرة الإدارة الرشيدة لتبني الاتجاهات الحديثة في خدمة التنمية متوافقة مع المبادئ الأساسية الواردة في وثيقة التنمية والتطوير والإصلاح، التي أُقرّت من قبل القادة العرب خلال القمة السادسة عشرة المنعقدة في تونس بتاريخ 23 مايو 2004. كما تنسجم هذه المبادرة مع مضامين إعلان الإسكندرية، الذي صدر عن مؤتمر "قضايا الإصلاح في الوطن العربي: الرؤية والتنفيذ"، المنعقد في الإسكندرية - مصر خلال الفترة من 12 إلى 14 مارس 2004.

وتتمثل أهمية هذه المبادرات في إرساء إطار استراتيجي شامل يهدف إلى تعزيز الحوكمة الرشيدة، وتحسين فعالية الأداء الإداري، ودعم تنفيذ سياسات التنمية المستدامة، مما يعكس التزام الدول العربية بتطوير منظومات الإدارة العامة وفق أفضل الممارسات المعاصرة.

6- التجربة الجزائرية في حوكمة الشركات: تعد مبادرة الإدارة الرشيدة لتبني الاتجاهات الحديثة في خدمة التنمية متوافقة مع المبادئ الأساسية الواردة في وثيقة التنمية والتطوير والإصلاح، التي أُقرت من قبل القادة العرب خلال القمة السادسة عشرة المنعقدة في تونس بتاريخ 23 مايو 2004. كما تنسجم هذه المبادرة مع مضامين إعلان الإسكندرية، الذي صدر عن مؤتمر "قضايا الإصلاح في الوطن العربي: الرؤية والتنفيذ"، المنعقد في الإسكندرية - مصر خلال الفترة من 12 إلى 14 مارس 2004.

تتمثل أهمية هذه المبادرات في تأسيس إطار استراتيجي متكامل يسعى إلى تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة، ورفع كفاءة الأداء الإداري، بالإضافة إلى دعم تطبيق سياسات التنمية المستدامة، مما يعكس التزام الدول العربية بتحديث وتطوير منظومات الإدارة العامة بما يتوافق مع المعايير العالمية وأفضل الممارسات الحديثة.

نجد مايلي: (مصطفى يوسف، الحوكمة المؤسسية، 2018، ص 137-140، بتصرف).

- الجمعية العامة للمساهمين.
- تقاسم الأرباح يجب أن يكون نزيها وشفافا.
- أساليب تسجيل السندات ينبغي أن تكون فعالة.
- يجب أن لا تتم إجراءات التنازل أو نقل السندات بشكل غير عقلاني مما يؤثر على التفاوض في حل السندات
- المعلومات المتعلقة بمداول الأعمال والقرارات التي يتعين اتخاذها في الجمعية العمومية يجب أن تصل في الوقت المناسب وبالشكل الملائم.

❖ ثالثا: الرقابة الخارجية لمحافظ الحسابات كآلية للحوكمة في الشركات

يقوم محافظ الحسابات بتنفيذ عمليات التدقيق المالي ومختلف أنواع الرقابة المحاسبية والمالية والمادية على جميع الوثائق والأصول والأموال والقيم التي تمتلكها الشركات، وذلك ضمن إطار برنامج التدقيق المالي المعتمد ومتطلبات المراجعة الخارجية التي تفرضها المهنة. ويأتي ذلك في سياق قبول الوكالة الممنوحة له من قبل المساهمين وتعيينه كمراجع للحسابات المالية والمحاسبية، بهدف ضمان مصداقية التقارير المالية وكافة القوائم والكشوفات المحاسبية. وتسعى هذه العمليات إلى جمع أدلة إثبات كافية تحقق الأهمية النسبية، وتكوين ملفات وأوراق عمل توثق جميع الملاحظات، والاستفسارات، والاكتشافات، والمخالفات، والأخطاء التي تم التحقق منها. وتُعد هذه الملفات الأساس العلمي لإصدار الرأي المهني والموضوعي بشأن مدى صحة وصدق الحسابات السنوية وعدالة القوائم المالية.

