

واقع أهم الآليات الرقابية للحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية
-حالة البيئة التشريعية الجزائرية-

The most important regulatory mechanisms for governance in the Algerian public economic
companies-The state of the Algerian legislative environment-

د. لوشان وليد¹ د. حسياني عبد الحميد²

1- أستاذ محاضر أ - جامعة الجزائر 3. louchene.wal@gmail.com

2-1- أستاذ محاضر أ - جامعة الجزائر 3. louchene.wal@gmail.com

تاريخ النشر: 2019/06/01

تاريخ القبول: 2019/01/13

تاريخ الاستلام: 2018/12/06

مستخلص:

تحاول هذه الدراسة معالجة أهمية وجود لجان المراجعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الاتجاه الدولي نحو تعزيز حوكمة المؤسسات وذلك من خلال تقديم عرض حول الكيفية التي تجري بها عملية تعزيز حوكمة المؤسسات حتى تمارس دورها بفاعلية بوصفها صمام الأمان للمؤسسات من الفساد والضبائية في التسيير، وذلك عن طريق النهوض بمهنة المراجعة والعمل على تفعيلها عن طريق تكوين لجان المراجعة وتفعيل عملها، إذ تحظى لجان المراجعة في الوقت الحالي بإهتمام من المنظمات والمجامع العلمية المتخصصة خاصة بعد الاخفاقات والاضطرابات المالية التي وقعت في كبرى المؤسسات المساهمة العالمية، ويرجع ذلك الإهتمام إلى الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تخفيض مخاطر الاعمال على وجه الخصوص، وفي تحسين درجة الدقة والشفافية بإعتبارها أحد أهم أدوات الحوكمة، وكذا دورها في دعم وظيفة المراجعة وضمان الحفاظ على استقلاليتها، وأهميتها في تأكيد الإلتزام بمبادئ الحوكمة.

الكلمات المفتاحية: حوكمة المؤسسات، الرقابة، المراجعة، لجان المراجعة.

Abstract:

This study aims to treat the subject of the importance of the existence of audit committees in the Algerian companies in light of the international trend to promote corporate governance , through a presentation of how to conduct the process of strengthening the corporate governance to enable them (audit committees) playing its role effectively as a safety valve for companies to prevent corruption and foggy management, by

the development and reinforcement the auditing profession through the creation of audit committees and activation of its work, knowing that audit committees take interest of organizations and specialized professional institutes, especially after the failures and financial crisis that occurred in the major institutions in the world, also this attention is due to the role that can be played by audit committees in reducing the business risks in particular, in improving the degree of trust and transparency as one of the most important tools of corporate governance, moreover in supporting the audit function and ensure the preservation of its independence, and its importance in the reaffirmation of the commitment to the principles of corporate governance.

Key words: Corporate Governance, Control, Audit, Audit Committees.

المؤلف المرسل: د لوشان وليد ، الإيميل: louchene.wal@gmail.com

تمهيد:

تتميز الدول الرأسمالية بالملكية الخاصة في حين تتسم الدول الاشتراكية بالملكية الاجتماعية، أو كحالة ثالثة يكون إقتصاد بعضها متنوع الأنماط، كل ذلك حسب الوسيلة الناجعة لتعويض التخلف الذي فرض عليها، فتنشأ المؤسسة العمومية في محيط يعرف عدة متطلبات وتعمل لصالح عدة أعوان اقتصاديين اجتماعيين وسياسيين حيث تكون الأهداف غالبا متناقضة. الأمر الذي يجعل من ملكية الدولة، في حالات كثيرة ملكية للسلطة. والجزائر تعتبر من البلدان المتخلفة التي كان ولا يزال القطاع العمومي فيها دور كبير في اقتصادها وفي تطورها الاجتماعي والسياسي أيضا متجسدا في المؤسسة العمومية. لقد أطلقت عدة مفاهيم على المؤسسة العمومية الجزائرية من بينها: الشركة الوطنية، المؤسسة الوطنية، المؤسسة الاشتراكية، المؤسسة العمومية الاقتصادية، وقد تطورت هذه التسميات منذ الاستقلال إلى وقتنا الحالي، حيث تعود إلى فترات مختلفة على المستوى التنظيمي والتسييري، تعبر عن تطور المؤسسة العمومية من وجهة نظر قانونية واقتصادية. وبناء على ما تقدم فإن هذا البحث يحاول التطرق للتطورات الحاصلة في مجال الإشراف والرقابة والتي تبنتها الدول المتقدمة في هذا المجال، بغية الوصول لإيجاد آلية مناسبة لتحقيق الإدارة السليمة والإشراف الفعال في المؤسسات الجزائرية بغية التغلب على الخسائر التي تكبدتها المؤسسات الجزائرية

