محافظ الحسابات ودوره في تفعيل حوكمة المؤسسات–دراسة حالة مكتب محافظ حسابات–

Auditor and his role in activating corporate governance - a case study of the account custodian's office-

تونسي نجات[1]، أ.د/ العيد محمد[2]

[1] المركز الجامعي تيبازة، مخبر الاقتصاد الأخضر والتنمية في الجزائر، tounsi.nadjet@cu-tipaza.dz

[2] جامعة عبد الحميد ابن باديس– مستغانم–، mohamed.elaid@univ-mosta.dz

تاريخ الاستلام:2023/03/25 تاريخ القبول: 2023/05/02 تاريخ النشر: 2023/06/30

Abstract:

This research aims to shed light on the relationship between auditor and corporate governance, and the effective role that the latter plays in activating corporate governance.

Through this research, it was found that the auditor has a set of scientific and practical qualifications that enable him to build a reasoned opinion on the fairness of the financial statements and the results were communicated to the interested parties, and therefore he works to activate corporate governance by achieving disclosure, transparency and fairness.

Keywords: Auditor; Institutional governance; professional care; transparency and disclosure; auditing.

Jel Classification Codes: G34 ; M49 ;M42.

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بحوكمة المؤسسات، والدور الفعال الذي يلعبه هذا الأخير في تفعيل الحوكمة بها.

لقد تم التوصل من خلال هذا البحث إلى أن محافظ الحسابات يملك مجموعة من المؤهلات العلمية والعملية تمكنه من بناء رأي معلل عن مدى عدالة القوائم المالية ومن تم توصيل النتائج للأطراف المعنية وبالتالي فهو يعمل على تفعيل حوكمة المؤسسات وذلك عن طريق تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية والعدالة.

كلمات مفتاحية: محافظ حسابات.،حوكمة المؤسسات.، العناية المهنية.،الإفصاح والشفافية.، التدقيق.

تصنيفات JEL : G34 ، M49، M42.

المؤلف المرسل: تونسي نجات، **المركز الجامعي تيبازة، الإيميل:** tounsi.nadjet@cu-tipaza.dz

1. مقدمة:

لقد تزايد في السنوات الأخيرة الاهتمام بحكومة المؤسسات خاصة في ظل توالي الأزمات المالية، وإفلاس عديد المؤسسات نتيجة عدم إبراز البيانات المالية الحقيقية التي تعكس وبصورة عادلة الوضعية المالية للمؤسسة بالإضافة إلى غياب أو نقص الإفصاح والشفافية وانتشار الفساد بمختلف أنواعها داخل المؤسسة.

تعد الحوكمة أداة هامة وفعالة من شأنها العمل على التأكد من موضوعية التقارير المالية وهذا من خلال اعتمادها على مجموعة من القواعد والإجراءات، إن وجود تعاون بين الحوكمة والتدقيق الخارجي من شأنه العمل على تحسين جودة هذه الأخيرة، وهنا يبرز الدور الفعال الذي يلعبه محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة المؤسسات وبالتالي ضمان تحقيق أهداف المؤسسة وبقائها واستمراريتها في خضم احتدام المنافسة.

الإشكالية:

كيف يعمل محافظ الحسابات على تفعيل حوكمة المؤسسات؟

الفرضيات:

تفاعل محافظ الحسابات مع مختلف الأطراف من شأنه يضمن تفعيل مبادئ الحوكمة بالمؤسسة.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى محاولة الإحاطة بمحافظ الحسابات والدور المنوط الذي يلعبه في المصادقة على صحة القوائم المالية للمؤسسة ومن تم إيصال النتائج إلى الأطراف المعنية، بالإضافة إلى التعريج على حوكمة المؤسسة كونها تعتبر أداة تمكن إدارة المؤسسة من حقيق الأهداف المرسومة وضمان مصالح جميع الأطراف ذات الصلة، ومن تم حاولنا إبراز العلاقة التي تربط بين كل من محافظ الحسابات وتفعيل حوكمة المؤسسات.

منهجية البحث:

من أجل الإلمام بكافة جوانب البحث تم الاستعانة بالمنهج الوصفي لتوافقه مع الجانب النظري للبحث وذلك من خلال عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بمحافظ الحسابات، وحوكمة المؤسسات، أما عن الجانب التطبيقي للبحث فقد تم الاستعانة بأسلوب المقابلة كأحد أساليب البحث العلمي التي تعمل على

تقصي الحقائق، وذلك من أجل الوقوف على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة المؤسسات.

