مجلة الدراسات القانونية المقارنة
المجلد 07/ العـــدد01 (2021)، ص.ص. 1037-1059 ISSN:2478-0022 EISSN:2600-6154

حوكمة الدور الرقابي لمندوب الحسابات في شركة المساهمة وموقف المشرع الجزائري

The governance of the supervisory role of the auditor in a joint stock company and the position of the Algerian legislator

قحام حنان

GAHAM Hanane

طالبة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي

PhD student, Faculty of Law and Political Science, University of Larbi ben M'hidi Oum El Bouaghi

Email: gahamhanane7@gmail.com

تاريخ إرسال المقال: 2020/09/28 تاريخ القبول:2021/05/04 تاريخ النشر:2021/06/28

ملخص:

تبرز أهميّة الدور الرقابي لمندوب الحسابات في شركة المساهمة في تعزيز مبادئ الحوكمة المتمثلة في: الإفصاح، والشفافية، وضمان حقوق المساهمين. ويتبين من هذا البحث أن مندوب الحسابات لن يقوم بهذا الدور بفعالية دون التزامه بما جاء ضمن مبادئ الحوكمة، من ضوابط أخلاقية ومهنية وقانونية.

وتساهم هذه الدراسة في معرفة واقع حوكمة الشركات في الجزائر بعد تبنيها ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة سنة 2009 إثر ظهور مبادئ الحوكمة، خاصة تلك الصادرة عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي O.E.C.D، لكن هذا الميثاق يتضمن توصيات فقط، ولا يتضمن قواعد قانونية ملزمة، وهذا يدفعنا إلى التساؤل عن موقف المشرع الجزائري من العلاقة بين مندوب الحسابات والحوكمة، ومدى تحقيقه لمتطلباتها، بمقارنة النصوص القانونية المنظمة للدور الرقابي لمندوب الحسابات في الجزائر، مع التوصيات المتعلقة بحوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، وتلك الواردة في ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر.

كلمات مفتاحية: حوكمة؛ مندوب الحسابات؛ رقابة؛ شركة المساهمة؛ المشرع الجزائري.

Abstract:

The importance of the supervisory role of the auditor in a joint stock company is promoting the principles of governance: disclosure, transparency and guarantee of the shareholder rights, this research clarified that the auditor would not perform this role efficiently without his commitment to the ethical, professional and legal controls that were included in the principles of governance.

المؤلف المرسل: قحام حنان Email: gahamhanane7@gmail.com

This study contributes to illustrate the reality of corporate governance in Algeria, due to its adoption of the charter of good governance for the foundation in 2009 following the emergence of the principles of governance, especially those issued by the Organization for Economic Cooperation and Development O.E.C.D. But this charter contains only recommendations, and it is not a legal rules, which leads us to question the position of the Algerian legislator regarding the relationship between the auditor and corporate governance, and the extent to which it fulfills its requirements by comparing the legal texts regulating the supervisory role of the auditor in Algeria with the recommendations related to corporate governance issued by the Organization for Economic Cooperation and Development, as well as those contained in the charter of good governance of the foundation in Algeria.
Keywords: *governance; auditor; control; joint stock company; Algerian legislator.*

مقدّمة:

ترتبط دراسة شركة المساهمة أساسا بمكانة هذه الشركة في الاقتصاد الوطني، فهي تتميز بأنها أكبر الشركات قدرة على تجميع رؤوس الأموال من كبار المساهمين وصغار المدخرين، وفي الفقه المعاصر أصبح البحث يتعدى دراسة النظرية العامة للشركة إلى التركيز على الرقابة الداخلية والخارجية، والتي تهدف عموما إلى حماية الشركة من أخطار الخطأ في الحسابات وتقارير الشركة، وبالتالي تساهم في كشف المركز الحقيقي للشركة لحماية المساهمين والمتعاملين مع الشركة، ولذلك بدأ الاتجاه نحو تبني ما يعرف بالحوكمة.

ولقد زاد الاهتمام بالربط بين الرقابة الخارجية ممثلة في مراجع الحسابات الذي يعرف بمندوب أو محافظ الحسابات في الجزائر، وبين مفهوم الحوكمة، وذلك إثر الأزمة العالمية التي مست العديد من الدول محدثة تداعيات مازالت مستمرة، ومست العديد من الدول المتقدمة، وحتى الدول الأقل تقدما، فبدأت في الدول الآسيوية سنة 1997، وانفجرت في الولايات المتحدة الأمريكية بفضائح لكبرى الشركات المعروفة كشركة إنرون الأمريكية، والتي فسر الباحثون أن السبب الرئيسي لأزمتها هو مشكلات الوكالة التي لم تحترمها الإدارة، أو أكثر تحديدا بسبب الغش والأخطاء المحاسبية، فضلا عن تدني أخلاق المهنة، وأخلاق إدارة الشركات، بعد ثبوت تواطئها مع شركات تدقيق عالمية [(1)].

لقد سببت هذه الأزمة زعزعة الثقة في الأسواق المالية، لانعدام المصداقية في القوائم المالية، وهذا أدى إلى إصدار مبادئ حوكمة الشركات، وأهمها ما صدر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي O.E.C.D، والتي تهدف إلى مساعدة الدول الأعضاء وغير الأعضاء بها لتطوير الأسس القانونية والمؤسسية المرتبطة بالحوكمة، وذلك لاسترجاع ثقة المستثمرين، والرفع من مستوى الإدارة والرقابة في الشركات، حيث تتضمن هذه المبادئ أفضل الممارسات في هذا الشأن، وأهم الآليات التي جاءت بها الحوكمة هي تعزيز الدور الرقابي لمندوب الحسابات في شركات المساهمة، نظرا لأن تقاريره المالية والمحاسبية هي الوجهة الأولى للمستثمرين.

إن هدف هذه الدراسة يتمثل في معرفة حقيقة العلاقة بين الحوكمة والدور الرقابي لمندوب الحسابات في شركات المساهمة، ومعرفة مدى تطبيق المشرع الجزائري لمبادئ حوكمة الشركات في قواعده، في ظل تبني الجزائر لميثاق الحكم الراشد

للمؤسسة الذي يعتبر واجهة الحوكمة في الجزائر، والذي تضمن توصيات لا تعد قواعد قانونية ملزمة، ويهدف هذا البحث أيضا إلى حث الشركات الجزائرية على ضرورة إدراج قواعد الحوكمة ضمن قوانينها الأساسية.

وتتمثل الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة في **ماهية الدور الرقابي لمندوب الحسابات في شركة المساهمة وعلاقته بالحوكمة، ومدى تحقيق المشرع الجزائري لمتطلباتها**.

ولقد اعتمدت في دراسة هذا الموضوع على المنهج التحليلي، بتحليل نصوص القانون الجزائري المنظمة لعمل مندوب الحسابات ودوره الرقابي، وكذلك اتبعت المنهج المقارن عند مقارنة النصوص التشريعية مع توصيات حوكمة الشركات، سواء تلك الصادرة عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، أو الواردة في ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر.

ولمعالجة الإشكالية السابقة اتبعت الخطة الآتية: المبحث الأول تناولت فيه الإطار المفاهيمي لمندوب الحسابات وحوكمة الشركات، أما المبحث الثاني فخصصته لمضمون الدور الرقابي لمندوب الحسابات وعلاقته بالحوكمة، ودرست في المبحث الثالث ضمانات الحوكمة لتفعيل الدور الرقابي لمندوب الحسابات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمندوب الحسابات وحوكمة الشركات:

قبل التطرق إلى كيفية تأثير الحوكمة على المركز القانوني لمندوب الحسابات لابد من بيان مفهوم مندوب الحسابات في القانون الجزائري، وذلك في المطلب الأول، ثم بيان مفهوم الحوكمة في المطلب الثاني.

المطلب الأول: مفهوم مندوب الحسابات:

أتناول في هذا المطلب تعريف مندوب الحسابات في الفرع الأول، وكيفية تعيينه في الفرع الثاني.

الفرع الأول: تعريف مندوب الحسابات:

يعرف جانب من الفقه مندوب الحسابات بأنه:" ذلك الشخص الذي يعهد إليه بواسطة جماعة الشركاء بالقيام بأعمال الرقابة الداخلية، كمراجعة وفحص حسابات الشركة وميزانيتها، وحساب الأرباح والخسائر فيها، وأعمال مجلس الإدارة، ومدى احترام القانون في كل ذلك، وبشكل يحقق صالح الشركة والشركاء والمصلحة العامة"[2]، ويطلق عليه البعض الشخص الذي يقوم بعملية تدقيق الحسابات، فهو مدقق الحسابات أو مراقب الحسابات أو المحاسب القانوني[3] أو محافظ الحسابات، وهي التسمية التي اعتمدها المشرع الجزائري، ومحافظة الحسابات هي من أنواع المراجعة الخارجية التي حددها المشرع في كل بلد، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، أي أن محافظة الحسابات ينصب عملها على الجانب المحاسبي والمالي[4].

وقد عرف المشرع الجزائري محافظ الحسابات في القانون 01/10 [5] المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في المادة 22 منه كالتالي:"يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به". ولقد نظمه قبل ذلك في القانون التجاري الجزائري[6]، ولكن بتسمية "مندوب الحسابات"،

وبالرجوع إلى نصوص كلا القانونين باللغة الفرنسية نجد المشرع يعبر عنه بـ: Commissaire aux comptes. هذا وتجدر الإشارة إلى إمكانية ممارسة هده المهنة من طرف الخبراء المحاسبين الذين هم محافظي حسابات في نفس الوقت[7].

الفرع الثاني: تعيين مندوب الحسابات:

تطرق المشرع الجزائري لمسألة تعيين مندوب الحسابات في قوانين مختلفة، وهي القانون التجاري، والقانون 01/10، وكذا المرسوم التنفيذي 32/11 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات[8]. وسأتناول أولا شروط تعيين مندوب الحسابات، ثم الجهات المخول لها هذا التعيين ثانيا.