نتيجة ضعف أساليب المحاسبة و المراجعة، وذلك من خلال التأكيد على أهمية لجان المراجعة في تفعيل الإجراءات الحاكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية في ظل البيئة الجزائرية. ومنه فان التساؤل الرئيسي لهذا الموضوع يتمثل فيما يلي:

ما هو الدور الذي يمكن أن تساهم به لجان المراجعة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية كآلية للانتقال نحو التطبيق الجيد لمفهوم الحوكمة ؟

وللإجابة على التساؤل الرئيسي إستعنا بالأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي حوكمة المؤسسات والياتها والمعايير الدولية الخاصة بها، وعلاقتها بالمراجعة؟
 - كيف يساهم تكوين لجان المراجعة في تعزيز مفهوم حوكمة المؤسسات؟
 - كيف يمكن للمؤسسات الجزائرية أن تنشئ لجان مراجعة في ظل البيئة الجزائرية؟
- أولاً: المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية ونظام الحوكمة فيها

تشكل المؤسسات العمومية الاقتصادية الأداة الفعالة للقيام بعملية التنمية في القطاع الاقتصادي العام، وتعتبر عن تطور وظيفة الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة في شتى الميادين خاصة منها القطاع الاقتصادي، وذلك استجابة لتلبية حاجيات المجتمع ومتطلباته، وتبقى المؤسسات العمومية الاقتصادية الوسيلة الفعالة في تنفيذ السياسات الاقتصادية المتبعة مهما اختلفت أساليب تنظيمها وقواعد تسييرها ورقابتها.

وبالكلام عن حسن التسيير والرشادة والرقابة نتكلم عن الحوكمة والتي تعني " نظام كلي للرقابة، ومن خلاله يتم إدارة ورقابة المؤسسة (Cadbury Committee, 1992, p3) لهذا نعمل على التعرف أكثر على واقع حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية من خلال تحليل الواقع التشريعي الذي يحكم هذه المؤسسات وتوضيح الخصوصيات الجزائرية في هذا المجال وأي نموذج للحوكمة مطبق في المؤسسات الجزائرية.

أولاً: المرحلة الأولى ومميزات الحوكمة فيها:

عرفت هذه المرحلة إستثمارات وتسهيلات مالية ما سمح بتغطية ميزانيتها، وعرفت هذه المرحلة بداية إرساء القاعدة المادية للاقتصاد الوطني وهي مرحلة نشوء المؤسسات العمومية تحت مبادئ الاشتراكية.

1. من 1962 إلى 1988: فباشرة بعد الاستقلال وانطلاقاً من الأزمة الاقتصادية والاجتماعية التي عاشتها الجزائر قامت السلطة الجديدة متبينة بقدر الإمكان المبادئ الاشتراكية المعتمدة في مؤتمر

طرابلس، بمواصلة تسيير المؤسسات القائمة المختلفة الأشكال والمتعددة القطاعات والقليلة الأهمية، في شكل هيئات عمومية منظمة وفق القانون الفرنسي، بالإضافة إلى ذلك إتخذ عمال المصانع بعد رحيل المستعمرين والملاك على عاتقهم تسيير الوحدات تسييرا ذاتيا، حيث يشرف على كل وحدة مدير يمثل الدولة بجميع العمليات الاقتصادية والمالية ويضمن تبعية الخطط الوطنية المرسومة.

بعدها بدأت عملية دخول الدولة في الاقتصاد خلال فترة 1964 و 1966 إلى أنها لم تمس قطاع المسير ذاتيا حتى سنة 1969 حيث تم تجميع الوحدات وامتصاصها من طرف مؤسسات الدولة، فأسفرت هذه العملية عن إنشاء شكل آخر من المؤسسات العمومية لتسيير النشاطات الاقتصادية وهي الشركات الوطنية مدعمة بتأميمات لعدد من الشركات الأجنبية وإنشاء شركات جديدة من طرف الدولة .

وفي سنة 1971 تم إصدار قانون " التسيير الاشتراكي للمؤسسات " الذي أكد على مساهمة العمال في تسيير مؤسساتهم حيث يصبح العامل المنتج المسير، وتتطلب هذه المساهمة تكويننا مستمرا للعمال على جميع المستويات في طرق التسيير والمساهمة في اتخاذ القرارات وممارسة المراقبة المستمرة على تسيير المؤسسة، لكن لم يعرف هذا القانون التطبيق إلى غاية 1973 وتعمم في الفترة 1975 و 1976 أين كان الاقتصاد مسيرا حسب الطرق الاشتراكية. هذا التنظيم الجديد حول المؤسسة في الفترة 74 و 84 إلى مؤسسة اشتراكية تعد العصب الرئيسي للاقتصاد الوطني وتعرف بمحورين أساسيين الأول متعلق بملكية الدولة لوسائل الإنتاج والثاني بمساهمة العمال في التسيير.