2. محافظ الحسابات

1.2 تعريف محافظ الحسابات: يعرف محافظ الحسابات على أنه:

عرفت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري بأن: " المراجع القانوني (أو مندوب الحسابات) هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو (مجلس المديرين) وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها. ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك كما يتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين." (رشيد و كتوش، 2017، صفحة 87)

حسب المادة 22 من القانون 10-01 أبنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به". (الهدى، 2020، صفحة 368).

مما سبق يمكن القول أن محافظ الحسابات هو شخص مهني مؤهل يمارس مهمة المصادقة على الحسابات ومدى مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

2.2 شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات:

حتى يتسنى لمحافظ الحسابات التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يجب أن يكون معتمدا من قبل الوزير المكلف بالمالية وهذا حسب المادة 7 من القانون 10-01، أما عن شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات فقد حددها المشرع في المادة 8من القانون 10-01 وهي كالآتي: (زينب، 2016، صفحة 184)

-يجب أن يكون حامل للجنسية الجزائرية، وحائز على شهادة محافظ الحسابات ومسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

-يجب أن يتمتع ممارس مهنة محافظ الحسابات بجميع الحقوق المدنية والسياسية، كما يجب أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

-يجب أن يؤدي اليمين المنصوص عليه القسم المنصوص عليه في المادة 06 من قانون 10- 01 بالعبارات التالي: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد ان أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد ويحرر محضر بذلك طبقا للأحكام سارية المفعول".

أما عن المؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات طبقا لأحكام القانون التجاري فهي كل من الهيئات، المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي، التجاري والإداري، بالإضافة إلى مراكز البحث وشركات تسيير مساهمات الدولة، الشركات ذات الأسهم، الشركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات الفردية ذات المسؤولية المحدودة، شركات الأشخاص والجمعيات الخاضعة لمسك المحاسبة المالي.

3.2 حالات تعيين مهام محافظ الحسابات:

توجد حالات متعددة لتعيين مهام محافظ الحسابات والتي سيتم عرضها فيما يلي: (نجات، 2016، الصفحات 76-77)

– تقوم الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات وبعد موافقتها كتابيا وبناءا على دفتر شروط بتعيين محافظ الحسابات وهذا لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة؛

– لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد ضمان مرور مدة تقدر بثلاث سنوات؛

– في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال مدة أقصاها سنتين ماليتين متتاليتين، على محافظ الحسابات إبلاغ وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يتم تجديد عهدته؛

– عندما تقوم الشركة أو الهيئة بتعيين محافظ الحسابات بصفة مدقق فإنها تقوم بتعيين محافظ للحسابات من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية يتصرف باسمها؛

– عندما تعيين الشركة أو الهيئة أكثر من محافظ حسابات فإن كل واحد منهم يمارس المهام المنوطة به طبقا لما ينص عليه القانون.

إضافة إلى ما سبق ذكره يمكننا التطرق إلى ما يلي:

– أوضح المشرع الجزائري في نص المادة 30 من قانون 10- 01 أنه "يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ لحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما".

– بإمكان المساهمين اللذين يمثلون قيمة محددة من رأس مال الشركة أن يطلبوا من العدالة تغيير محافظ الحسابات وتعيين آخر وهذا طبعا في ظل وجود سبب مبرر وهذا ما جاء به المشرع الجزائري في نص المادة 715 مكرر 08 (المرسوم التشريعي رقم 93- 08 المؤرخ في 25 أفريل1993)

–كما أكد المشرع الجزائري أن وجود هياكل للرقابة الداخلية بالمؤسسة لا يعفي عن إلزامية تعيين محافظ حسابات وهذا ما جاء في نص المادة 39 من قانون 10- 01.

4.2 منهجية عمل محافظ الحسابات:

حتى يتسنى لمحافظ الحسابات إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية عليه المرور بعدة مراحل وخطوات يمكن إيجازها فيما يلي: (الخميني، 2014، الصفحات 110-111)

–الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

لا يمكن لمحافظ الحسابات الحكم على عدالة القوائم المالية للمؤسسة دون المرور بمرحلة التعرف على المؤسسة وجمع مؤشرات تسمح له ببناء رأي معلل، وذلك راجع لجهل محافظ الحسابات ببعض الحقائق التقنية والقانونية وغيرها من الامور المتعلقة بالمؤسسة.

–فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يمثل نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات التي تعمل على التحكم في نشاط المؤسسة، ومن هذا المنطلق على محافظ الحسابات القيام بدراسة مختلف الإجراءات والتعليمات المعمول بها وهذا بهدف الوقوف على انعكاساتها أو تأثيرها على الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

–فحص الحسابات والقوائم المالية

يتم من خلال هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخل محافظ الحسابات ومجال تدخله وهذا يأتي بعد مراحلة التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية خالي من الأخطاء والانحرافات كلما قل مجال تدخل محافظ الحسابات فنظام الرقابة الداخلية السليم يعكس لنا مدى سلامة الإجراءات المطبقة وبالتالي اتجاه محافظ الحسابات نحو أسلوب العينة.