أولا: شروط تعيين مندوب الحسابات: ولقد حددها المشرع الجزائري سواء بالنسبة للشخص الطبيعي أو المعنوي.

1/ الشخص الطبيعي: نصت المادة 8 من القانون 01/10 على شروط تعيين محافظ الحسابات، وهي:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يحوز على شهادة ممارسة المهنة، وهي شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون، وحسب المادة 7 من القانون 01/10 لا يمكن لمحافظ الحسابات التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من هذا القانون، وحسب نفس المادة يكون هذا اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويكون أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه، ويحرر محضرا بذلك.

وتضيف المادة 10 من نفس القانون السابق ذكره شرطا هاما يتمثل في إلزامية أن يكون لمحافظ الحسابات عنوانا مهنيا خاصا [9]، تحت طائلة عدم التسجيل في الجدول.

2/ الشخص المعنوي: يجوز أن يكون الشخص المعنوي مندوبا للحسابات (المادة 46 من القانون 01/10)، حيث يمكن أن يأخذ شكل شركة أموال أو شركة مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، وأضافت المادة 51 من نفس القانون عدة شروط للحصول على الاعتماد. مع الإشارة إلى أنه لا يكفي تحقق هذه الشروط في مندوب الحسابات حتى يمارس وظائفه الرقابية في شركة المساهمة، بل لابد من خلوه من حالات التنافي القانونية، وحالات المنع التي حددها القانون 01/10، وكذا القانون التجاري، وسأتطرق لها بالتفصيل لاحقا عند دراسة ضمانة الاستقلالية.

ثانيا: الجهات المخول لها تعيين مندوب الحسابات: إن من يملك الحق في تعيين مندوب الحسابات في شركة المساهمة هي جهتين: إحداهما داخلية، وتتمثل في الجمعية العمومية، وأخرى خارجية، وتتمثل في جهاز القضاء.

1/ الجمعية العمومية: تتكون الجمعية العمومية من مجموع المساهمين، ومن أبرز سلطاتها تعيين باقي الأجهزة في الشركة التي تساهم في تحقيق أهدافها [10]، وتعيين مندوب حسابات أو أكثر يعتبر من أبرز القرارات التي ألزمها القانون باتخاذها، وذلك أثناء عقد الجمعية العمومية التأسيسية أو الجمعية العمومية العادية.

أ/ الجمعية العمومية التأسيسية: لقد ألزم المشرع الجزائري المؤسسين بضرورة تعيين مختلف الأجهزة الأولية، ومنها تعيين مندوب حسابات أول أو أكثر، حيث يكون هذا التعيين بعقد الجمعية العامة التأسيسية إذا كان الادخار مفتوحا (المادة 600 قانون تجاري)، أو أن يكون في القانون الأساسي للشركة إذا كان التأسيس مغلقا (المادة 609 قانون تجاري). ولعل الحكمة من ذلك هي ربح الوقت مستقبلا، والتفرغ لأمور أكثر أهمية في حياة الشركة، ويعتبر تعيين مندوب الحسابات كغيره من التعيينات في هذه المرحلة شرطا لصحة تأسيس شركة المساهمة، فهو شرط وجود وبقاء في آن واحد [11].

ب/ الجمعية العمومية العادية: لقد جعل المشرع الجزائري تعيين مندوب الحسابات واحد أو أكثر في شركة المساهمة كاختصاص أصيل للجمعية العامة، وهي القاعدة العامة (المادة 26 من القانون 01/10، والمادة 715 مكرر 4 قانون تجاري)، وذلك لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصنف الوطني، وهذا الاختصاص يعتبر من النظام العام، فلا يجوز تفويضه لغير الجمعية العامة، ويعد ذلك تجسيدا لمبدأ هام في الشركات هو مبدأ الفصل بين السلطات، وإن كان بإمكان مجلس الإدارة ترشيح مراقب للحسابات [12].

2/ القضـــــاء: لقد تدخل المشرع في حالة عدم تعيين مندوب الحسابات وفقا لما سبق ذكره، وقرر تكليف القضاء بهذه المهمة، وذلك على النحو الذي حددته المادة 715 مكرر 4 فقرة 7 قانون تجاري، حيث يتم اللجوء إلى تعيينهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة، بناء على طلب من مجلس الإدارة أو من مجلس المديرين أو بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها أو بطلب من كل معني. فالملاحظ أن المشرع قد وسع من دائرة من له الحق في تقديم طلب التعيين، وذلك يعكس أهمية وضرورة الدور الرقابي لمندوب الحسابات في الشركة.

المطلب الثاني : مفهوم حوكمة الشركات:

سأتناول في هذا المطلب تعريف حوكمة الشركات في الفرع الأول، ثم بيان المبادئ التي تقوم عليها وكذا موقف المشرع الجزائري من الحوكمة في الفرع الثاني.

الفرع الأول : تعريف حوكمة الشركات:

الحوكمة مصطلح حديث ومثير للجدل، وبالتالي لابد من التطرق إلى تعريفه اللغوي ثم التعريف الاصطلاحي.

أولا: التعريف اللغوي: إن أصل المصطلح هو أنجلوسكسوني وهو "Corporate governance"، ولقد ظهر في سنة 1980، وهو مصطلح شديد الارتباط بالعولمة والأزمات الاقتصادية[13]، ويتعلق هذا المصطلح بأسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة [14]، وعلى الرغم من الاستخدام الواسع لهذا المصطلح في الدول المتقدمة لكن البحوث والدراسات لم تذكر تعريف دقيق ومحدد له باللغة العربية، بل إن الأمر تجاوز ذلك إلى عدم تبنيه من الجهات الرسمية المشرفة على قطاعات التجارة والمال في العالم العربي[15]، ثم ظهرت مصطلحات عربية مبتكرة كترجمة للمصطلح الأصلي هي: حكم الشركات، وحكمانية الشركات، وحاكمية الشركات، والتحكم المؤسسي. ولكنها لم تلق الرواج والموافقة اللازمة، حتى

ظهر مصطلح الحوكمة على وزن "فوعلة " الذي يعتبر الأقرب لمعنى الحوكمة المتضمن معاني الحكم والرقابة [16]، وتعني كلمة "حوكمة " لغويا التحكم والسيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشد [17].

ثانيا: التعريف الاصطلاحي: لقد حاول الباحثون في الاقتصاد والقانون أن يضعوا تعريفا لحوكمة الشركات، وأذكر فيما يلي بعض هذه التعاريف:

– "مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وأصحاب الأسهم، وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى"[18].

– "مجموعة القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين إدارة الشركة والمتعاملين معها من الشركاء وأصحاب المصلحة الآخرين، على أساس من تحديد الحقوق وتنفيذ الالتزامات وفقا لما يستوجبه حسن النية في إدارة الشركة والرقابة عليها"[19]. وهو تعريف أتفق معه كثيرا، لدقة صياغته القانونية، ولاشتماله على أهم ركائز الحوكمة من خلال تعزيز الرقابة والإدارة، وحسن تنظيم كل العلاقات الاجتماعية المحتملة في الشركة.

– "قواعد الحوكمة تمثل إطارا أو حزمة كاملة من التشريعات القانونية التي تقوم بتنظيم عمل إدارة الشركات، وتحديدا عمل مجلس الإدارة في شركات المساهمة، وتنظيم قواعد وتشريعات الرقابة الداخلية والخارجية على أعمال الشركة وحساباتها، كما تهدف تلك التشريعات إلى توفير الحماية الكاملة لحقوق الأطراف كافة المرتبطة مصالحهم بالشركة"[20].

دون أن ننسى الإشارة إلى التعريف الذي جاءت به منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي ومجموعة العشرين[21] سنة 2015، ونصه:" حوكمة الشركات تتضمن مجموعة من العلاقات بين الإدارة التنفيذية للشركة، ومجلس إدارتها، والمساهمين فيها، وغيرهم من الأطراف أصحاب المصلحة، وتقدم حوكمة الشركات أيضا الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف، ومتابعة الأداء"[22].

الفرع الثاني: مبادئ الحوكمة وموقف المشرع الجزائري منها:

أولا: مبادئ الحوكمة: لقد حرصت العديد من المنظمات الدولية والعديد من الدول على تبني مفهوم الحوكمة، وإصدار مجموعة من المبادئ والمعايير التي تحكم التطبيق السليم لها، وعلى رأسها منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي التي أصدرت في عام 1999 مبادئ حوكمة الشركات، ثم قامت بتعديلها في سنة 2004، وفي سنة 2015.

وتتمثل هذه المبادئ حسب آخر تعديل صادر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي في:

1- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

2- الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية، بالتركيز على صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك الحقوق.

3- المستثمرون من المؤسسات وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء، فلابد من توفير الحوافز السليمة بما يسمح لأسواق الأسهم بالعمل بطريقة تساهم في الحوكمة الجيدة للشركات.

4- يجب أن يعترف في إطار حوكمة المؤسسات بحقوق ذوي المصالح (النقابة، المستهلكون، البنوك، الموردون، المساهمون...) التي تم إقرارها وفقا للقانون، وتشجيع التعاون بينهم وبين المؤسسة، بحثهم على التعاون النشيط لخلق الثروة وفرص العمل، وتحقيق الاستدامة للمشروعات على أسس مالية سليمة.

5- الإفصاح والشفافية: فلابد أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم عن كافة المسائل الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي، والأداء، وحقوق الملكية، وأسلوب ممارسة الحوكمة.

6- مسؤوليات مجلس الإدارة: ينبغي أن توفر ممارسات حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركة، وأن تكفل متابعة الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة اتجاه الشركة والمساهمين.

تجدر الإشارة إلى أن هذه المبادئ غير ملزمة، وهي تضم نقاطا مرجعية أساسية لكنها مرنة من خلال التوصية باستخدام "مبدأ الالتزام أو التفسير"، ويقصد بهذا المبدأ أن الشركة غير ملزمة بجميع مبادئ الحوكمة، ولكن عليها تقديم تفسير عن عدم الأخذ ببعضها [23]. وفي حال تبني المبادئ في دولة ما تكون مفيدة أيضا لتحسين أساليب حوكمة الشركات التي لا يجري تداول أسهمها في البورصات، فهي عون للدول الأعضاء وغير الأعضاء من أجل تقييم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتنظيمي الخاص بحوكمة الشركات في دولهم [24].