كما أدرج ضمن المخطط الخماسي الأول (1980-1984) إعادة الهيكلة للمؤسسات العمومية الاقتصادية التي بلغ عددها حوالي 150 شركة وطنية بهدف تعميم استعمال أدوات التسيير الناجحة على كافة الوحدات الاقتصادية المجزئة من أجل تدعيم فعالية المؤسسات العمومية بالتحكم الأفضل في الإنتاج عن طريق الإستعمال العقلاني للكفاءات والموارد المالية (عبد السميع رويينة، 2004، ص 72)

2. مميزات هذه المرحلة في إطار نظرية الحوكمة:

بالنظر إلى نماذج حوكمة المؤسسات وإلى نظرية الوكالة باعتبارها أساس نظرية الحوكمة وبعض نظريات التي لها علاقة بها. نستطيع وضع أو إدراج خبرة تسيير المؤسسات العمومية الجزائرية في هذه المرحلة ضمن النموذج ذو التوجه البنكي، هذا النموذج الذي يتميز بالحضور القوي للبنوك في رأسمال المؤسسات والتي تعبر عن نظام اقتصاد الاستدانة في ظل غياب سوق للقيم المنقولة وامتلاك الدولة للأغلبية المؤسسات (Daddi Addoun Nacer , 2007, p58)

ويتميز هذا النظام بمستوى مخاطرة مرتفع باعتبار البنوك تشكل مستثمر كبير في المؤسسات فهي تقدم الإئتمان لها على المدى الطويل وباعتبار البنك مساهم في المؤسسة وفاعل في الإقتصاد ككل،

وعليه فإن أي تعارض مع طرف آخر يتم اللجوء غالبا إلى طرق الحوار والحلول الداخلية بين أطراف الصراع وهذا ما يؤدي إلى تدنية التكاليف.

إذ يمكن توضيح الدور الرقابي الذي كانت تقوم به البنوك من اجل ضمان استرجاع حقوقها من هذه المؤسسات العمومية ، من خلال حرصها على احترام عدة مقاييس أهمها (Daddi , 2007, p58) : (Addoun Nacer)

- الاهتمام بمدى تطور موارد التمويل الذاتي للمؤسسة؛
- التشديد على بعض المقاييس المتعلقة بالاستدانة؛
- منع الاستدانة بين فروع المؤسسات.

ومع أن هذه المقاييس كلها متوفرة فان هذا النوع من الرقابة لم يستطع تحقيق المردودية الاقتصادية المطلوبة وذلك راجع لسياسة التدعيم المطبقة من طرف الدولة، فالدولة كانت تأتي في نهاية المطاف لتمتص جميع الخسائر التي تحملتها هذه المؤسسات (Daddi Addoun , 2007, p59) (Nacer) ، وعليه فان تغليب الأهداف الاجتماعية على الأهداف الاقتصادية في هذه الفترة دفع إلى استبعاد تحقيق الفرضيات والشروط الأساسية لنظرية الوكالة، من خلال الغياب الشبه الكلي للأداء الاقتصادي حيث أن مفهوم الإدارة في المؤسسة العمومية لا يعطي لمسئولي المؤسسات السلطات الضرورية التي يحتاجونها لممارسة وظائفهم وذلك بسبب تدخل الإدارة الوصية في تسيير هذه المؤسسات، هذا ما جعل مسيري المؤسسات العمومية يعتبرون وبالنسبة لبعض عوامل غير رئيسية، حيث أن هؤلاء المسيرين بصفتهم ممثلين للسلطة العمومية لا يملكون القدرة على تحقيق أهداف الأداء الاقتصادي وهو ما جعلهم أطراف غير فاعلة في قلب نظرية الوكالة على اعتبار أنهم يملكون هامش ضيق من السلطة يستطيعون التحرك فيه.

ثانيا: المرحلة الثانية ومميزات الحوكمة فيها:

بعد المرحلة الأولى جاءت بعدها مرحلة ما يسمى استقلالية المؤسسات بموجب قانون 01-88، وكرسها أكثر الأمر 25-95 الذي الغي بواسطة الأمر 04-01 المؤرخ في 20/08/2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصصتها، وذلك تماشيا مع تغيير المعطيات الاقتصادية الدولية وانتقال الجزائر من نظام الاقتصاد الموجه إلى نظام اقتصاد السوق، وكان لهذه الإصلاحات أثرها البالغ على المبادئ والقواعد التي تحكم المؤسسات العمومية الاقتصادية.