5.2 قواعد عمل محافظ الحسابات:

حتى يتسنى لمحافظ الحسابات أداء المهام المنوطة به على أكمل وجه عليه الالتزام بمجموعة من القواعد ولعل أهمها: (خيرة، 2018، صفحة 69)

–الاستقلالية والموضوعية: حتى يتمكن محافظ الحسابات من إبداء رأي صادق وسليم عن الوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق عليه ألا يملك أية مصلة أو ربح من شأنهما التأثير على استقلاليته وموضوعيته؛

–العناية المهنية اللازمة: على محافظ الحسابات أن يتحمل المسؤولية العامة على العناية بمهمته فهو ملزم بتوفير الوسائل دون النتائج، ومن هذا المنطلق فعل محافظ الحسابات بدل العناية المهنية اللازمة عند قيامه بالمهام المنوطة به والتأكد من أن أدلة الإثبات المتحصل عليها كافية ومقنعة لإبداء الرأي الفني المحايد.

–الكفاءة المهنية: حتى يتمكن محافظ الحسابات من أداء مهامه على أكمل وجه عليه أن يتمتع بتأهيل علمي وعملي بالإضافة إلى اكتساب معارف عدة من بينها نذكر:

- معرفة معمقة في المحاسبة والتنظيم المحاسبي بالإضافة إلى الإلمام بتقنيات التدقيق؛
- كما عليه أن يمتلك معارف متعلقة بالاقتصاد العام والمؤسسات والتي تسمح له بفهم المؤسسة من الناحية المحاسبية ومن النواحي الأخرى أي على المستوى التنظيمي والمحيط الخاص بالمؤسسة محل التدقيق؛
- المعرفة الكافية في مجال القانون العام وهذا حتى يتسنى له ضبط حدود مهمته ومسؤولياته.

3. حوكمة المؤسسات

1.3 نشأة حوكمة المؤسسات:

يعود الاهتمام بموضوع حوكمة المؤسسات إلى سنة 1932، فقد كان من أوائل من تناول فكرة فصل الملكية عن الإدارة هو **Berle and Means** وذلك بعد قيامه بنشره دراسة بالولايات المتحدة تحت عنوان **The Modern Corporate and Private Property**، فتعد هذه الدراسة بمثابة البذرة التي سلطت الضوء على مختلف المشاكل التي يمكن أن تحدث بفصل ملكية الشركة عن إدارتها والرقابة عنها، فالسؤال المطروح هنا كيف يمكن للمساهمين التحقق من أن مديري الشركة لن يقوموا بهدر رأس مال الشركة؟ وكيف يتأكد المساهمين من أن أعضاء مجلس الإدارة لا يصبحون ذوي سلطة كبيرة ويستغلون تلك السلطة بطرق لا تخدم المصلحة العامة للمستثمرين والمؤسسة.(حبيبة، 2019، ص 20).

2.3 تعريف حوكمة المؤسسات: لحوكمة المؤسسات عدة تعريفات نذكر منها: عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE الحوكمة على أنها:" مجموعة القواعد والممارسات التي تسمح للمؤسسة

بالقضاء على مشاكل التحفيز والحصول على المعلومات الناتجين عن فصل الملكية عن التسيير." (الدين، 2014، صفحة 5).

كما تعرف حوكمة المؤسسات على أنها:" ذلك النظام الذي يتم من خلاله إدارة وتوجيه وتنظيم مراقبة المؤسسات أو الإجراءات التي توجه وتدير المؤسسات وتراقب أداؤها بحيث تضمن الوصول إلى تحقيق رسالته والأهداف المرسومة لها أي معناه تضمن مصالح جميع الأطراف: المدراء، والمستخدمون، والمجهزون، والزبائن، والمراقبون، وأصحاب المصالح، والمساهمون والمجتمع" (عمر و دادن، 2014، ص26)

كما تعرف حوكمة المؤسسات على أنها: "النظام الذي يحكم العلاقات بين الأطراف الفاعلين في الشركات بغية ضمان مستوى أفضل من الأداء وكذا تعزيز الشفافية والمساءلة مما يعظم فوائد المستثمرين على المدى الطويل والرفع من التنمية الاقتصادية للدول." (نخلة وبن حمو عصمت، 2022، ص 505)

وتعرف أيضا على أنها: "نظام شامل يتضمن مقاييس لأداء الإدارة الجيدة ومؤشرات وجود أساليب رقابية تمنع كل الأطراف الفاعلة في المؤسسة من التأثير بصفة سلبية على أنشطة هذه الأخيرة." (العجال ومرسلي، 2022، صفحة 521)، وتعرف أيضا على أنها: "نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب." (أميرة، مخفي، وحريز، 2020، صفحة 147)

مما سبق يمكن القول أن حوكمة المؤسسات هي عبارة عن نظام يحتوي على مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على ضمان بلوغ المؤسسة لأهدافها المسطرة، وتضمن حقوق جميع الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة.