ثانيا: موقف المشرع الجزائري: لم يتخذ المشرع الجزائري موقفا إيجابيا من التوجه العالمي المتبني لمبادئ الحوكمة بالنص صراحة على قواعد الحوكمة، بما تتميز به القاعدة القانونية من إلزام وعمومية وتجريد، ولكن صدر"ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر" في سنة 2009، كمدونة جزائرية لحوكمة الشركات، إثر الارتفاع المتزايد لمؤشرات الفساد والرشوة في المؤسسات الجزائرية في تلك الفترة خاصة، مما أثر سلبا على مناخ الاستثمار والأعمال.

وقد تم تحرير ميثاق الحكم الراشد بمشاركة فعلية لوزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، وتم الاستناد بشكل أساسي في هذا الميثاق على مبادئ حوكمة الشركات المعتمدة من طرف منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي الصادرة في 2004، مع مراعاة خصوصية الشركات الجزائرية. وهو لا يمثل مجموعة شاملة لمدونة النصوص القانونية والتنظيمية، وإنما هو وثيقة مرجعية في متناول المؤسسات، وأهم ما يميزه أن قواعده غير ملزمة، والأخذ بها يكون بحرية وبصفة تطوعية، ويرتبط أساسا بمدى وعي المالكين بأهمية تطبيق الحوكمة في شركاتهم [25].

المبحث الثاني: مضمون الدور الرقابي لمندوب الحسابات وعلاقته بالحوكمة:

يتمثل دور مندوب الحسابات بالأساس في أنه الضامن بأن حسابات الشركة قد تمت وفق القواعد المعمول بها، والمشرع الجزائري قد فصل في هذا الدور، وهو ما سأدرسه تحت عنوان مضمون الدور الرقابي لمندوب الحسابات في المطلب الأول، وبعدها أتطرق لعلاقة هذا الدور بالحوكمة في المطلب الثاني.

المطلب الأول: مضمون الدور الرقابي لمندوب الحسابات:

الإحاطة بمضمون الدور الرقابي لمندوب الحسابات يتطلب بداية معرفة أنواع المراقبة في الفرع الأول، ثم التطرق لوسيلة ممارسة هذه المراقبة أو أداة توصيل رأيه الفني في الفرع الثاني.

الفرع الأول: أنواع المراقبة:

يقوم مندوب الحسابات بثلاث أنواع من المراقبات [26]: مراقبة مالية بالإشهاد بصحة حسابات الشركة وانتظامها، وإعلامية بضمان إطلاع المساهمين على الأعمال التي يقوم بها المسيرون، واجتماعية بالسهر على احترام المسيرين للقواعد المسيرة للشركة. وهذه المراقبات قد تمارس بصفة دائمة وعادية أو خاصة واستثنائية، وذكرها المشرع على سبيل المثال فقط، فيجوز لمندوبي الحسابات أن يجروا التحقيقات والمراقبات التي يرونها مناسبة طيلة السنة (المادة 715 مكرر 4 قانون تجاري)، وسأفصل في الأمر كما يلي:

أولا: الرقابة ضمن المهام العادية الدائمة: تتمثل هذه المهام في [27]:

1/ فحص صحة الحسابات وانتظامها: ويقصد بفحص صحة الحسابات وانتظامها من وجهة نظر قانونية أن تكون مطابقة للقانون، وبالخصوص أن تكون كما يتطلبه القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي [28]، أما من وجهة نظر تنظيمية فيقصد بها مطابقة الإجراءات المعمول بها في الشركة.

2/ مراقبة المعلومات الواردة في تقرير المسيرين: أكدت على هذه المهمة المادة 23 من القانون 01/10، والمادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، ويجب على هؤلاء المسيرين وضع تقارير التسيير تحت تصرف محافظ الحسابات خلال أربعة أشهر على الأكثر التالية لغلق السنة المالية (716 قانون تجاري).

3/ تقدير شروط إبرام الاتفاقيات المنظمة: وذلك بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو مسيري الشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة (المادة 28 من القانون 01/10)، وتستوجب هذه المهمة منح الترخيص لهذا النوع من الاتفاقيات الذي يختلف باختلاف أسلوب الإدارة (المادتين 628 و 672 قانون تجاري)، والمندوب يتوج مهمته هذه بتقرير يقدمه للجمعية العامة التي تأذن على أساسه بإبرام مثل هذه الاتفاقيات أو لا تأذن (المادة 25 من القانون 01/10).

ثانيا: الرقابة ضمن المهام الخاصة والمهام الاستثنائية:

1/ المهام الخاصة: لقد تم النص على مهام أخرى غير التي ذكرتها سابقا، وجاءت متفرقة في نصوص كثيرة، حيث يقع على عاتق مندوب الحسابات دور رقابي وإعلامي اتجاه أطراف مهمة ومختلفة، بخصوص ما توصل له من معلومات وحقائق، تتمثل هذه الأطراف أساسا في: المساهمين، والمسيرين، والقضاء.

– بالنسبة للمساهمين يلتزم طبقا لما ينص عليه القانون التجاري بالإعلام عن الاتفاقيات المبرمة بين الشركة وأحد مسيريها، والإعلام الخاص بالأجور، والكشف عن الأخطاء والمخالفات المرتكبة أثناء المراقبة، كما يقع على عاتقه الحرص على تحقيق مبدأ المساواة بين المساهمين، ومراقبة شروط حيازة الضمان، وتبليغ الجمعية العامة عن كل خرق لها، كما أوكلت له مهمة الإنذار عند كل نقص اكتشفه، ومن شأنه عرقلة استمرار استغلال الشركة (المادة 23 من القانون 01/10).

– أما بالنسبة للمسيرين فلقد نص المشرع الجزائري في المادة 23 من القانون 01/10 بأن يعلم مندوب الحسابات كتابيا في حالة عرقلة مهمته هيئات التسيير، قصد تطبيق أحكام القانون التجاري، كما أن المسيرين معنيين بضرورة إنذارهم بكل نقص يكتشفه مندوبو الحسابات وفق ما تم بيانه أعلاه.

– وأخيرا بالنسبة للقضاء الذي تتمثل علاقته مع مندوب الحسابات في أن المشرع قد ألزمه بإخطار وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلع عليها (المادة 715 مكرر 15 قانون تجاري)، ولم يتطرق المشرع إلى كيفية الإخطار، ولأن هذه المهمة بالذات غير مرحب بها كثيرا حيث تظهر مندوب الحسابات كالواشي، وهو ما يتنافى مع أخلاقيات عالم الأعمال، وحتى يتم ضبطها وتجنيبه الإعلام عن ما لا يعتبر جريمة نص المشرع الفرنسي على آلية عملية، وهي تنظيم مندوب الحسابات للقاءات بينه وبين كيل الجمهورية قبل الإخطار[29].

2/ **المهام الاستثنائية:** وهي مهام تتطلب وكالة خاصة من الشركة، لأنها تتطلب من منفذها معرفة جيدة بالشركة ونشاطاتها، وتتمثل هذه المهام في تعيينه كمحافظ حصص، وكخبير للأقلية.

أ– محافظ الحصص: من أهم الإشكالات التي تصادف مؤسسي شركات المساهمة هي المغالاة في تقدير الحصة العينية، ويقصد بالتقدير تحديد قيمة نقدية تمثل المال المقدم كحصة عينية في إنشاء الشركات التجارية، وفي غالب الأحيان يقدر مقدمو الحصص العينية قيمة حصصهم بقيمة مبالغ فيها سواء بحسن نية أو بنية الغش، ما ينتج عنه قيمة غير حقيقية لرأس المال الاجتماعي، وهو ما يعتبر مضرا أيضا بالشركة ذاتها [30]، ولهذا فقد أوجب المشرع الجزائري في المادة 601 قانون تجاري ضرورة تعيين مندوب للحصص أو أكثر بقرار قضائي، بناء على طلب المؤسسين أو أحدهم للقيام بمهمة تقدير قيمة الحصص العينية.

وللإشارة هذه ليست بالمهمة السهلة في الجزائر خاصة مع ما تمر به من مرحلة اقتصادية صعبة مع تراجع في قيمة الدينار الجزائري، ولعل أهم ما يمكن أن يواجهه المندوب في هذه الحالة ومع هذه الظروف هو إشكالية صعوبة تقييم العتاد الصناعي والآلات، لصعوبة ضبط معايير التقدير نظرا لأن المشرع لم يتدخل بتحديد معايير مسبقة يتبعها المندوب لإتمام هذه المهمة [31].

ب– خبير الأقلية: مبدئيا أشير إلى أن المشرع الجزائري لم يجعل لمندوب الحسابات هكذا مهمة عكس نظيره الفرنسي، وحسب هذا الأخير فإن من حق الأقلية رد محافظ الحسابات وفق شروط معينة، وتعيين خبير يكلف بتقديم تقرير حول عدة عمليات متعلقة بالتسيير فقط بتوفر شروط معينة، ويجب أن يلحق هذا التقرير الخاص بالتقرير الذي يعده مندوب الحسابات، والذي يقدمه بدوره للجمعية العامة المقبلة، وبإجراء الإشهار نفسه [32].

الفرع الثاني: أداة توصيل الرأي الفني لمندوب الحسابات:

تتمثل هذه الأداة بالأساس في ما يعده من تقارير تختلف باختلاف مهامه، ويعرف التقرير بأنه:" وثيقة مكتوبة صادرة عن مراقب الحسابات، وموجهة إلى الجمعية العامة تتضمن رأيه المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي أعدتها الشركة عن مركزها المالي، ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق وفقا لمعايير المحاسبة والمراجعة المطبقة"[33].