1. من 1988 إلى يومنا هذا: في هذه المرحلة تم إعطاء صلاحيات مسيري المؤسسات لمعالجة المشاكل اليومية التي تعيشها وفي نفس الوقت تحمل مسؤولياتهم إزاء ذلك، وهذا ما تجسد بإصدار

القواعد القانونية لاستقلالية المؤسسات عن طريق إصدار قوانين في سنة 1988 المؤرخة جميعها في 1988/01/12 والمتمثلة في قانون 01/88 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وقانون 03/88 المتضمن صناديق المساهمة وقانون 04/88 المعدل والمتمم للأمر 59/75 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري المحدد للقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، والتي جاءت لتكرس مرور المؤسسات العمومية للاستقلالية، فبموجب القانون 01/88 تصبح المؤسسات العمومية في شكل مؤسسات ذات أسهم وبالتالي الانتقال من المركزية إلى اللامركزية في اتخاذ القرارات، وتعتبر هذه الخطوة الأولى لانسحاب الدولة من التدخل في تسيير هذه المؤسسات (عبد السميع رويته، 2004، ص 74).

في هذه المرحلة سيتم التركيز على نموذج الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية خاصة بعد صدور قانون 04-01 وذلك من خلال:

1.1. صناديق المساهمة :

إن استقلالية المؤسسات العمومية التي كانت بهدف فصل وظائف الملكية عن التسيير، تم تجسيدها عن طريق ما يسمى صناديق المساهمة، حيث لعبت هذه الأخيرة دور الوسيط بين الدولة والمؤسسات العمومية عن طريق علاقة الوكالة المتمثلة في الدولة/صناديق المساهمة، وذلك بإعادة النظر في أنظمة الرقابة الخاصة بالمؤسسات مع إخضاعها لإجراءات التسوية القانونية أو الإفلاس مع العمل على عدم التمييز بين مصالح القطاعين العام والخاص وبالتالي تسيير المؤسسات العمومية طبقا للأهداف الاقتصادية، حيث أصبحت هذه الأخيرة شخص معنوي يخضع للقانون التجاري، حيث رصدت الدولة مبالغ مالية ضخمة للتطهير المالي للمؤسسات بلغت كما صرح بذلك السيد مراد بن اشهو الوزير السابق للمالية أنه حتى سنة 1994 بلغت ما يزيد عن 400 مليار دج وهذا ما سيتيح للمؤسسات معرفة قيمة ممتلكاتها من جهة والتصرف فيها من جهة أخرى لمواجهة المنافسة الشرسة من قبل المؤسسات الخاصة ومستقبلا المؤسسات الأجنبية ما دامت الجزائر في طريقها إلى الانفتاح أكثر على الاقتصاد العالمي (عبد نعيمة، ص 136).

حيث تتكون الجمعية العامة لصناديق المساهمة من أعضاء يتم تعيينهم من طرف رئيس الحكومة بالإضافة إلى بعض الأعضاء الاستشاريين يتمثلون في مدير الخزينة العمومية ومدير بنك الجزائر، كما تعمل هذه المؤسسات تحت إشراف مجلس إدارة يتكون من 7 أعضاء من بينهم عضوين يتم تعيينهم من طرف الدولة، وبالتالي يظهر جليا أن تركيبة أعضاء مجلس الإدارة الخاصة بصناديق المساهمة يتم بناءا على كفاءات والمؤهلات الكلاسيكية للمدراء، هذا ما يجعل هؤلاء الأعضاء مجرد

أجراء، لأنهم في الحقيقة لا يمثلون أي علاقة وكالة مع الملاك المساهمين، إضافة إلى ذلك فإن هذه المؤسسات لم تشتغل كما تم التخطيط لها نتيجة عدة عوامل لعل أهمها هو مستوى هامش السلطة الذي يعمل فيه هؤلاء المدراء والمسيرين والذي يحد من استعمال قدراتهم أثناء التسيير مما يولد نوعا من الروتين، هذا ما دفع بالسلطات العمومية إلى إعادة النظر في نظام حوكمة المؤسسات وذلك بإنشاء المؤسسات القابضة العمومية (عبد السميع رويينة، 2004، ص 76).

2.1. المؤسسات القابضة :

إن الوضع السابق لم يستمر طويلا حيث ألغيت هذه الصناديق ليتم استبدالها بالمؤسسات القابضة مع بداية سنة 1995، وذلك كمرحلة إعدادية لتنفيذ برنامج الخصخصة وتكملة لمهام صناديق المساهمة، حيث تتكون الجمعية العامة للمؤسسات القابضة العمومية من أعضاء المجلس الوطني لمساهمات الدولة وذلك بحضورهم كوكلاء عنها من طرف هذا المجلس، هذا بالإضافة إلى مجلس الإدارة خاص بالمجمع يتولى مهمة الربط بين مجالس إدارة المؤسسات الفروع مما قد يزيد من قوة الرقابة المطبقة على المؤسسات (Daddi Addoun Nacer , 2007, p63).