1. متطلبات رقابة محافظ الحسابات في إطار حوكمة الشركات

تتجلى مبادئ الحوكمة في الشركات من خلال دور محافظ الحسابات، الذي يتولى مسؤولية التصديق على إعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة المالية، والتي تتطلب الإفصاح المحاسبي والشفافية في عرض المعلومات والمصادقية في مخرجات نظام المعلومات المحاسبي. كما يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الممنوحة له من قبل المساهمين، والتي تخوله اتباع منهجية علمية ومنهجية عملية في تنفيذ التدقيق والرقابة الخارجية المستقلة على كافة العمليات التشغيلية والمالية والمحاسبية. ويتضمن دوره كذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، والتأكد من التزام المسؤولين بتنفيذ مهامهم ضمن نطاق صلاحياتهم المخولة، وفقاً لمبادئ الفصل بين المهام والمسؤوليات التي تستند إليها أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة.

2. منهجية تنفيذ برنامج التدقيق التفصيلي:

يتبع محافظ الحسابات مساراً يبدأ فيه بالتخطيط وتوثيق أدلة الإثبات، مع التأكد من تطبيق مبادئ الحوكمة عبر استخدام أدوات التدقيق المعتمدة ومساءلة المسؤولين. يضمن التدقيق شفافية القوائم المالية والتزامها بالمبادئ المحاسبية والإفصاح الملائم لتلبية احتياجات الأطراف ذات المصلحة. يسهم هذا في تعزيز مصداقية المعلومات المالية، وضمان العدالة في توزيع الأرباح، ورقابة فعالة على الإدارة، مع الكشف عن مخالفات الفساد المالي والتلاعب بالقوائم المالية، مما يحفظ حقوق المساهمين ويحقق الإدارة الرشيدة.

3. أثر تدخلات محافظ الحسابات على جودة الإفصاح المحاسبي:

يعد الإفصاح المحاسبي من الركائز الأساسية لمبادئ الحوكمة في تسيير الشركات، حيث يضمن الشفافية ومصادقية مخرجات النظام المحاسبي والمالي، مما يحقق كفاءة وفعالية الأنشطة المالية والتشغيلية، ويحول دون الغش والأخطاء في القوائم المالية. ويسهم ذلك في الحفاظ على التقييم الصحيح لأصول المؤسسة، واستمرارية نشاطها، وتلبية التزاماتها المالية والضريبية، فضلاً عن توزيع أرباح حقيقية وعادلة على الشركاء، ودعم اتخاذ قرارات استثمارية سليمة.

وفي هذا السياق، يضطلع محافظ الحسابات بدور المراقب الخارجي الذي يمثل المساهمين في ظل انفصال الإدارة عن الملكية، من خلال تنفيذ مهام التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية والمحلية، بما يشمل التخطيط، وجمع الأدلة، والتوثيق، وتقديم التقارير التي تكشف المخاطر والفروقات الجوهرية الناتجة عن عدم الالتزام بالإفصاح المحاسبي. وتستلزم هذه المهمة النزاهة، والاستقلالية، والحياد، والعناية المهنية لضمان عدالة القوائم المالية وتقليل فجوة التوقعات بين المدقق ومستخدمي المعلومات.

ويُجسد هذا الدور أحد الأسس الرئيسية للحوكمة الرشيدة، كما نصت عليه معايير التدقيق الجزائرية (2015-2018)، التي تغطي كافة مراحل التدقيق بدءاً من التخطيط وحتى تقديم التقارير لمستخدمي المعلومات المالية داخلياً وخارجياً.

4. مسؤولية محافظ الحسابات في مصداقية التقارير

- تنص معايير التدقيق على التزام محافظ الحسابات بتجسيد آليات الرقابة الخارجية على أموال وأصول الشركات، من خلال اتباع منهجية مهنية منظمة تشمل مراحل وخطوات مضبوطة ضمن خطة مراجعة محكمة. وتتضمن هذه الخطة تحديد توقيت التدخل، وطبيعة الإجراءات، وأدوات التدقيق، بما يضمن رقابة شاملة ومستقلة على السجلات والموارد والتقارير.

- يستند التدقيق إلى مبدأ الأهمية النسبية لتقدير مستوى الأخطاء المادية، ما يُعد أساساً لتفعيل الحوكمة القائمة على المساءلة والمحاسبة عن نتائج التصرفات والانحرافات المكتشفة.