أولا: التقرير العام: يقصد بالتقرير العام ذلك التقرير السنوي الذي يلتزم مندوب الحسابات بتقديمه للجمعية العامة العادية بمناسبة انعقادها السنوي، وهو بمثابة بيان أو حصيلة نهائية لما قام به مندوب الحسابات من مهام خلال هذه الفترة، وقد أشار إليه المشرع في المادة 25 من القانون 01/10، واصطلح عليه بتقرير "المصادقة"، وقد أوجب ضرورة إتاحته للجمعية العامة خلال مدة 15 يوما قبل انعقادها [34]، وتجدر الاشارة هنا إلى إشكال يتمثل في أن مدة إعداد

المندوب لتقريره هي شهر فقط، إذا عرفنا أن مدة تقديم الإدارة لتقاريرها له تكون قبل 45 يوما من تاريخ انعقاد الجمعية العامة، وهي مدة غير كافية لأداء مهامه مقارنة مع كثرتها وأهميتها [35].

ثانيا: التقرير الخاص: وسمي خاصا لأنه يقدم في مناسبات خاصة حددها المشرع، ويستمد خصوصيته أيضا من حيث أنه يحرر بصفة متميزة عن التقرير العام [36]، وهذه التقارير لا تتعلق بكل جوانب نشاط الشركة بل تتعلق بأمور محددة مهمة، ولا تظهر بالشكل اللازم إذا ذكرت في التقرير العام، ومصدر التزام المندوب بتقديم هذه التقارير هو القانون ذاته، حيث حددت المادة 715 مكرر 11 قانون تجاري، والمادة 25 من القانون 01/10 الحالات التي يقدم فيها تقرير خاص.

المطلب الثاني: علاقة الدور الرقابي لمندوب الحسابات بحوكمة الشركات:

أدرس هذه العلاقة بالوقوف على مدى تحقيق متطلبات الحوكمة في دور مندوب الحسابات الرقابي من جهة (الفرع الأول)، ثم مدى إسهام مندوب الحسابات في تفعيل مبادئ الحوكمة من جهة أخرى (الفرع الثاني).

الفرع الأول: متطلبات الحوكمة في دور مندوب الحسابات الرقابي:

توصي منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي بضرورة تواجد مندوب الحسابات أو كما تصطلح عليه بالمراجع الخارجي في الشركة، إذ ينبغي القيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بواسطة مراجع مستقل كفء ومؤهل وفقا لمعايير المراجعة عالية الجودة، حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن البيانات المالية، المتمثلة خاصة في ميزانية الشركة، وبيان الأرباح والخسائر، وبيان التدفقات النقدية، والملاحظات على هذه البيانات، تمثل بصدق المركز المالي، وأداء الشركة في كافة النواحي الهامة [37]، إضافة إلى ذلك عليه أن يقدم رأيا عن الطريقة التي تم بموجبها إعدادها وتقديمها. هذا ويمكن أن يكلف أيضا بالإبلاغ عن مدى احترام قواعد حوكمة الشركات، وبتقديم خدمات أخرى غير المتعلقة بالمراجعة. ولعل أهم التوصيات أنه ينبغي إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة حول تقرير المراجع الخارجي قبل موعد اجتماع الجمعية العامة، والحصول على رد عليها من الإدارة.

وعليه، يتضح أن دور مندوب الحسابات في القانون الجزائري يتماشى مع متطلبات الحوكمة، وإن كانت توصيات O.E.C.D أكثر تطورا، إذ كلفته أيضا بإلزامية الإبلاغ عن مدى احترام قواعد حوكمة الشركات، وألزمت الشركة المعنية بالمراقبة بتوفير موقع إلكتروني لجعل الفرصة متساوية لمستخدمي المعلومات، وفي التوقيت المناسب، بكفاءة وتكلفة مقبولة.

أما بالنسبة لميثاق الحكم الراشد الجزائري فيؤكد أن الخلل في دور مندوب الحسابات يصنع صعوبة في الحصول على القروض البنكية، وكذا انعدام الثقة مع الإدارة الجبائية، لكن توصياته بهذا الشأن جاءت عمومية، فأكد فقط على إلزامية تواجد مندوب الحسابات لكل أشكال المؤسسات، وحصر دوره في التأكد من صحة الحسابات، وأنها لابد أن تعبر عن الحقيقة الاقتصادية. وأضاف الميثاق أنه لابد للرقابة القانونية لمندوب الحسابات أن تتم بتفاعل كبير مع مجلس الإدارة، حيث يراجع سنويا الحسابات التي أعدها مجلس الإدارة، وأنه قد تكون المراجعة في كل ثلاثي، إذا كانت الشركة مدرجة في البورصة، وأن يقدم التقرير للجمعية العامة في الوقت المناسب، وبالشكل المناسب، من أجل إتاحة الفرصة لكل مساهم لطرح أسئلة على مجلس الإدارة عن كل إشكالية وردت في التقرير [38].

يظهر مما سبق وجود تناغم بين النصوص التشريعية حول دور مندوب الحسابات، وبين توصيات ميثاق الحكم الراشد، ولكن ما يؤخذ على هذا الأخير أنه أكد ما جاء في تلك النصوص، ولكنه لم يأت بما يمكن الاسترشاد به لسد النقص والغموض، خاصة لعدم اقتراحه توقيتا مناسبا لتقديم التقارير أو على الأقل معيارا لذلك، ونفس الملاحظة بالنسبة لشكل التقرير، كما لم يفصل في دور مندوب الحسابات، حيث يلاحظ أنه حصر دوره في التأكد من الحسابات رغم أن له مهاما أخرى جد مؤثرة في الشركة يمارسها بتقارير خاصة.

الفرع الثاني: إسهامات مندوب الحسابات في تفعيل مبادئ الحوكمة:

وتتمثل هذه الاسهامات في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية من جهة، وحماية حقوق المساهمين من جهة أخرى.

أولا: تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية: الإفصاح هو إظهار القوائم المالية جميع المعلومات الأساسية التي تهم الفئات الخارجية عن المشروع، بحيث تعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة، أما الشفافية فتعرف بأنها خلق بيئة تجعل فيها المعلومات المتصلة بالظروف والقرارات والأعمال القائمة متاحة ومنظورة وقابلة للفهم من جانب كل المشاركين في السوق [39].

هذا المبدأ يعتبر ركيزة من ركائز الحوكمة، حيث نص ميثاق الحكم الراشد في الجزائر صراحة أن معايير الحكم الراشد للمؤسسة تهدف إلى تحسين احترام قواعد الإنصاف والشفافية والمسؤولية والتبعية، وأن على مجلس الإدارة تحديد سياسة واضحة لنشر وتوزيع المعلومة وفق معيار انتقائي، ويجب التمييز عند الإفصاح بين تلك المعلومات القابلة للنشر، وتلك غير القابلة للنشر، مع تحديد رزنامة النشرات واللواحق التي تستعمل في كل حالة [40]، فالميثاق يعتبر مندوب الحسابات أهم وسيلة لإضفاء المصداقية على المعلومات المحاسبية التي تعد أولى مواضيع مبدأ الإفصاح والشفافية.

نفس المبدأ أوصت به أيضا منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي بتوفير إطار لحوكمة الشركات يحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم عن كافة المسائل الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وأسلوب ممارسة الحوكمة، واقترحت المنظمة معيارا لما يجب الإفصاح عليه من معلومات يتمثل في فكرة الأهمية "Materiality"، أي الافصاح عن المعلومات الهامة التي يؤدي حذفها أو تحريفها إلى التأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو المعلومات، وصنفت ما يصدر عن مراجع الحسابات الخارجي من معلومات بأنها مهمة للغاية، حيث أوصت بأن أول مواضيع الإفصاح هو النتائج المالية ونتائج عمليات الشركات، لأنها الأكثر استخداما وطلبا من المستثمرين [41].

ثانيا: حماية حقوق المساهمين: بما أنه لا يمكن إدارة الشركة عن طريق المساهمين أنفسهم، إذ أن هيأة حملة الأسهم تتكون من أفراد ومؤسسات تتضارب مصالحها وأهدافها وآفاقها الاستثمارية، فجاء ما يسمى بنظرية "الفصل بين الملكية وسلطة الإدارة"، وتعتبر هذه الفكرة الضمانة الأولى لحقوق المساهمين في حوكمة الشركات، لأنها ترتكز على ضرورة الاعتماد على مدراء مستقلين لا تربطهم بملكية الشركة مصالح شخصية تدعوهم إلى استغلال مراكزهم الإدارية لمصالح خاصة، فالإدارة وكيلة عنهم في تسيير نشاط الشركة. ومن الفقهاء من يرى أن الأساس القانوني لحوكمة الشركات يكمن في نظرية الوكالة التي تحكم العلاقة بين الشركة وإدارتها، وتجعل هذه الأخيرة مسؤولة أمام الجمعية العامة للشركة [42]،لكن هناك مشكلة جوهرية أخرى ترتبت عن ذلك وهي الوكالة ذاتها، والتي تسعى الحوكمة لحلها [43]، فالإدارة مع الوقت قد تختار سلوكا انتهازيا يميل إلى تحويل أرباح الشركة أو جزء منها إلى فائدة المدراء أنفسهم، أو توظيف نفقات الشركة في غير

محلها، ولتفادي عواقب هذه الاحتمالية بأن يكون المدراء أقل اهتماما بتطوير نشاط الشركة، يلجأ المساهمون إلى تعيين طرف ثالث لمراقبة الإدارة كجهة رقابية خارجية مستقلة موكلة من المساهمين، للمصادقة على التقارير التي تعكس حقيقة المركز المالي والقانوني للشركة، فهو يأتي في مركز علاقة الوكالة أين توجد الخلافات في المنافع المرتبطة بالفصل بين الملكية والإدارة، وآلية لكشف التلاعبات المحاسبية، وتقييم لعمل الإدارة، فهو حل لحماية المستثمرين، وضمان لحسن سير العمل الاقتصادي، ورغم أن مهمة المدقق الخارجي قانونية، إلا أنها تمارس في إطار علاقة تعاقدية مماثلة لعلاقة الوكالة [44].