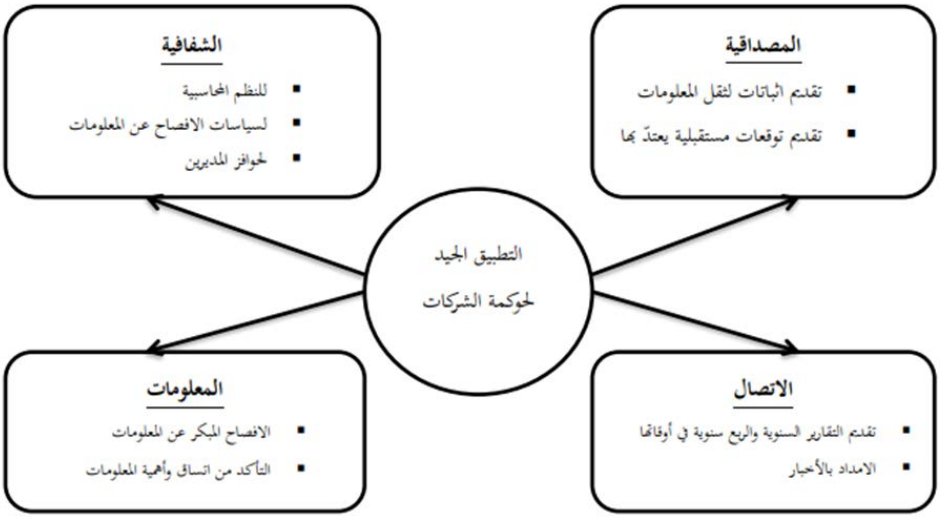
3.3 خصائص حوكمة المؤسسات:

تتمثل خصائص حوكمة المؤسسات فيما يلي: (رشوان، 2017، صفحة 7)

- تحديد المسؤولية أمام مختلف الأطراف ذات الصلة؛
- تحقيق استقلالية مجلس الإدارة بالإضافة إلى مختلف اللجان؛
- ترسيخ الانضباط الذاتي بالإضافة إلى الالتزام بمختلف اللوائح والقوانين؛
- تمنع حوكمة المؤسسات المتاجرة بالسلكة والمعلومات الداخلية للوحدة الاقتصادية؛
- تعمل حوكمة المؤسسات على توفير أقصى حماية لأصول المؤسسة الاقتصادية.

بالإضافة إلى ما سبق يمكن القول أنه من بين خصائص التطبيق الجيد للحوكمة تتمثل في الشكل التالي:

شكل رقم (01): خصائص التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات



المصدر: (مليكة و تغليسية، 2017، صفحة 225).

4.3 أهداف حوكمة المؤسسات:

إن التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات من شأنه العلم على تحقيق جملة من الأهداف ولعل أهمها: (فروم، 2019، صفحة 9)

-تعمل حوكمة المؤسسات على تحقيق النزاهة والعدالة والشفافية في مختلف تعاملات المؤسسة سواء المساهمين أو مع باقي الأطراف، إذا فهي تعمل على منع فكرة تضارب المصالح بالإضافة إلى التصرفات الأخرى الغير لائقة، بالإضافة إلى ذلك فهي تعمل على الحد من فرص وقوع المؤسسة في العسر المالي أو الإفلاس؛

-ومن بين أهم أهداف حوكمة المؤسسات العمل على ضمان وجود هياكل تنظيمية مناسبة داخل المؤسسة، يتم فيها التحديد الأمثل للسلطة والمسؤولية، ويتم أيضا من خلالها أيضا وضع مختلف السياسات والإجراءات الضرورية لتنفيذ العمل؛

-تعمل حوكمة المؤسسات على تحقيق أقصى استفادة ممكنة من أنظمة الرقابة على إدارة المؤسسة وأعضاء مجلس الإدارة سواء تعلق الأمر بنظم المحاسبة والرقابة الداخلية والمراجعة.