يُعد التقرير النهائي أداة رسمية تتضمن موضوع التدقيق، والمسؤوليات، والمعايير المعتمدة، والمنهجية المتبعة، لا سيما الأسلوب الاختباري لاستقصاء المعلومات وتطبيق اختبارات المراجعة على البيانات المالية والمحاسبية، بما ينسجم مع متطلبات الرقابة الداخلية والخارجية ومعايير الحوكمة.

كما يشير النص القانوني (قانون 10-01، المادة 6) إلى التزام محافظ الحسابات بأداء اليمين القانوني، وإبلاغ السلطات المختصة بأي مخالفات أو أخطار، ما يعزز مصداقية التقارير النهائية، ويضمن المساءلة والشفافية. ويسهم هذا الدور في تنسيق الجهود بين مختلف الأطراف (الإدارة، المساهمين، أجهزة الرقابة) للحفاظ على الأصول، وتقويم الأداء المالي، ودعم استمرارية الشركات، وتعزيز دورها الاقتصادي والاجتماعي، وتحقيق التنمية المستدامة.

4. تقييم نظام الرقابة الداخلية لضمان الحوكمة

يعد تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم معايير العمل الميداني وأساس الحصول على أدلة الإثبات التي يُبنى عليها التقرير النهائي للمدقق المالي، كما تعد من أهم العناصر التي تحكم المساءلة والمحاسبة للمكلفين على الأداء المالي والمحاسبي، لتطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات على المستوى الداخلي، لذلك: "يُعد تقييم نظام الرقابة الداخلية من الركائز الأساسية في العمل الميداني للتدقيق المالي، إذ يُشكل قاعدة للحصول على أدلة الإثبات وبناء التقرير النهائي. كما يُعد أداة محورية في مساءلة المكلفين بالأداء المالي والمحاسبي، وتفعيل مبادئ الحوكمة

على المستوى الداخلي. لذلك، فإن إجراء دراسة شاملة لهذا النظام يُعد ضروريًا لتحديد نطاق الفحص، وتوجيه التدقيق، وتقديم النصح للإدارة بشأن تحسين كفاءته وفعاليته. (يعقوب، 2015، ص 68، بتصرف).

تُعد الرقابة الداخلية أداة محورية لكل من إدارة المؤسسة ومدقق الحسابات؛ فهي توفر تقارير ومعلومات تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات مالية وإدارية رشيدة، كما تشكل أساسًا يعتمد عليه المدقق المالي في تقييم شفافية ومصداقية المعلومات المحاسبية. ويسهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقليص نطاق الاختبارات التي يجريها المدقق، ويعزز الثقة في نتائج التدقيق. (حازم هاشم، 2003، ص 215، بتصرف)، حيث تمس الرقابة الداخلية الركائز الثلاثة الآتية: (le contrôle interne, 2020, p4.)

- تحقيق وتحسين العمليات.

- مصداقية المعلومات المالية.

- الالتزام بالقوانين والأنظمة النافذة.

تُعد تدخلات محافظ الحسابات في بداية مهمة التدقيق خطوة أساسية لتفعيل مبادئ الحوكمة، خاصة ما يتعلق بتقسيم العمل والفصل بين السلطات، بما يضمن الرقابة الذاتية والمساءلة عن الأداء. ويعتمد في ذلك على إطار COSO للرقابة الداخلية، الذي يعزز الالتزام بالمسؤوليات، ويحقق الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، مما يدعم اتخاذ قرارات رشيدة في إدارة المخاطر وتعزيز ثقة المستخدمين بالمعلومات المالية