المبحث الثالث: ضمانات الحوكمة لتفعيل الدور الرقابي لمندوب الحسابات:

لقد جاءت مبادئ الحوكمة بعدة ضمانات لتفعيل الدور الرقابي لمندوب الحسابات، يمكن تقسيمها إلى ضمانات أخلاقية ومهنية يرجع تفعيلها إلى شخصية مندوب الحسابات نفسه، وضمانات قانونية يتطلب تفعيلها تدخل المشرع، وتعتبر هذه الضمانات مكملة لبعضها، فلا تستقيم إحداها دون توافر الأخرى. وسأتناول الضمانات الأخلاقية والمهنية في مطلب أول، والضمانات القانونية في مطلب ثان.

المطلب الأول: الضمانات الأخلاقية والمهنية:

لقد اهتمت المنظمات الدولية والقوانين الوطنية بهذه الضوابط، ويأتي على رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين I.F.A.C، وهي كثيرة، لذلك سأركز على تلك التي جاء التأكيد عليها ضمن مبادئ الحوكمة، وتتمثل أساسا في: الاستقلالية والسرية من جهة، والخبرة والكفاءة وإتباع أجود معايير المحاسبة من جهة أخرى.

الفرع الأول: الاستقلالية والسرية:

أولا: الاستقلالية: يقصد باستقلال مندوب الحسابات تلك الحالة الذهنية التي تجعله مجردا من أي مصالح عند إبداء رأيه الفني المحايد، وأن ينظر لكل الحقائق بصورة موضوعية، مع ضرورة تفهم مراقب الحسابات لكافة العوامل والضغوط التي قد تؤثر على موضوعيته [45]. وتعتبر الاستقلالية مقدمة أولى لضمان حياده، وعدم اعتماده الغش والاحتيال في تقارير الشركة، وهذا له دور مهم في منح الثقة اللازمة للمساهمين والمستثمرين الذين يتخذون قراراتهم الاستثمارية بناء على هذه التقارير، وإشاعة جو من الثقة يؤدي حتما إلى زيادة كفاءة سوق رأس المال، وزيادة حجم التعامل وسيولة الأسهم [46].

متطلبات الحوكمة تفرض أن تقوم الشركات بدراسات خاصة بها لرصد كل ما يهدد استقلالية المندوب، وهي مهمة صعبة [47]، وقد أشارت O.E.C.D إلى أن أهم مهدد للاستقلالية هو تقديم خدمات إضافية للشركة محل المراقبة، لما يمكن أن ينشأ عنه من حوافز منحرفة، كما قدمت هذه المنظمة توصيات بأهم الآليات لضمان الإستقلالية،كتحديد الخدمات الإضافية، والإفصاح الإلزامي عن كل المبالغ المدفوعة مقابلها، وتحديد ولاية المراجعة ...[48]

وفي الجزائر يوصي ميثاق الحكم الراشد أيضا باستقلالية مندوب الحسابات، وأن تكفل القوانين هذا الشرط. وقد جسدت القوانين فعلا ذلك في عدة نصوص لاسيما المادة 3 من القانون 01/10، والمادة 10 من المرسوم التنفيذي 31/11، بالإضافة إلى النص على حالات التنافي مع مهنة مندوب الحسابات لمنع أي تبعية للإدارة أو وجود أي مصالح شخصية (المادة 715 مكرر 6 قانون تجاري، والمواد من 64 إلى 70 من القانون 01/10).

ويلاحظ وجود تماشي كبير مع متطلبات الحوكمة عند المشرع الجزائري في هذا الشرط، ولكن بالنسبة لبدل أتعاب مندوب الحسابات المنصوص عليها في المادة 37 من القانون 01/10 ، وعلى الرغم من أنها تضمنت عدة مؤشرات تخدم استقلالية مندوب الحسابات، من خلال وضعها لعدة ضوابط لتحديد أجرته، لكن تبقى إشكالية أن الجمعية العامة هي من تحدد بدل أتعابه في بداية مهمته، وهو ما يخلق نوعا من عدم المساواة بين ممارسي المهنة، لذلك كان الأجدر ترك ذلك للقانون. كذلك ما جاء في المادة 25 من القانون 01/10 من إمكانية إبداء مندوب الحسابات رأيه في إجراءات الرقابة الداخلية، فهناك من يرى أن هذه الاستشارة قد تعتبر تهديدا للاستقلالية، فقد يمتنع في تقريره اللاحق لذلك الرأي الإشارة إلى نقاط الضعف التي اكتشفها أثناء أدائه لعملية المراجعة، وذلك نتيجة أنه هو من قدم الاستشارات [49].

ثانيا : السرية: مبدئيا لم تتم الإشارة بصورة مباشرة لهذا الشرط في توصيات الحوكمة على مستوى O.E.C.D، حيث جاء فيها حكم عام فقط، وهو ضرورة توافر واجب العناية المهنية اتجاه الشركة، لكن تم التوصية بهذا الشرط بطريقة غير مباشرة من خلال التأكيد أن متطلبات الإفصاح والشفافية لا تتطلب من الشركات أي إفصاح عن معلومات تهدد مركزها التنافسي[50]، والمعني أساسا هنا هو مندوب الحسابات باعتباره مطلعا على كل شؤون الشركة. ونفس الملاحظة على ميثاق الحكم الراشد في الجزائر، حيث أشار بدوره إلى تصنيفات للمعلومات التي تفصح عنها الشركة كما سبق الذكر، ومنها صنف المعلومات السرية، ومنه نستنتج اشتراطه للسرية في المندوب بطريقة غير مباشرة، لأنه المعني بكتمانها[51]. وعلى العكس مما سبق نجد I.F.A.C قد جعل من أبرز المبادئ المحاسبية مبدأ السرية، وأكد صراحة عليها.

أما المشرع الجزائري فقد أكد على ضرورة التزام مندوب الحسابات بالسر المهني في عدة نصوص قانونية (منها المادة 71 من القانون 01/10، والمادة 715 مكرر 13 قانون تجاري)، ويقصد به التكتم عليه لإبقائه مجهولا بالنسبة للغير، وعدم نشره وإذاعته، وعدم انتهاك حرمة السرية للمعلومات والوقائع التي علم بها المندوب وأُدلي بها له. ويتحدد النطاق الموضوعي لالتزام مندوب الحسابات بالحفاظ على السر المهني بالنظر إلى المهام الملقاة على عاتقه، والتزامه بالإعلام هو ما يثبت الطابع المتناقض والمتسع لمهامه [52]، وهذا الالتزام ليس مطلقا، فهناك حالات توجب على المندوب عدم التكتم على السر المهني للحفاظ على النظام العام، حيث توجد مصلحة في الإفشاء أكثر من التكتم (المادة 72 من القانون 01/10).

الفرع الثاني: الخبرة والكفاءة وإتباع أجود معايير المحاسبة:

أولا:الخبرة والكفاءة: تفرض الكفاءة المهنية أن يكون المندوب مؤهلا لكل ما يقوم به من مهام، وأن يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية على أكمل وجه من حيث العناية والإتقان، وأن يتحمل مسؤولية المحافظة على مستوى ملائم من الجدارة والكفاءة المهنية من خلال التطوير المستمر للمعارف والمهارات، ومتابعة كل جديد في التخصص، وما يستجد من القوانين والتعليمات الصادرة من الجهات الرسمية، وإتباع المعايير الفنية الملائمة في إعداد التقارير[53].أما الخبرة فتعرف بأنها:" تراكم المعرفة وطرق جمع الأدلة من كافة المصادر قبل أداء مهمة المراجعة "[54].

ولقد أوصت O.E.C.D بضرورة توافر هذا الضابط في المراجع الخارجي، وأن أفضل وسيلة للتأكد من الكفاءة هي تسجيل المراجعين الخارجيين، وتدعيم كفاءتهم من خلال التدريب المستمر والإشراف على الخبرة [55]. أما ميثاق

الحكم الراشد في الجزائر فلم يشر إلى أي توصيات من هذا القبيل رغم ضرورتها، وفي المقابل أخذ المشرع الجزائري بأغلب التوصيات الدولية في هذا الشأن، إذ نص صراحة على ضرورة أداء مهمة محافظ الحسابات على أحسن وجه، وبصرامة وهدوء وبدرجة عالية من الرصانة، وأن ينفذ مهامه بعناية وشرف، ووفقا للمقاييس المهنية [56].

كما جاء بعدة ضمانات لتحقيق كفاءة مندوب الحسابات، بداية باشتراط أن تعين الشركة المندوب الذي تختاره من بين المهنيين المعتمدين، والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (المادة 26 من القانون 01/10)، والتي من أبرز مهامها السهر على حسن سير المهنة وحسن ممارستها، وهو ما يضمن مراجعة الشركة لحساباتها بواسطة فنيين مختصين يتوفرون على درجة عالية من التحصيل العلمي، خاصة عند العلم أن من شروط اعتماد وتسجيل المندوب هو أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمندوب الحسابات أو شهادة معترف بها (المادة 8 من القانون 01/10).

ومن الضمانات أيضا اشتراط المشرع أن يؤدي محافظ الحسابات اليمين بعد الاعتماد، وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية، ويعد اليمين تعهد واعتراف من المعني أنه ذو كفاءة تقنية، وأن السلطات تسمح له بممارسة المهنة بطريقة نظامية.

ويضاف إلى هذه الضمانات اشتراط المشرع أن تختار الشركة مندوبا للحسابات خاصا بها وفق إجراءات معينة، وذلك بضرورة أن يحدد المندوب مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها، في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه (المادة 35 من القانون 01/10)، وهو دفتر ينظم علاقته مع الشركة، وعلى المحافظ أن يبرز في هذا الدفتر كل التوضيحات قصد الفصل في تعيينه [57].