5.3 مبادئ حوكمة المؤسسات:

ترتكز حوكمة المؤسسات على أربعة مبادئ أساسية وهي: (بلواضح وبراق، 2018، ص4-5)

–الإنصاف: ويقصد بالإنصاف العدل في توزيع الحقوق والواجبات المرتبطة بالأطراف الشريكة؛

–الشفافية: ويقصد بها الحقوق والواجبات والصلاحيات المترتبة عنها، والتي يجب أن تكون صريحة وواضحة بالنسبة لكافة الأطراف؛

–المسؤولية: والمقصود هنا ان تكون اهداف كل طرف محددة بطريقة دقيقة؛

–المساءلة: ويقصد بها ان كل طرف محاسبا امام الطرف الآخر عما هو مسؤول عنه.

6.3 محددات حوكمة المؤسسات:

إن التطبيق الأمثل للحوكمة يعتمد على مجموعة من المحددات وهي كالآتي: (أيمن وشلابي، 2022، ص 6)

المحددات الداخلية: تشمل المحددات الداخلية ما يلي:

–تتمثل في مختلف القواعد والتعليمات والأسس التي يتم تطبيقها داخل المؤسسة؛

–العمل على وضع هياكل إدارية سليمة يتم من خلالها توضيح طريقة اتخاذ القرارات داخل المؤسسة؛

–العمل على توزيع المهام والسلطات بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من أجل الحد من تصادم المصالح بينم هذه الأطراف.

المحددات الخارجية: وتشمل المحددات الخارجية ما يلي:

–تتمثل في المناخ العام للاستثمار الذي يسود في البلد والمتمثل في مختلف القوانين والتشريعات المنظمة لسوق العمل والمؤسسات على حد سواء؛

–العمل على تنظيم عملية المنافسة ومنع كل الممارسات الاحتكارية؛

–وجود قطاع مالي كفؤ بإمكانه توفير التمويل اللازم لقيام المشروعات؛

–وجود بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تعمل على ضمان سير العمل داخل الأسواق بكل كفاءة، على سبيل المثال نذكر: المنظمات المهنية، المراجعين والمحاسبين، ...الخ؛

–وجود مجموعة من المؤسسات الخاصة بالمهن الحرة نذكر منها: مكاتب المحاماة، مكاتب الاستشارات المالية والاستثمارية.

7.3 الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات:

يجدر بنا الذكر أن هناك مجموعة من الأطراف تأثر وتتأثر بالتطبيق السليم للحوكمة وهذه الأطراف تتمثل في: (الطاهر، 2021، الصفحات 301-302)

-المساهمون: ويتمثل المساهمون في مجموعة من الأشخاص قاموا بتقديم رأس مال للمؤسسة، وذلك عن طريق امتلاكهم لمجموعة من الأسهم ومقابل حصولهم على مجموعة من الأرباح، ومن منطلق تقديمهم لرأس المال يحق لهم اختيار أعضاء مجلس الإدارة الملائمين يعملون على حماية حقوقهم؛

- المدراء والإدارة: تعد الإدارة المسؤول عن التسيير اليومي للمؤسسة فهي تعمل على تقديم تقارير خاصة بالأداء إلى مجلس الّإدارة، وتعتبر الإدارة المسؤولة عن تعظيم أرباح المؤسسة، ومسؤولة عن الإفصاح والشفافية عن المعلومات التي تقوم بنشرها للأطراف المستفيدة.

-مجلس الإدارة: ويمثل مجلس الغدارة كل من المساهمين بالإضافة إلى أطراف اخرى كأصحاب المصالح، ويتولى مجلس الإدارة مهمة اختيار المديرين التنفيذيين واللذين يقومون بمهمة سلطة الإدارة اليومية لأعمال المؤسسة، بالإضافة إلى توليهم الرقابة على أدائهم، ويتولى مجلس الإدارة أيضا مهمة رسم السياسات العامة للمؤسسة وكيفية الحفاظ على حقوق المساهمين فيها؛

-أصحاب المصالح: ويتمثل أصحاب المصلحة في الاطراف التي لها مصالح داخل المؤسسة كالدائنين والموردين والعمال، ويجدر بنا الذكر أن هؤلاء الأطراف قد تتعارض مصالحهم في بعض الأحيان، فعل سبيل المثال يهتم الدائنون بقدرة المؤسسة على السداد بينما يهتم العمال بقدرة المؤسسة على الاستمرار والبقاء.