4. التدقيق الخارجي وعلاقته بنظام الحوكمة المالية

يسهم هذا التدخل الرقابي في ضمان جودة عرض الكشوفات المالية، وتحسين الأداء المالي، وتحفيز الإدارة على تطبيق معايير الكفاءة والشفافية في التسيير، كما يوفر بيئة ملائمة للمساءلة والمحاسبة على المدخلات المالية، والتحقق من مخرجاتها النهائية ممثلة في القوائم المالية. وتُعتبر هذه القوائم أداة أساسية لنقل صورة واضحة عن التكوين المالي والتنظيمي للمؤسسة، وتوفر معلومات حاسمة للملاك والمستثمرين والمساهمين تساعد في اتخاذ قرارات استراتيجية، من حيث تقييم الأسهم، توسيع الاستثمارات، وزيادة الأرباح. وفي هذا السياق، يشكل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة فعالة، خاصة في الشركات العمومية، حيث يعزز النزاهة، ويكرس مبدأ المساءلة، ويزرع الثقة لدى أصحاب المصلحة والجمهور. وقد أكد معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (IIA) على هذا الدور الحيوي، مشيرًا إلى أن التدقيق الخارجي يعزز وظائف الحوكمة في ثلاث أبعاد رئيسية: الإشراف (Oversight)، البصيرة (Insight)، والاستشراف (Foresight)، مما يجعل منه أداة استراتيجية لدعم شفافية الأداء وتحسين إدارة المخاطر في بيئة الأعمال. (زين الدين، جابر، 2012 ص 17، بتصرف).

ومن هذا المنطلق يتبين أن المدقق المالي كآلية خارجية لتطبيق الحوكمة المالية للشركات يسعى إلى:

- مراقبة عمليات التسيير والتنظيم الداخلي للمنشأة.

- فحص القوائم المالية والقرارات الإدارية والتقارير التيسيرية الصادرة عن متخذي القرار في المنشأة.

- تقييم نظام الرقابة الداخلية ومعرفة مستوى التدقيق الداخلي في المنشأة.

- التأكد من تطبيق معايير التدقيق المالي الداخلي.

- ضمان جودة مخرجات المعلومات في القوائم المالية والتأكد من الإفصاح عنها بشفافية.

- المصادقة على التقارير الجوهرية المتعلقة بشؤون المساهمين والمسيرين لإدارة المنشأة.

- ابداء رأي في محاييد حول صحة وسلامة القوائم المالية بما يخدم الأطراف ذات المصلحة بالمنشأة، وخاصة متخذي القرار الاستثماري والتمويلي.

- تُعد محاولة تكييف وتطبيق معايير التدقيق المالي الصادرة عن الهيئات والمنظمات الدولية من الآليات المحورية في تطوير نظم المراجعة الداخلية والخارجية داخل المنشآت، حيث تهدف إلى تنميط تقنيات وأساليب التدقيق بما يتماشى مع البيئة الداخلية للمؤسسة، مع الحفاظ على الاتساق مع المعايير الدولية المعتمدة في هذا المجال. ويسهم هذا التوجه في توحيد إجراءات المراجعة وتحقيق الانسجام المنهجي في تنفيذ مهام التدقيق، مما يعزز من سلامة النظام المحاسبي، ويدعم تطبيق أدوات فعالة للرقابة والمساءلة. ومن خلال اعتماد تقنيات تدقيق متقدمة ومهيكلية، يمكن الوصول إلى مستويات أعلى من الشفافية في إعداد التقارير المالية والمحاسبية، وتوفير المعلومات الدقيقة لمتخذي القرار، سواء من قبل مجلس الإدارة أو المساهمين. كما ينعكس ذلك إيجاباً على مصداقية القرارات التسييرية، ويُعد ركيزة أساسية لترسيخ ممارسات الحوكمة الرشيدة داخل المؤسسات، لاسيما في ظل التحديات التي تفرضها العولمة والمعايير الدولية للإفصاح والشفافية.

1-6 الخاتمة

تُعد مهام الرقابة الخارجية التي يضطلع بها محافظ الحسابات أحد الآليات الجوهرية التي تتجسد من خلالها مبادئ الحوكمة في الشركات والمؤسسات، حيث يظهر ذلك بوضوح من خلال تدخله في تقييم مدى صدقية القوائم المالية وصلاحياتها للاستعمال الخارجي. ويتطلب هذا الدور توفر مستوى كافٍ من الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية، بما يلبي حاجات المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، ويدعم المسيرين في التخطيط والتسيير المالي الرشيد.