ثانيا: الالتزام بأجود معايير المحاسبة: كفاءة مندوب الحسابات تستوجب التزامه بأجود معايير المحاسبة المتعارف عليها دوليا، وهي جملة من القواعد التي توجه عمل المدقق في تأدية مهمته، وتوضع هذه القواعد بالاتفاق من طرف منظمات عالمية متخصصة، وبمشاركة خبراء أكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق، وصدرت ابتداء المعايير الأمريكية ثم تلتها المعايير الدولية ثم المحلية، وعلى المستوى الدولي تصدر هذه المعايير عن الاتحاد الدولي للمحاسبين تحت تسمية "المعايير الدولية للتدقيق"، وتحديدا عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية I.A.A.S.B، ويتمثل دور هذه المعايير إضافة لدورها الفني في عملية الرقابة في جذب الاستثمار ورؤوس الأموال الأجنبية، لما ترمز له من حيادية الشركة وسعيها لتعزيز ائتمانها [58].

ولقد أوصت O.E.C.D أكثر من مرة بضرورة اعتماد الشركات على المعايير عالية النوعية للمحاسبة والإبلاغ المالي وغير المالي[59]، وأوصى ميثاق الحكم الراشد بدوره على إصدار معايير محاسبية محلية متناسقة مع المعايير الدولية[60].

وجسد المشرع الجزائري ذلك بإصدار النظام المحاسبي المالي بالقانون 11/07 الذي سبق الإشارة إليه[61]، إثر مشاركة الجزائر في ما يعرف بمبادرة الشراكة من أجل إفريقيا N.E.P.A.D، وقد تبنت ما تم التوصية به فيها أي بضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية، وأصدرت وزارة المالية فعلا هذه المعايير بمجموعة من المقررات بين 2016 و 2017 [62].

وأرى أن تبني المشرع الجزائري للنظام المحاسبي المالي الحالي يعد خطوة جد فعالة نحو الحوكمة، لأنه لا يكتفي بتعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية فقط[63]، بل أنه يعزز كل مبادئ الحوكمة، لأنها جميعها تؤكد على الإعداد الجيد للمعلومات المالية[64]، ويترتب على ذلك تمكين المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى من متابعة وتقييم الإدارة، وتحقيق المساواة بين المساهمين في كيفية توزيع الأرباح، والمساهمة في استمرارية الشركة، وتجنيب المستثمر مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية.

المطلب الثاني: الضوابط القانونية: تتمثل هذه الضوابط بالأساس في إقرار المشرع لمسؤولية مندوب الحسابات عن كل خطأ مرتكب (فرع أول)، وفي نص القوانين الأساسية للشركات على تعيين لجان التدقيق (فرع ثان).

الفرع الأول: مسؤولية مندوب الحسابات:

لا يمكن أن تستقيم الضوابط الأخلاقية والمهنية لمهنة مندوب الحسابات وتفعّل دون أن يتابع عن كل إخلال بها، متابعة تتناسب مع نوع الخطأ، فقد تكون مسؤوليته مدنية باعتبار مهمته تهم كل من لديه مصلحة مع الشركة المراقبة، فإذا ترتب على عدم بذله العناية المهنية ضررا، فإن لهؤلاء الحق في طلب التعويض عن الضرر الناتج.

وقد تكون مسؤوليته جنائية، لأن مهمته لا تقتصر على الجانب المالي للمؤسسة فقط، والخدمات التي يقدمها لها، بل يساهم أيضا في أخلقة Moralisation الحياة الاقتصادية، ولذلك فإن المندوب الذي يتغافل عن أداء هذا الدور أو الذي يخالف القوانين، فإنه يقع على عاتقه مسؤولية جنائية، ويتحمل العقوبات المرتبطة بهذا النوع من المسؤولية.

وقد يتحمل مندوب الحسابات أيضا المسؤولية التأديبية التي تنشأ عند مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة، والواجبات المهنية، والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها، والتي تضع بدورها عقوبات تأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة، وتسهر على تنفيذها [65].

إن حوكمة الأعمال امتدت إلى حوكمة مهنة المحاسبة نفسها، مما أدى إلى تفعيل مساءلة مراقب الحسابات من جانب الجهات المسؤولة عن حوكمة المهنة [66]، ويؤكد ذلك توصية O.E.C.D بأنه ينبغي أن يكون المراجع الخارجي قابلا للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، وأن يكون مسؤولا اتجاه الشركة بممارسة كافة ما تقتضيه العناية وأصول المهنة في عملية المراجعة [67]. أما ميثاق الحكم الراشد في الجزائر فلا نجده يوصي بما سبق، ماعدا توصية عامة بأن تكون المساءلة التي تحتل إحدى زوايا ما يطلق عليه "المربع السحري للحكم الراشد"[68] لكل الأطراف دون تحديد.

لقد نص المشرع الجزائري على مسؤولية مندوب الحسابات بأنواعها المختلفة، فقد تقع عليه المسؤولية المدنية (المادة 715 مكرر 14 قانون تجاري، والمادتين 59 و61 من القانون 01/10)، والقاعدة أنها شخصية، وقد تكون عن الغير استثناء (الإدارة)، إذا علم بالأخطاء وتعمد إخفاءها.

كما نص على مسؤولية مندوب الحسابات الجنائية في قانون العقوبات [69] في المادتين 301 و302 المتعلقتين بإفشاء السر المهني، وفي القانون التجاري في المواد 825 و830 و839، وفي القانون 01/10 في المادتين 62 و73 منه.

ورتب أيضا مسؤوليته التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته (المادة 63 قانون 01/10)، وحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق المرسوم التنفيذي 10/13[70]، ويعتبر إفشاء السر المهني أخطر ما يمكن ارتكابه من طرف مندوب الحسابات، فهو يعتبر من أخطاء الدرجة الرابعة.

الفرع الثاني: تعيين لجان التدقيق:

لجنة التدقيق هي إحدى اللجان المساعدة لمجلس الإدارة، يتم تعيينها من طرفه بغرض تقديم تقارير دورية وخاصة عن المحاسبة والمالية في الشركة، وتتكون من مديرين خارجيين أو مستقلين، وتلعب دورا رئيسيا في حوكمة الشركة، فهي عنصر أساسي يضمن نوعية التقارير والرقابة في الشركة [71]. ولقد ارتبط ظهور فكرة لجنة التدقيق في الولايات المتحدة

الأمريكية بأزمة الكساد الاقتصادي الكبير، وقد كان الهدف من إنشائها دعم استقلال المراجع الخارجي ومجلس إدارة الشركة على الوفاء بالتزاماته، وذلك باعتبار قيام اللجنة كحلقة وصل مباشر بين المراجع الخارجي ومجلس الإدارة، مع المحافظة على استقلاله للقيام بمهامه دون ضغط منها، ومن خلال اختياره، وتحديد بدل أتعابه، والعمل على حل المشاكل بينه وبين الإدارة، وهذا بدوره سيزيد في الشفافية، وبالتالي زيادة ثقة المستثمرين، وكلما تكونت من مدراء غير تنفيذيين كانت دلالة على استقلالها أكثر ومصداقيتها، ويعتبر التقرير الذي تعده أكبر دعم للمراجع الخارجي[72].

ويعد وجود لجنة مراجعة مستقلة على مستوى الشركات من الممارسات الجيدة التي توصي بها O.E.C.D [73]، وفي الجزائر لا نجد تشريعا ينظم لجنة التدقيق، وتمت الإشارة إليها بطريقة غير مباشرة في ميثاق الحكم الراشد، بأن أوصى بإنشاء المؤسسة للجان المتخصصة عموما، وأن تعمل بنظام تساوي الأعضاء، وأن مهمتها هي تنوير الإداريين، ومساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ قراراته [74]، فالميثاق قد جعل للجنة دورا استشاريا فقط، وبالتالي أفرغ هدف إنشاء اللجنة من محتواه الذي يتمثل في اتصال اللجنة المباشر مع مندوب الحسابات، وتوليها جزءا من مهام الإدارة في المجال المحاسبي لضمان السرعة، وكذا تفعيل دور مجلس الإدارة الرقابي.

الخاتمة:

من خلال دراسة مفهوم الحوكمة، ومفهوم مندوب الحسابات، وكذا لكيفية تعيينه، ومهامه، ووسائل ممارسة دوره الرقابي في شركة المساهمة وفقا للمشرع الجزائري، ومقارنتها بمبادئ حوكمة الشركات، ثم استعراض كيفية تأثر مندوب الحسابات بهذه المبادئ، وتأثيره على حوكمة شركة المساهمة، تبين أن الأحكام الواردة في القانون الجزائري المتعلقة بالدور الرقابي لمندوب الحسابات، تتماشى بنسبة كبيرة مع مبادئ الحوكمة رغم وجود بعض القصور.

وتتمثل أهم النتائج التي توصلت إليها فيما يلي:

– هناك علاقة تكاملية بين الحوكمة ودور مندوب الحسابات الرقابي، فهو يفعل مبادئ الحوكمة من جهة، ومن جهة أخرى فضوابط مهنة المندوب الواردة ضمن مبادئ الحوكمة تفعل دوره الرقابي على أحسن وجه.

– تؤكد مبادئ الحوكمة على الالتزام بالضوابط الأخلاقية لممارسة مهنة مراجعي الحسابات، وأنه لا يوجد تعارض بين تحقيق مصالح الشركة المادية وبين الالتزام بأخلاقيات المهنة، بل هناك ارتباط إيجابي بين هذه النتيجة وذلك الالتزام.

– إن ما جاء في ميثاق الحكم الراشد في الجزائر من توصيات حول المركز القانوني لمندوب الحسابات في الشركة، تعتبر غير كافية وغير شاملة لكل الإشكالات القانونية المتعلقة به، كما تتسم بالعمومية وعدم التحيين.

– رغم ضعف ميثاق الحكم الراشد في توجيه الشركات لعموميته، فليس فيه تعارض مع مبادئ الحوكمة الدولية عند تنظيم الدور الرقابي لمندوب الحسابات، ولكن هناك قصور في حل إشكاليات هامة، تتعلق بقلة الوقت اللازم للمندوب لمراجعة أوضاع الشركة لإعداد تقاريره، وما لذلك من تأثير على جودتها، ومسألة إرجاع تحديد أجره للجمعية العامة، وماله من تأثير على ضمانة الاستقلالية، إضافة إلى عدم تنظيم لجان التدقيق، رغم ما لها من تأثير إيجابي ومباشر على الشركة.