3.1. مؤسسات تسيير المساهمات:

نتيجة للصعوبات التي واجهتها عمليات الخصخصة بالإضافة إلى بطئها حلت المؤسسات القابضة في 12-09-2001 وهذا ما دعي إلى إنشاء إطار جديد لتسيير المؤسسات العمومية طبقا للأمر رقم 04-01 المؤرخ في 20/08/2001 المتعلق بتنظيم وتسيير وخصخصة المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث تمثلت مهام هذه المؤسسات (مؤسسات تسيير المساهمات) في إطار إستراتيجية الخصخصة في :

- ترجمة ووضع الترتيبات الملائمة لمخططات التقويم والتصحيح وذلك بناء على الأسس التجارية؛
- تنظيم وإعادة بناء وخصخصة المؤسسات العمومية، مع محاولة الانسجام مع البيئة القانونية والمالية؛
- تأمين التسيير الاستراتيجي لمحفظه الأسهم و القيم المنقولة، مع مراعاة معايير المردودية.

حيث أخذت هذه المؤسسات شكل مؤسسات ذات أسهم وتدار طبقا للمرسوم رقم 1-283 الموافق لـ 24 سبتمبر 2001، حيث يترأسها مدير عام أو مجلس مديرين Directoire يتكون من ثلاث أعضاء بينهم رئيس، حيث يضمن هذا الأخير مراقبة عمليات التسيير التي يجب أن تدار لحساب الدولة، كما يمكن لمؤسسات تسيير المساهمات أن تدار من طرف مجلس مراقبة يقوم بملاحظة مدى تطبيق

القواعد المنصوص عليها في القانون التجاري، في حين أن الجمعية العامة لهذه المؤسسات تتكون من أعضاء يتم تعيينهم من طرف مجلس مساهمات الدولة بالإضافة إلى وزراء بعض القطاعات التي لها علاقة وبعض الوزراء الآخرين (Daddi Addoun Nacer , 2007, p63).

أما التعريف الجديد للمؤسسات العمومية الاقتصادية فقد عرفها المشرع في المادة 02 من الأمر 04/01 كـ"مالي" المؤسسات العمومية الاقتصادية هي مؤسسات تجارية تحوز فيها الدولة أو أي شخص معنوي آخر خاضع للقانون العام أغلبية رأس المال الاجتماعي مباشرة أو غير مباشرة، وهي تخضع للقانون العام".

ومن خلال هذا النص فإن المؤسسات العمومية الاقتصادية تمتاز بطابع العموم والمتاجرة.

مميزات هذه المرحلة في إطار نظرية الحوكمة:

من الملاحظ أن هذه المرحلة فصلت في أطراف الحوكمة من خلال فصل استقلالية المؤسسات بين حق ملكية رأس المال من طرف المؤسسة وصلاحيات الإدارة والتسيير فيها، فحسب المادة 698 من القانون التجاري فإن المؤسسة الاقتصادية العمومية لها شخصية معنوية متميزة عن الدولة، والدولة مالكة مساهمة في رأس مال المؤسسة، إذا يمكن أن نلخص أطراف الحوكمة في هذه المرحلة في علاقة مساهم/مسير وهي علاقة غير مباشرة من خلال ظهور وسيط بينهما يتجسد في صناديق المساهمة الذي استبدل بمؤسسات القابضة ثم مؤسسات تسيير مساهمات الدولة.

وفيما يخص نموذج الحوكمة المطبق في هذه المرحلة فقد بقي على حاله أي النموذج البنكي لأن شروط المحيط الاقتصادي والقانوني ما زالت غير كافية لتطبيق مبادئ الحوكمة والنظريات المتعلقة بها، أما إذا ربطنا هذا بنظرية الوكالة باعتبارها الركيزة الأولى لنظرية الحوكمة نستطيع القول أن الشكل الجديد لتسيير المؤسسات العمومية يظهر من خلال تهيئة عدد كبير من المؤسسات إلى عملية الخوصصة، من خلال تجميع العوامل المساعدة للمسيرين كي يصبحوا وكلاء حقيقيين، فبالنظر إلى علاقات الوكالة الموجودة في صناديق المساهمة والمؤسسات القابضة نجد أن هذه العلاقات لا يمكن اعتبارها علاقة وكالة، حيث أن العلاقة الموجودة في الأصل هي الدولة/ مؤسسة بعد المرور بعلاقة التعدي وذلك بدخول هذه المؤسسات الموكل إليها تسيير ومراقبة مساهمات الدولة كوسيط بين الدولة والمؤسسة، هذا ما قد يولد تكاليف وكالة في إطار تعدد المصالح وكثرة التعارضات، الأمر الذي قد يؤدي في الأخير إلى تخفيض أداء المؤسسة سواء من ناحية النتائج أو من ناحية قيم سهم الشركة (, 2007 , Daddi Addoun Nacer p46).