وتبرز قواعد الحوكمة كذلك في مساهمة المدقق الخارجي في تعزيز مصداقية التقارير المالية، وضمان سلامة عرضها وتبويبها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما ورد في القانون 07-11، بما يعزز انتظام النظام المحاسبي ويؤكد صحة الكشوفات المالية الموجهة للإدارة والأطراف ذات العلاقة. إضافة إلى ذلك، يساهم محافظ الحسابات في دعم تطبيق حوكمة الشركات من خلال قيامه بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، وفحص التقارير الدورية لتحديد مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الداخلية، وضمان تطبيق مبدأ الفصل بين المهام والسلطات، وتقدير مستويات المخاطر، والكشف عن الأخطاء والانحرافات.

ويمثل كل ذلك أساساً لإعداد رأي مهني مستقل يُبنى على أدلة إثبات كافية وقرائن موضوعية، يصاغ في شكل تقرير تدقيق يعكس بصدق الواقع المالي للشركة، ويراعي مستويات الأهمية النسبية والجوهرية، بما يعزز من الشفافية والإفصاح والمصداقية كركائز أساسية لحوكمة رشيدة في بيئة الأعمال المعاصرة.

يُتيح هذا الإطار الرقابي ضمان المساءلة والمحاسبة عن تقصير الأداء في تنفيذ الالتزامات والامتثال للسياسات، مع قياس التجاوزات وتطبيق العقوبات بما يتوافق مع القوانين والأنظمة المعمول بها، وذلك في ضوء دور محافظ الحسابات المنصوص عليه في قانون 10-01 الذي يحدد مهام والتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات. وقد حرص المشرع الجزائري على تنظيم مهام المراجعة الخارجية من خلال سن القوانين والمراسيم التي تضمن استقلالية وحيادية المهنة، ومواكبة المعايير الدولية للتدقيق، بهدف تطوير المهنة والنهوض بممارستها وضمان شفافية تقاريرها ومصداقية أدوات التدقيق وجودة خدمات التأكد.

وينعكس ذلك في تحقيق العدالة والأهمية النسبية وتقليل مستوى الجوهرية، مما يؤدي إلى تقليص فجوة التوقعات بين مخرجات التدقيق والاستخدام الخارجي لتقارير المدقق، خاصة فيما يتعلق بالنزاهة وحقوق المساهمين والمستثمرين. وتتقاطع هذه الأهداف مع مبادئ الحوكمة للشركات، التي تسعى إلى مكافحة الفساد المالي، وتعزيز كفاءة استغلال الموارد المالية، وتفعيل آليات المساءلة والمحاسبة، بما يضمن استمرارية الشركات والمساهمة الفعالة في عمليات اتخاذ القرار.

1-7 النتائج

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تتركز في مدى انعكاس قواعد الحوكمة في عمل محافظ الحسابات تنفيذ المراجعة المالية للشركات والتدقيق المحاسبي للقوائم المالية، نُخلص أهمها:

- يعد محافظ الحسابات شخص مختص في التدقيق المحاسبي والمراجعة المالية حسب نص القانون 10-01.
- يعد الخبير المحاسب شخص مؤهل للتدقيق المالي والمحاسبي كما نص عليه القانون 10-01.
- تقع مسؤولية التصديق والشهادة على القوائم المالية وانتظام المحاسبة للشركات على محافظ الحسابات.
- الحوكمة نظام تدار به الشركات وتراقب على المستوى الداخلي وفي تعاملاتها الخارجية.
- تتلخص مبادئ الحوكمة للشركات في المساءلة والمحاسبة والشفافية والإفصاح.
- تتجلى آليات الحوكمة في تدخلات محافظ الحسابات من خلال الرقابة الخارجية على القوائم المالية والفحص للسجلات والدفاتر والوثائق والمستندات، من حيث اثبات القانونية للعمليات وتحديد الاختصاصات والمسائلة عنها وفق تقنيات التدقيق والرقابة والتحقيق، والتقرير عنها اذا كانت فيها مخالفات.
- ينبرج عن تدخلات محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية تحديد مدى الالتزام بالسياسات وتفويض السلطات وتقدير المخاطر وقياس أثرها على جودة الرقابة الداخلية، وهذا ما يتقاطع مع مبادئ الحوكمة في عمليات التسيير في الشركات.
- ينصب عمل محافظ الحسابات في تدقيق القوائم المالية وتقييم مدى الشفافية في عرض المعلومات المالية والمحاسبية والتقرير عن ما إذا كانت تعكس حقيقة الوضعية المالية، وفق ما يساعد على توصيل المعلومات الى مستخدميها بكفاءة وفعالية، وهو ما تسعى إليه نظام الحوكمة في الشركات.
- يقوم محافظ الحسابات بقياس درجة الإفصاح المحاسبي للشركات وفق نظام المقارنة بين مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية والعرض للنتائج الختامية في القوائم المالية، وذلك لضمان المصدقية والجودة في مخرجات النظام المحاسبي والمالي في الشركات، لتفادي التضليل في الإبلاغ المالي وتوفير المعلومات بدقة عالية وكفاءة وفي الوقت المناسب عن طريق اعداد تقارير المراجعة في أوقاتها المحددة بما يتلاءم مع مصالح المساهمين والمستثمرين في إطار الحوكمة المؤسسية.
- تشكل مهمة محافظ الحسابات من خلال التعاقد للمراجعة المالية وسيط لمعرفة وتقييم مدى تطبيق قواعد حوكمة الشركات وبخاصة ما تقتضيه متطلبات الرقابة الخارجية من الفحص التحليلي والتحقيق المستندي والتقدير المحاسبي والتقييم الموضوعي للقوائم المالية والشفافية للمعلومات والتقارير الصادرة والمستندات المنشورة، بطريقة غير مباشرة تساهم في قياس الأداء وتحقيق الكفاءة والاستغلال الأمثل للموارد، بما يدعم فعالية نظام الحوكمة في الشركات.