وفي نهاية هذا البحث أقدم التوصيات التالية:

– ضرورة اتجاه الجزائر إلى تبني تشريع لحوكمة الشركات، وعدم الاكتفاء بميثاق الحكم الراشد غير الملزم، لعدة أسباب منها: أن أولى متطلبات الحوكمة يتمثل في وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، وأن التوصيات غير فعالة كفعالية القانون، وأكبر مثال على ذلك شركة إنرون التي انهارت في سنة 2001 رغم أن توصيات O.E.C.D صدرت في سنة 1999، كما أن وجود قانون للحوكمة يعتبر أكثر جذبا للمستثمر وطمأنة له من مجرد ميثاق قديم لا يتماشى مع التطورات، وأنه موجه أساسا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وأن الشركة إذا تبنت طواعية قواعد الحوكمة، فالمندوب لن يعرف مسبقا الإجراءات التي يتبعها في حالة عدم تطبيق الشركة محل المراقبة لهذه القواعد.

– الاهتمام أكثر بموضوع المعايير الدولية للمحاسبة، فلا يكفي التبني التشريعي لها بل لابد من خلق آليات لتفعيلها، وذلك بإنشاء هيئة متخصصة، وتكوين إطارات ذات كفاءة.

– على مجلس إدارة الشركة الاهتمام بدور لجنة التدقيق في الشركة، والبحث الجدي في مدى الاحتياج لتكوينها، لأنها ضمانة أساسية لاستقلالية مندوب الحسابات، والأفضل أن يفعل دورها كاملا بأن لا تكون للمشورة فقط، وأن تكون هي من يرشح مندوب الحسابات، ومن يحدد بدل أتعابه، خاصة إذا تعلق الأمر بالمهام الإضافية.

قائمة المصادر والمراجع:

أولا: المصادر والمراجع باللغة العربية:

1– النصوص القانونية:

أ– القوانين:

– قانون العقوبات، الصادر بالأمر رقم 156/66 المؤرخ في 8 يونيو 1966، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 49، المؤرخة في 11 يونيو 1966.

– القانون التجاري، الصادر بالأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 101، المؤرخة في 19 ديسمبر 1975.

– القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 ، المؤرخة في 25 نوفمبر 2007.

– القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، المؤرخة في 11 يوليو 2010.

ب– المراسيم التنفيذية:

– المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 15 أبريل 1996، المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24، المؤرخة في 17 أبريل 1996.

– المرسوم التنفيذي رقم 31/11 المؤرخ في 27 يناير 2011، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، المؤرخة في 2 فبراير 2011.

– المرسوم التنفيذي رقم 32/11 المؤرخ في 27 يناير 2011، يتعلق بتعيين محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، المؤرخة في 2 فبراير 2011.

– المرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 26 مايو 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 30، المؤرخة في 1 يونيو 2011.

– المرسوم التنفيذي رقم 10/13 المؤرخ في 13 يناير 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 03، المؤرخة في 16 يناير .2013

2– الكتب:

– جمال عبد العزيز عثمان، الإفصاح والشفافية في المعلومات المتعلقة بالأوراق المالية المتداولة في البورصة، دراسة قانونية مقارنة، دار النهضة العربية، مصر، 2010 م.

– سعيد يوسف البستاني، قانون الأعمال والشركات، ط 2، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008 م.

– عبد الوهاب نصر علي، مسؤولية مراقب الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسل الأموال، الدار الجامعية، مصر، 2011 م.

– عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات (مدخل للارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات)، الدار الجامعية، مصر، 2013 م.

– عمار حبيب جهلول، النظام القانوني لحوكمة الشركات، ط 1 ، دار نيبور للطباعة والنشر والتوزيع، العراق، 2011 م.

– فادي توكل، دور مراقبي الحسابات لحماية المساهمين في شركات المساهمة، دار النهضة العربية، مصر، 2013 م.

– محمد الشريف بن زاوي، حوكمة الشركات والهندسة المالية، ط 1، دار الفكر الجامعي، مصر، 2016 م.

– محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية والمقارنة (بين التنظيم والمسؤولية التأديبية والمدنية والجنائية)، ط1، دار النهضة العربية، مصر، 2010 م.

– مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، ط 1، الدار الجامعية، مصر، 2006 م.

3– المقالات:

– أحمد بوراس ومحمد بوطلاعة، مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، العدد 03، جوان 2015 م، الجزائر.

– أحمد سعيد حميدي، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة يحي فارس المدية، المجلد 09، العدد 01، جوان 2018 م، الجزائر.

– رشيد سفاحلو، مهام وتقارير مندوب الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، المجلد 01، العدد 16، 2017 م، الجزائر.

– عبد الرحمن بن عيسى، نحو إطار متكامل لأداء مهمة محافظ الحسابات في شركة المساهمة الجزائرية على ضوء إصلاحات 2010، مجلة الإبداع، جامعة البليدة 2 ، المجلد 6، العدد 6، سنة 2016 م، الجزائر.

– عمر شريقي، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، العدد 12، سنة 2012 م، الجزائر.

– لطيفة بوراس، المفهوم القانوني لحوكمة المؤسسة الإقتصادية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 03، سبتمبر 2017 م، الجزائر.

– محمد لمين ميرة وعزة الزهر، دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي ، العدد 10، الجزء 01 ، 2017 م، الجزائر.

– نوال صبايحي، أخلاقيات المهنة المحاسبية أساس حوكمة المؤسسات، مجلة معارف، جامعة البويرة، العدد 21، ديسمبر 2016 م، الجزائر.

– وردة سالمي، تأثير قواعد الحوكمة في تنظيم شركات المساهمة، مجلة الشريعة والاقتصاد، جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية قسنطينة، العدد 11، جوان 2017 م، الجزائر.

–يونس الزين وعبد الحميد حسيباني، خطر المحاسبة الابداعية على المراجعة، حالة فضيحة شركة إنرون، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، العدد 6 ، سنة 2016 م، الجزائر.

4– رسائل الدكتوراه ومذكرات الماجستير:

– جموعي بن زيدة، تقديم الحصة العينية في إنشاء الشركات التجارية، مذكرة ماجستير، قانون الأعمال، جامعة باجي مختار عنابة، 2001 م.

– محمد بن جميلة، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، قانون الأعمال، جامعة منتوري قسنطينة، 2011/2010 م.

– سامي محمد العليان الخرابشه، حوكمة شركات المساهمة المدرجة في البورصة، رسالة دكتوراه في الحقوق، جامعة القاهرة، 2012 م.

– عبد اللطيف علاوي، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة دكتوراه (ل.م.د)، قانون الأعمال، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2016 م.

5– مواقع الانترنت:

– مباديء حوكمة الشركات لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي:

https://www.oecd-ilibray.org/fr/governance/g20-oecd-principles-of-corporate-governace-arabic-version. بتاريخ: 2020/1/3 م.

– ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة للمؤسسة في الجزائر:

https://iefpedia.com/arab/?p=28198 بتاريخ: 2020/5/7 م.

– أزنان حسن وحارث أمير حسن التميمي، مفهوم نظام حوكمة الشركات المساهمة، النظرة القانونية مقارنة بالشريعة الإسلامية، مجلة الثقافة، جامعة أزلان شاه، المجلد 5، العدد 2، 2015 م، ماليزيا، منشور في الموقع: http://www.gjat.my/gjat122015/9620150502.pdf بتاريخ: 2020/5/8.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية:

- Fela Ayachi, Commissariat aux comptes et gouvernance d'entreprise, Une analyse à partir du contexte de l'audit légal dans les entreprises en Algérie, Thèse de doctorat en sciences, sciences commerciales, université d'Oran 2, 2017/2018.
- Tayeb Belloula, Droit des affaires et des sociétés commerciales, Berti éditions, Algérie, 2011.

الهوامش:

(1) – شركة "إنرون" الأمريكية تم انشاؤها سنة 1985 إثر اندماج شركتي "هيوستن" و "انترنورث" للغاز الطبيعي، وبعد تحرر سوق الطاقة في الولايات المتحدة أصبحت "إنرون" أكبر شركة لتجارة الغاز الطبيعي فيها، إذ جاءت في المرتبة السابعة سنة 2000 في قائمة تضم 500 شركة من أكبر شركات العالم، وبعد سنة من ذلك صدرت تصريحات تشير إلى وجود أزمة حادة فيها، وانخفضت قيمة أسهمها بنسبة 99 % ، ثم أعلن إفلاسها بعد ذلك، ويرجح أن السبب الرئيسي لهذه الأزمة هو توكيل مجلس إدارتها مهمة الحسابات إلى مكتب "آرثر أندرسون للمراجعة"، الذي لم يبذل العناية اللازمة في مراجعة القوائم المالية، واهتم ببدل الأتعاب، وتحقيق ما يريده مجلس الإدارة من مكاسب شخصية، وتضليل الغير بتضخيم الأرباح. أنظر: يونس الزين وعبد الحميد حسياني، خطر المحاسبة الإبداعية على المراجعة، حالة فضيحة شركة إنرون، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، العدد 6 ، سنة 2016 م، الجزائر، ص.ص.385-388.

(2) – فادي توكل، دور مراقبي الحسابات لحماية المساهمين في شركات المساهمة، دار النهضة العربية، مصر، 2013 م، ص.9.

(3) – المرجع نفسه، ص.10.

(4) – عمر شريقي، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، العدد 12، سنة 2012 م، الجزائر، ص.93.

(5)– القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، المؤرخة في 11 يوليو 2010، ص.4.

(6) – الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 101، المؤرخة في 19 ديسمبر 1975، ص.4.