أولا : الآليات الرقابية لتفعيل الحوكمة

تنقسم آليات الحوكمة إلى نوعين، النوع الأول من داخل المؤسسة ويسمى بالآليات الداخلية ونجد على سبيل المثال مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية أما النوع الثاني من الآليات الحوكمة فيعرف بالآليات الخارجية من أهمها نجد مثلا المراجعة الخارجية، لهذا سنحاول التطرق للواقع هذه الآليات في المؤسسات العمومية الاقتصادية وبالأخص الجانب .

1.الجمعية العامة

الجمعية العامة للمساهمين هي الهيئة السيادية للمؤسسة الاقتصادية العمومية، وتعتبر المجال المناسب للشركاء والمساهمين للتعبير عن إرادتهم ومشاركتهم في تسيير الشركة، حيث يجتمعون دوريا في كل سنة في إطار ما يسمى بالجمعية العامة العادية كما يمكن لهم الاجتماع في إطار جمعية عادية استثنائية. لكن بالنسبة للمؤسسات التي تحوز فيها الدولة على مجموع رأس مال اجتماعي مباشر فان صلاحيات الجمعية العامة يتولها ممثلون مؤهلون قانونا من مجلس مساهمات الدولة، وقبل التعديل كان يتولها ممثلون مفوضون من المجلس الوطني لمساهمات الدولة، أما قبل 1995 كانت تتولى الجمعية العامة أجهزة تؤهلها لذلك صناديق المساهمة وتتكون من ممثلين عن الدولة.

وبما أننا نتكلم عن الحوكمة فسنركز على الدور الرقابي الذي تقوم به الجمعية العامة حيث تتولى الرقابة على جميع الأعمال التي تقوم بها هيئة الإدارة والتسيير، وكذا الأعمال التي يقوم بها المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)، وتعد الجمعية هي الهيئة المختصة بتعيين وعزل أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة، وكذلك المسيرين و المراجعين الخارجيين. ومن له سلطة التعيين والعزل له سلطة الرقابة على من عينه.

كما يتجلى الدور الرقابي للجمعية العامة في المصادقة على الأعمال والوثائق المتعلقة بالمؤسسة، كالمصادقة على القانون الأساسي، وتقرير مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة حسب الحالة، وتقرير المراجع الخارجي.

ويعتبر الدور الرقابي الذي تمارسه الجمعية العامة فعال نظرا لمساهمة جميع الأطراف في هذه الرقابة (الشركاء والمساهمين، المراجع الخارجي، القائمين بالإدارة) وللمساهمين حق الاطلاع على الوثائق اللازمة المتعلقة بالوضع المالية والإدارية للمؤسسة قبل انعقاد الجمعية العامة ويمكنهم الاستعانة بخبراء إذا كانت تنقصهم الخبرة اللازمة لذلك.

حيث وضع المشرع عدة ضمانات لضمان الرقابة الفعالة من طرف الجمعية العامة وهي (القانون التجاري الجزائري، المادة 580، 584، 628، 2007):

- منع إبرام أي اتفاقية بين المؤسسة و احد القائمين بإدارتها سواء بصورة مباشرة بدون استئذان الجمعية العامة مسبق.
- الجمعية العامة هي التي تتولى الفصل في تقرير المراجع الخارجي، ولا يجوز الطعن في اتفاقيات التي تصادق عليها الجمعية العامة إلا في حالة التدليس؛
- لا يجوز للقائمين بالإدارة المعنيين أن يشاركوا في التصويت ولا تؤخذ بعين الاعتبار أسهمهم لحساب النصاب والأغلبية؛
- الجمعية العامة هي المكلفة بمنح المكافآت واجر القائمين بالإدارة؛
- بالنسبة للمؤسسات التي تأخذ الشكل الخاص فان الجمعية العامة هي التي تعين مجلس الإدارة والمديرين ومن بينهم الرئيس، وهي التي تبرم العقود معهم التي تحدد فيها المهام الموكلة إليهم وحقوقهم وواجباتهم ومدة عهدهم في إطار ما يسمى بعهدة التسيير
- الجمعية العامة هي التي تعين المراجع الخارجي وتتولى الفصل في حسابات السنة المالية وهي التي تحدد أتعابه.
- لكن نشير أن هذه الرقابة تبقى محدودة الأثر نظرا لضخامة عدد المساهمين وانصرافهم عن حضور الجمعية العامة، كما أن مراجعة دفاتر المؤسسة تقتضي خبرة فنية قد لا تتوفر في غالبية المساهمين.