8-1 المراجع

1-الكتاب

- 1- طارق الدسوقي، 2019، الإدارة الرشيدة والحوكمة، بدون طبعة، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، القاهرة.
- 2- محمد عبد الوهاب العزاوي، محمود خليف خضير، 2019، أخلاقيات الأعمال الالكترونية، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان،
- 3- رفاة فافه، 2016، الفساد والحوكمة، دراسة مسحية للتقارير الدولية - دراسة حالة الجزائر- دار مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية،
- 4- أساسيات الحوكمة، بدون سنة، مصطلحات ومفاهيم سلسلة النشرات الثقافية لمركز أبو ظبي للحوكمة، بدون طبعة، غرفة أبو ظبي، الامارات العربية المتحدة.
- 5- مدحت محمد أبو النصر، 2015، الحوكمة الرشيدة فن إدارة المؤسسات عالية الجودة، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر.
- 6- مصطفى يوسف كافي وآخرون، 2018، الحوكمة المؤسسية، الطبعة الأولى، دار الفا للوثائق للنشر والتوزيع، الجزائر.
- 7- شباب برزوق، 2022، دروس في الحوكمة وأخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، دار ألفا للوثائق للنشر والتوزيع، الجزائر.
- 8- حازم هاشم الألوسي: "الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق"، الجامعة المفتوحة طرابلس، ط1، 2003.
- 9- سعد زناد دروش وآخرون، 2020، الحوكمة منهج إداري لإصلاح ومحاربة الفساد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر.

2-تقارير وزارية

- 1-وزارة الاقتصاد والتخطيط، 1988، قانون 01/88، المخطط التوجيهي للمؤسسات العمومية، المطبعة الرسمية، الأمانة العامة للحكومة، الجزائر.

2-وزارة المالية، 1991، قانون 91-08 ، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب، والمحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، المطبعة الرسمية، الأمانة العامة للحكومة، الجزائر.

3-وزارة المالية، 2010، قانون رقم 10 - 01 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب، والمحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، المطبعة الرسمية، الأمانة العامة للحكومة، الجزائر.

3-الرسائل و الاطروحات الجامعية

1-يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، 2015، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية"، رسالة الدكتوراه علوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر.

2- طيطوس فتحي، 2013، محافظ الحسابات، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة ورقلة، العدد التاسع، جوان 2013، ص39، ص48.

4-الملتقيات العلمية

- بروش زين الدين، دهيمي جابر، ماي 2012، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، نقلا عن <https://iefpedia.com>.

5-مراجع باللغة الأجنبية

1- le contrôle interne , www.cloudfront.net.

2-A.Couret & J.Igalens & H.Penan, 1995, La certification, collection Que sais-je?.