(7) – عبد الرحمن بن عيسى، نحو إطار متكامل لأداء مهمة محافظ الحسابات في شركة المساهمة الجزائرية على ضوء إصلاحات 2010، مجلة الإبداع، جامعة البليدة 2 ، المجلد 6، العدد 6، سنة 2016 م، الجزائر، ص.181.

(8) – المرسوم التنفيذي رقم 32/11، المؤرخ في 27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، المؤرخة في 2 فبراير 2011 ، ص.23.

(9)– أنظر أكثر حول أحكام المحل المهني في المواد: من 2 إلى 5 من المرسوم التنفيذي رقم 31/11، المؤرخ في 27 يناير 2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، المؤرخة في 2 فبراير 2011، ص.22.

(10)– سعيد يوسف البستاني، قانون الأعمال والشركات، ط 2 ، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008 م، ص.419.

(11)– عبد اللطيف علاوي، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة دكتوراه (ل.م.د)، قانون أعمال، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2016 م، ص.13.

(12) – في الواقع العملي القائمين بالإدارة هم من يوجهون الجمعية العامة عن طريق اقتراح مندوبين يرون أنهم أقرب من حيث التفاهم للذهاب بالشركة إلى الهدف المنشود، وغالبا ما يلجؤون لهذه الطريقة تحت تأثير وضغط لجنة عمليات البورصة ومراقبتها، وهذا بالنسبة للشركات التي تلجأ للادخار العلني في تكوينها، أنظر: المرجع نفسه، ص.15.

(13)– عمار حبيب جهلول، النظام القانوني لحوكمة الشركات، ط1، دار نيبور للطباعة والنشر والتوزيع، العراق، 2011 م، ص.22.

(14) – محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية والمقارنة (بين التنظيم والمسؤولية التأديبية والمدنية والجنائية)، ط1، دار النهضة العربية، مصر، 2010 م، ص.07.

(15)–لطيفة بوراس، المفهوم القانوني لحوكمة المؤسسة الاقتصادية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 03، سبتمبر 2017 م، الجزائر، ص.ص.515-516.

(16) – وقد تم اقتراح مصطلح الحوكمة على وزن فوعلة من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية في القاهرة، واستحسن من المتخصصين في اللغة العربية، انظر: عمار حبيب جهلول، المرجع السابق، ص.22.

(17) – أحمد سعيد حميدي، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة يحي فارس المدية، المجلد 09، العدد 01، أفريل 2018 م، الجزائر، ص.327.

(18)– مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، ط1، الدار الجامعية، مصر، 2006 م، ص.16.

(19)– عمار علي جهلول، المرجع السابق، ص.31.

(20) – أزنان حسن وحارث أمير حسن التميمي، مفهوم نظام حوكمة الشركات المساهمة، النظرة القانونية مقارنة بالشريعة الإسلامية، مجلة الثقافة، جامعة أزلان شاه، المجلد 5، العدد 2، 2015 م، ماليزيا، ص.128. منشور في الموقع: http://www.gjat.my/gjat122015/9620150502.pdf بتاريخ: 2020/5/8 م.

(21) يقصد بمجموعة العشرين مجموعة الدول غير المنتسبة إلى منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي التي شاركت في إعداد مبادئ حوكمة الشركات، ولقد تم تقديم هذه المبادئ إلى مؤتمر قمة مجموعة العشرين في 15-16 سبتمبر 2015 في أنطاليا بتركيا، حيث تم إقرارها باسم مجموعة العشرين / منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي بشأن حوكمة الشركات، أنظر: مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي ص.ص.3-4 منشورة في الموقع: https://www.oecd-ilibray.org/fr/governance/g20-oecd-principles-of-corporate-governace-arabic-version. بتاريخ: 2020/1/3 م.

(22) المرجع نفسه، ص.9.

(23) – وردة سالمي، تأثير قواعد الحوكمة في تنظيم شركات المساهمة، مجلة الشريعة والاقتصاد، جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية قسنطينة، العدد 11، جوان 2017 م، الجزائر، ص.491.

(24) – أنظر: مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، المرجع السابق، ص.9.

(25)– ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر لسنة 2009، ص.ص.16،19 منشور في الموقع: https://iefpedia.com/arab/?p=28198 بتاريخ 2020/5/7 م.

(26)– محمد بن جميلة، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، قانون أعمال، جامعة منتوري قسنطينة، 2011/2010 م، ص.18.

(27)– المرجع نفسه، ص.71.

(28)– أنظر: المواد 10 و 26 و 25 من القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 ، المؤرخة في 25 نوفمبر 2007، ص.3.

(29)– رشيد سفاحلو، مهام وتقارير مندوب الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، المجلد 01، العدد 16، 2017 م، الجزائر، ص.63.

(30) – جموعي بن زيدة، تقديم الحصة العينية في إنشاء الشركات التجارية، مذكرة ماجستير، قانون الأعمال، جامعة باجي مختار عنابة، 2001 م، ص.ص.97،107.

(31) -Tayeb Belloula, Droit des affaires et des sociétés commerciales, Berti éditions, Algérie, 2011, p.330.

(32) _ محمد بن جميلة، المرجع السابق، ص.ص.84-86.

(33) _ سامي محمد العليان الخرابشه، حوكمة شركات المساهمة المدرجة في البورصة، رسالة دكتوراه في الحقوق، جامعة القاهرة، 2012 م، ص.231.

(34) – أنظر: المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 26 مايو 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 30 ، المؤرخة في 01 يونيو 2011، ص.19.

(35)–عبد اللطيف علاوي، المرجع السابق، ص.101.

(36) – محمد بن جميلة، المرجع السابق، ص.104.

(37)– أنظر: مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، المرجع السابق، ص.ص.21-48.

(38) – أنظر: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، المرجع السابق، ص.ص.24-46.

(39)– جمال عبد العزيز عثمان، الإفصاح والشفافية في المعلومات المتعلقة بالأوراق المالية المتداولة في البورصة، دراسة قانونية مقارنة، دار النهضة العربية، مصر، 2010 م، ص.ص.125-127.

(40)– أنظر: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، المرجع السابق، ص.ص.29، 49.

(41)– أنظر: مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، المرجع السابق، ص.40-41.

(42) – عمار علي جهلول، المرجع السابق، ص.69-71.

(43) – أحمد سعيد حميدي، المرجع السابق، ص.16.

(44) - Fela Ayachi, Commissariat aux comptes et gouvernance d'entreprise, Une Analyse à partir du contexte de l'audit légal dans les entreprises en Algérie, Thèse de doctorat en sciences, sciences commerciales, université d'Oran 2, 2017/2018, p.138-142.

(45)– عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات (مدخل للارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات)، الدار الجامعية، مصر، 2013 م، ص.132.

(46) – عمار علي جهلول، المرجع السابق، ص.214، وأنظر أيضا: محمد بن جميلة، المرجع السابق، ص.30.

(47)– عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، المرجع السابق، ص.205.

(48)– مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، المرجع السابق، ص.47-48.

(49)– عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، المرجع السابق، ص.133.

(50)– مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، المرجع السابق، ص.40.

(51)– ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، المرجع السابق، ص.46.

(52)–عبد اللطيف علاوي، المرجع السابق، ص.ص. 78-82.

(53)– نوال صبايحي، أخلاقيات المهنة المحاسبية أساس حوكمة المؤسسات، مجلة معارف، جامعة البويرة، العدد 21، ديسمبر 2016 م، الجزائر، ص.231.

(54)– عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، المرجع السابق، ص.ص.134-135.

(55)– مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، المرجع السابق، ص.ص. 42-48.

(56)– انظر المواد: 2 و 3 و 54 من المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 15 أبريل 1996، المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 24، المؤرخة في 17 أفريل 1996، ص.4.

(57)– انظر المادتين: 12 و 13 من المرسوم التنفيذي 32/11 السابق الذكر.

(58)– عمار علي جهلول، المرجع السابق، ص.21.

(59)– مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، المرجع السابق، ص.46.

(60)– ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، المرجع السابق، ص.46.

(61)- هذا النظام تضمن لأول مرة إطارا مفاهيميا للمحاسبة المالية، والذي يعد دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، أنظر المادة 7 من القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

(62)-ويلاحظ أن هذه المعايير من حيث الجوهر متكيفة مع معايير المحاسبة الدولية، ومن حيث الشكل متكيفة مع المحاسبة الأوروبية القارية المعتمدة على مخطط محاسبي، أنظر: أحمد بوراس ومحمد بوطلاعة، مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، العدد 03، جوان 2015 م، الجزائر، ص.16.

(63)– حيث تطلب المشرع صراحة الانتظام والمصداقية والشفافية في المحاسبة، وأن تتضمن الكشوف المالية المعلومات الوافية حول الوضعية المالية للكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا النظام، ومنها شركة المساهمة. أنظر المواد: 10 و 25 و26 من القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي الذي سبق الإشارة إليه.

(64)- أحمد بوراس ومحمد بوطلاعة، المرجع السابق، ص.21.

(65)- عمر شريقي، المرجع السابق، ص.ص.96-98.

(66)- عبد الوهاب نصر علي، مسؤولية مراقب الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسل الأموال، الدار الجامعية، مصر، 2011 م، ص.10.

(67)- مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، المرجع السابق، ص.48.

(68)- ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، المرجع السابق، ص.66.

(69)- الصادر بالأمر رقم 156/66 المؤرخ في 8 يونيو 1966، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 49، المؤرخة في 11 يونيو 1966.

(70)- المرسوم التنفيذي رقم 10/13 المؤرخ في 13 يناير 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 03، المؤرخة في 16 يناير 2013، ص.18.

(71)- محمد الشريف بن زاوي، حوكمة الشركات والهندسة المالية، ط1، دار الفكر الجامعي، مصر، 2016، ص.ص.98-99.

(72)- محمد لمين ميرة وعزة الزهر، دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي ، العدد 10 ، الجزء 01 ، 2017 م، الجزائر، ص.ص.237، 243.

(73)- مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، المرجع السابق، ص.ص.55، 59.

(74)-ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، المرجع السابق، ص.ص.37، 39.