2. مجلس الادارة (مجلس المراقبة + مجلس المديرين)

هناك نوعين من التنظيم يمكن أن تختارها المؤسسة العمومية الاقتصادية إما الجمع بين الإدارة والمراقبة وهو ما يسمى بمجلس الإدارة أو الفصل بينهما بمجلس المراقبة ومجلس المديرين، وان كانا لا يختلفان كثيرا من حيث النظام القانوني إلا فيما يخص الصلاحيات الممنوحة لكل منهما، مع الإشارة الى أن النوع الثاني من التنظيم مأخوذ به في الكثير من المؤسسات المتعددة الجنسيات، وفي الجزائر غير معمول به كثيرا رغم النص القانوني الذي نص عليه القانون التجاري.

أ. مجلس الإدارة :

هذا النوع من التنظيم تختاره المؤسسات العمومية الاقتصادية عندما تريد الجمع بين تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية ومراقبتها، والهيئة المكلفة بتعيين أعضاء مجلس الإدارة وتشكيلته هي الجمعية العامة ما عدا المؤسسة الخاضعة للشكل الخاص والتي يكون فيها تقرير تشكيلة

أعضاء مجلس المديرين من طرف مجلس مساهمات الدولة حسب مهام المؤسسة وطبيعتها وحجمها، والذي يكون من عضو إلى ثلاث أعضاء وإذا تولى واحد منهم مهام مجلس المديرين يسمى مدير عام وحيد، ويتم تعيينهم من طرف الجمعية العامة بعد موافقة رئيس الحكومة على ترشيحهم واخذ رأي مجلس مساهمات الدولة. وخلافا للقواعد السائدة في المؤسسات الخاصة والتي يقتصر فيها تشكيل مجلس الإدارة على المساهمين فقط، فإن المشرع ومراعاة للطابع العمومي اوجب أن يشتمل مجلس الإدارة على ممثلين اثنين من العمال (الجريدة الرسمية رقم 47 المؤرخة في 20 أوت 2001، المادة 5).

ومن صلاحيات مجلس الإدارة نجد:

- استدعاء الجمعية العامة للمساهمين وتبليغ المساهمين وتزويدهم بالوثائق الضرورية (القانون التجاري الجزائري، المادة 617، 2007)؛
- التصرف باسم المؤسسة في نطاق موضوع المؤسسة مع مراعاة السلطات المسندة له بصراحة في القانون (القانون التجاري الجزائري، المادة 623، 2007)؛
- تعيين مساعدي رئيس مجلس الإدارة؛
- تحديد المنح الاستثنائية.

ب. مجلس المراقبة ومجلس المديرين:

الهدف من وراء هذا التنظيم هو الفصل بين إدارة المؤسسة العمومية الاقتصادية ومراقبتها، فتسند المراقبة إلى مجلس الإدارة والإدارة إلى مجلس المديرين.
مع الإشارة إلى أن المؤسسات العمومية الاقتصادية يمكن أن تختار هذا التنظيم عند إنشائها وذلك بالنص عليه في القانون الأساسي (القانون التجاري الجزائري، المادة 642، 2007).

- مجلس المديرين: يدير الشركة مجلس مديرين يتكون من 03 أعضاء على الأقل و 5 عضو على الأكثر ، يعينون من طرف مجلس المراقبة ويمارس صلاحياته تحت رقابته، وتسند رئاسة مجلس المديرين لأحدهم، ويمكن للجمعية العامة عزلهم بناء على اقتراح مجلس المراقبة؛
- مجلس المراقبة: يعد المجلس هيئة هامة في إدارة الشركة التجارية بصفة عامة وبصفة خاصة في المؤسسات العمومية الاقتصادية إلى جانب مجلس المديرين، وهذا التنظيم بالنسبة للمؤسسات العمومية لم يكن موجود من قبل صدور المرسوم التشريعي 08/93 وبعد ذلك أصبح يؤخذ به، حيث استنبط من القانون الألماني والذي أخذنا عنه القانون الفرنسي في سنة 1966. ومهمته الرئيسية هي الرقابة الدائمة للشركة.