4. دراسة حالة مكتب محافظ حسابات

من أجل تقصي الحقائق قمنا بإجراء مقابلة مع مكتب خاص بممارسة مهنة الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والكائن مقره بولاية الجزائر العاصمة- دالي ابراهيم-، وذلك من أجل الوقوف على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة المؤسسات، وكانت إجاباته كالآتي:

لقد عرف محافظ الحسابات حوكمة المؤسسات على أنها مجموعة من القوانين والقواعد والنظم التي تعمل على تنظيم العلاقة بين المالك والمسير من خلال تعظيم القيمة السوقية للمؤسسات وبما يحفظ مصالح الاطراف الفاعلة. أما عن تطبيق المؤسسة للحوكمة والزيادة من الثقة في المعلومات المحاسبية وذلك لما تتضمنه من مراعاة للجوانب القانونية والرقابية والارتقاء بالممارسة المحاسبية فقد اعتبر محافظ الحسابات المعلومات المحاسبية بمثابة القاعدة التي يعتمدها المالك والمسير وكذا الأطراف الفاعلة في المؤسسات وأي

إخلال بها يؤدي بطبيعة الحال الى الحياد عن الطريق السليم، انطلاقا من هذا فان الحوكمة هي السبيل الرئيس الذي يعمل على الوصول الى معلومات محاسبية موثوقة.

وبخصوص تطبيق المؤسسة للحوكمة وتأثيرها المباشر على التقارير والقوائم المالية وعلى عملية التدقيق في المؤسسة، فقد أوضح محافظ الحسابات قائلا اذا تكلمنا عن الحوكمة وآلياتها فإننا بطبيعة الحال نتكلم عن الرقابة الدائمة المستمرة والمستقلة التي تضمنها عمليات الرقابة من خلال لجان التدقيق وكذا الحرص على تطبيق القواعد والقوانين فإن لذلك الأثر البالغ في الوصول إلى تقارير مالية سليمة ونظام تدقيق فعال.

وأما فيما يخص وجود إطلاع لدى محافظ الحسابات على مفاهيم حوكمة المؤسسات، وعلى إلمامه بمبادئها وقواعدها وأهدافها، فقد أكد محافظ الحسابات على أن التغيرات الاقتصادية العالمية وكذا الانهيارات التي نشهدها لشركات كبرى وأيضا قضايا الفساد التي شهدتها أروقة المحاكم مؤخرا تحتم على محافظ الحسابات الفهم الدقيق للحوكمة ومبادئها.

وبالنسبة لعمل محافظ الحسابات على تقديم المساعدة للمؤسسة لتحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، فقد أشار محافظ الحسابات إلى أن هذا يعد من بين أحد أهم أهداف مهمة محافظ الحسابات، حيث من خلال تقريره عن نظام الرقابة الداخلية وكذا تدقيق العمليات المالية يعمل على ضمان أن العمليات المحاسبية تعبر عن الصورة الواقعية للمؤسسة وأن الأخطاء وإن وجدت فهي ليست بتلك الأهمية التي تلغي صدق القوائم المالية. كما أن محافظ الحسابات يعد الرابط بين المؤسسة والمالك وبالتالي فهو مسؤول عن مراقبة المسير ضامنا بذلك المساءلة والنزاهة.

إن تأكد محافظ الحسابات من مدى التزام المؤسسة بقواعد الشفافية والإفصاح من شأنه المساعدة على التطبيق السليم للحكومة، أكد محافظ الحسابات على أنه إذا تكلمنا عن الأمر بصفة مطلقة، إلا أن الواقع يفرض وجود عوائق كثيرة على محافظ الحسابات بعضها بسبب ربما الفراغ القانوني، حيث أن محافظ الحسابات مثلا يعتمد في جزء كبير من عمله على خلايا التدقيق الداخلي التي لا توجد في كثير من المؤسسات وإن وجدت فهي غالبا ما تكون غائبة عن تحقيق أهدافها، وبالتالي فإن مهمته تكون صعبة وقد لا يتمكن من ضمان كافة معطياتها. هذا من جهة ومن جهة أخرى الحجم الكبير لبعض الشركات خاصة البنوك مع محدودية ميزانية التدقيق فيها تحتم على محافظ الحسابات تفادي التكلفة الكبيرة لمهمته وهذا ما يؤثر سلبا على المؤسسة ومصداقية قوائمها المالية.

أما عن ضرورة تفاعل محافظ الحسابات مع مختلف الأطراف حتى يضمن تفعيل آليات الحوكمة بالمؤسسة، فقد أشار محافظ الحسابات أنه من بين أهداف محافظ الحسابات أن تخلو القوائم المالية من الأخطاء الكبيرة والجوهرية وهذا ما يعمل عليه من خلال مراقبة كل دورات العمليات في المؤسسة بما في ذلك التواصل مع ممثليها كمجالس الإدارة والعمال والزبائن والبنوك ومصالح الضرائب إلى غير ذلك. وبالتالي فإن عليه أن يتفاعل ويكيف عمله مع مختلف الأطراف بما يضمن مهمته، وهذا ما يعمل على تفعيل آليات الحوكمة بالمؤسسة.

أما من وجهة نظر محافظ الحسابات على الآليات التي يجب أن ينتهجها من أجل ضمان تفعيل الحكومة بالمؤسسة محل التدقيق، فقد نوه محافظ الحسابات قائلا بما أن قواعد الحوكمة ليست لها الصفة القانونية دائما فإن على المؤسسات ومحافظي الحسابات تحضير دليل داخلي للحوكمة يحل مقام القوانين ويوافق التشريعات والقوانين الموجودة مسبقا كإجراءات داخلية فيما يخص طريقة تعيين المسيرين وكفاءتهم وتحديد مكافاتهم، وكذلك تعيين لجان التدقيق وخلايا الرقابة الداخلية وتثبيت مختلف قواعد الحوكمة بما يضمن النزاهة والشفافية. إن إعداد هذا الدليل يسمح لمحافظ الحسابات مراقبة تطبيقه وتقييمه عوض العمل على تأكيد العمليات وتتبعها بصفة منفردة.

5. خاتمة:

يلعب محافظ الحسابات دورا هاما يكمن في إضفاء الشفافية والمصداقية والإفصاح عن القوائم المالية وإبلاغ الأطراف المعنية عن نتائج مهمته، وبالتالي يمكننا القول أن محافظ الحسابات يعمل على محاربة الفساد بمختلف أشكاله كما يعمل على الكشف عن مختلف الانحرافات والتصرفات الغير قانونية بالإضافة إلى وقوفه على مدى فعالية مجلس الإدارة في التعامل مع مختلف المخاطر المحيطة بالمؤسسة، وبالتالي فمحافظ الحسابات يعمل على ضمان استمرارية نشاط المؤسسة وتحقيق أهدافها المرسومة. كل هذه الممارسات السابقة الذكر تعد جوهر حوكمة المؤسسات وبالتالي يمكن القول أن التدقيق الخارجي الممارس من قبل محافظ الحسابات هو أداة من أدوات تفعيل حوكمة المؤسسات.

النتائج المتوصل إليها: خلص هذا البحث إلى مجموعة من النتائج ولعل أهمها:

- تطبيق المؤسسة لمفهوم الحوكمة من شأنه إضفاء عنصر الثقة في المعلومات المحاسبية؛
- تطبيق المؤسسة للحوكمة من شأنه التأثير بشكل إيجابي على التقارير والقوائم المالية وعلى عملية التدقيق ككل؛

–في ظل التطورات الراهنة والتغيرات الاقتصادية العالمية بات لزاما على محافظ الحسابات الإحاطة الجيدة والتمكن من كل المفاهيم المرتبطة بحوكمة المؤسسات؛

–يساعد محافظ الحسابات المؤسسة في تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين عملياتها وبالتالي تفعيل الحوكمة بها؛

–قد يصطدم محافظ الحسابات عند التأكد من مدى التزام المؤسسة بقواعد الشفافية والإفصاح بجملة من العوائق على غرار غياب خلايا التدقيق الداخلي بالمؤسسة، بالإضافة إلى محدودية ميزانية التدقيق مقارنة بكبر حجم العمليات لبعض المؤسسات؛

–يتفاعل محافظ الحسابات عند أداء المهام المنوطة به مع عدة أطراف على غرار مجلس الإدارة، العمال، الزبائن، وذلك حتى يتمكن من تقصي الحقائق والوصول إلى بناء الرأي المعلل وبالتالي فهو يفعل آليات الحوكمة بالمؤسسة.

المقترحات: مما سبق يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

–يجب تحلي محافظ الحسابات بالعناية المهنية اللازمة بالإضافة إلى الاستقلالية حتى يتسنى له الوصول إلى بناء الرأي الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية؛

–ضرورة تحسيس المؤسسة والعمال بها بأهمية تطبيق مبادئ الحوكمة بالمؤسسة؛

–ضرورة خلق تعاون بين محافظي الحسابات والمؤسسة وذلك عن طريق إعداد دليل داخلي للحوكمة والذي من شأنه مساعدة محافظ الحسابات على مراقبة تطبيقه عوض العمل على تأكيد العمليات وتتبعها بصفة منفردة.

6. قائمة المراجع:

1) بن زغدة حبيبة. (2019). دور الحوكمة المؤسسة في تعزيز واستدامة نمو المؤسسات–دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل–. كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف1 –الجزائر–.

2) بن عيسى خيرة. (2018). دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ إفصاح وشفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. *مجلة المقار للدراسات الاقتصادية*، 69.

3) بهلولي نور الهدى. (2020). دور محافظ الحسابات في كشف ممارسة المحاسبة الإبداية على قائمة المركز المالي الصافي للشركات الجزائرية –دراسة ميدانية لعينة من محافظ حسابات. *مجلة الاستراتيجية والتنمية* ، 368.

4) بوزيان العجال، و حليمة مرسلي. (2022). دور الحوكمة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة حالة مؤسسة الصناعية رام لتكرير السكر –مستغانم–. *مجلة دفاتر بوادكس*، 521.

5) بوشدوب طلال محمد الخميني. (2014). دور وأهمية نظام معلومات المحاسبة المالية في تفعيل مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات. *مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية*، 110-111.

6) تريرات أيمن، و عمار شلابي. (2022). أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على ممارسات التحفظ المحاسبي في القوائم المالية. *مجلة ارصاد للدراسات الاقتصادية والادارية*، 6.

7) تومي مليكة، و لمين تغليسية. (2017). افرازات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وتصريفها لغرض الإفصاح وجودة المعلومات المالية. *Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale*، 225.

8) تونسي نجات. (2016). مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS). قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس -مستغانم-، الجزائر.

9) حجاج زينب. (2016). مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة الخالفات دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية. *مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات*، 184.

10) حراث نخلة، و محمد بن حمو عصمت. (2022). المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات. *مجلة دفاتر بوادكس*، 505.

11) سفاحلو رشيد، و عاشور كتوش. (2017). مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر. *مجلة الاقتصاد الجديد*، 87.

12) عامري محمد الطاهر. (2021). مساهمة حوكمة المؤسسات في تفعيل الإفصاح المحاسبي وتحسين جودة التقارير المالية -دراسة ميدانية-. *مجلة دراسات العدد الاقتصادي*، 301-302.

13) عبد الرحمان محمد سليمان رشوان. (2017). تحليل العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وحوكمة تكنولوجيا المعلومات وأثرها على زيادة جودة المعلومات المحاسبية. *مجلة الدراسات المالية الإسلاميةوالإدارية*، 07.

14) غضبان حسام الدين. (2014). مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية-. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير-قسم علوم التسيير-، جامعة محمد خيضر-بسكرة- الجزائر-.

15) فاتح بلواضح، و محمد براق. (2018). حوكمة المؤسسات كآلية لتعزيز الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية لغرض إدارة المخاطر -دراسة تجربة ان سي أ رويبة في مجال حوكمة المؤسسات-. *Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale*، 4-5.

16) فتحة أميرة، أمين مخفي ، و هشام حريز. (2020). انعكاس تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية. *مجلة دفاتر بوادكس*، 147.

17) محمد البشير بن عمر، و عبد الغاني دادن. (2014). حوكمة المؤسسات ودورها في تحسين أداء المؤسسة. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية*، 26.

18) محمد الصالح فروم. (2019). دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة. *مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية*، 9.

19) نوارة محمد، و مليكة حفيظ شبايكي. (2018). حوكمة المؤسسات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية. *مجلة جديد الاقتصاد*، 185.

6. ملاحق:

الأسئلة الخاصة بالمقابلة: لقد جاءت أسئلة المقابلة على النحو التالي:

-كيف يمكنك تعريف حوكمة المؤسسات؟

-من وجهة نظركم هل تطبيق المؤسسة للحوكمة يزيد من ثقة في المعلومات المحاسبية وذلك لما تتضمنه من مراعاة للجوانب القانونية والرقابية والارتقاء بالممارسة المحاسبية؟

-تطيق المؤسسة للحوكمة يؤثر بشكل مباشر على التقارير والقوائم المالية وعلى عملية التدقيق في المؤسسة؟

-هل يوجد لدى محافظ الحسابات إطلاع على مفاهيم حوكمة المؤسسات، وهل هو ملم بمبادئه وقواعده وأهدافه؟

-هل يعمل محافظ الحسابات على تقديم المساعدة للمؤسسة لتحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها؟

-هل تأكد محافظ الحسابات من مدى التزام المؤسسة بقواعد الشفافية والإفصاح من شأنه المساعدة على التطبيق السليم للحوكمة؟

-حتى يضمن محافظ الحسابات تفعيل آليات الحوكمة بالمؤسسة عليه أن يتفاعل مع مختلف الأطراف؟

-من وجهة نظرك كمحافظ حسابات هل المؤسسة والعاملين بها على دراية كافية بأهمية تبني الحوكمة وتجسيدها بالمؤسسة؟

-من وجهة نظركم ماهي الآليات التي يجب أن ينتهجها محافظ الحسابات من أجل ضمان تفعيل الحوكمة بالمؤسسة محل التدقيق؟