ويتشكل مجلس المراقبة من 7 أعضاء على الأقل و 12 عضواً على الأكثر ويمكن أن يتجاوز ذلك في حالة المؤسسات المدمجة دون أن يتجاوز 24 عضواً من بينهم ممثلين عن العمال. ومن شروط تعيين أعضائه أن ينتخبوا من طرف الجمعية العامة وأن يكونوا مالكيين من الأسهم على الأقل 20% من رأس المال ولا يمكن لعضو مجلس المراقبة أن يكون عضواً في مجلس المديرين ولا يمكن للعضو أيضاً أن ينتمي في نفس الوقت لأكثر من خمس مجالس مراقبة للمؤسسات العمومية التي مقرها الجزائر.

وفيما يخص الدور الرقابي الذي تقوم به هيئة الإدارة فإن مجلس الإدارة هو الهيئة المكلفة بانتخاب وعزل رئيس مجلس الإدارة أو المدير العام باقتراح من الرئيس كما أن جهاز الإدارة الاختصاص المطلق في استخلاف أو عزل جهاز التسيير، وبالنسبة للمؤسسات العمومية التي يكون فيها مجلس المراقبة فإنه هو المسئول عن تعيين وعزل أعضاء مجلس المديرين بناءً على اقتراح يقدم للجمعية العامة.

كما تتمتع هيئة الإدارة بسلطات واسعة في الإدارة حسب ما تراه مناسباً لمصلحة المؤسسة، وهي الهيئة المكلفة بمتابعة ورقابة جميع الأعمال التي يقوم بها الرئيس أو المدير العام أو المسير. في الأخير وفيما يخص عملية إدارة المؤسسات العمومية وبالنظر إلى النظريات التي أدت إلى ظهور الحكومة وبالأخص نظرية التجذر فأنا نشير أنه إذا كانت الانتهازية الأمر البارز أو السلوك البديهي في أكبر مؤسسات المساهمة في العالم التي لها من الآليات الداخلية والخارجية ما يحدها ظاهرياً هذه السلوكات، فكيف يمكن تصور هذه السلوكات الصادرة عن مسيري المؤسسات العمومية الجزائرية. فبالنسبة لسلوك مسيري المؤسسات العمومية نستطيع أن نميز بين اتجاهين متناقضين: من جهة زيادة التدخل الخارجي الذي يؤدي إلى تآكل سلطة اتخاذ القرارات في المؤسسات العمومية لدى المسيرين، ومن جهة أخرى التساهل الذي لا مفر منه لمختلف أنواع الرقابة مما يسمح لهؤلاء المسيرين الاستفادة من هامش معين من السلطة التقديرية.

فبحسب التحليل السوسيولوجي فإن نقص الحرية والمبادرة الناتجة عن مختلف أنواع الرقابة والتنظيم تمنع المسيرين من تحمل المخاطرة، كما أن إعطائهم المرونة يسمح بظهور عقلية فئوية وتحالفات مضرّة بفاعلية المؤسسة، وفيما يلي شرح موجز لسلوك مسيري المؤسسات العمومية من خلال العناصر التالية :

● بالنظر لطول سلسلة الوصاية ومركزية اتخاذ القرار وتعدد أشكال الرقابة فإن المسير في المؤسسة العمومية يجد نفسه داخل عالم متغير باستمرار وغير واضح المعالم تتخذ فيه قرارات هامة تتعلق بالمؤسسة، دون ترك أي فرصة للمبادرة من طرفهم؛

• التمثيل المكثف للدولة داخل هيئات التسيير وهو يعطي امتياز كبير للمسئولين في المقابل يؤدي الى تضيق الحريات في اتخاذ القرار؛

• الحرص الشديد من طرف المسؤولين على المحافظة على مناصبهم تدفعهم الى تجنب اي مخاطرة في مجال عملهم وعدم ابداء الرأي ما يسفر عن سلوك انتهازي يجسد عدم الولاء.

3. المراجعة في الجزائر

سنتطرق في هذا الجزء إلى المراجعة الداخلية والخارجية كل على حدا باعتبارهما من اهم اليات الحوكمة:

أ. المراجعة الداخلية:

بعد الاستقلال اختارت الجزائر النظام الاشتراكي وأدى ذلك كما رأينا سابقا لخلق مؤسسات عامة كبرى، لكن في سنوات الثمانينات تم إعادة هيكلة هذه المؤسسات إلى مؤسسات اقل حجم تتوزع حسب النشاط والإقليم، وفي أعقاب 1986 تعرضت الجزائر بسبب انهيار أسعار النفط إلى أزمات اجتماعية واقتصادية وسياسية كبيرة وهو ما أدى إلى التشكيك في النظام الاقتصادي المعمول به في ذلك الحين كليتة، فاتخذت الجزائر عدة إصلاحات اجتماعية واقتصادية وسياسية، وكان من بين الإصلاحات الاقتصادية صدور القانون 88-01 في 12 جانفي 1988 والذي زاد من استقلالية المؤسسات، لكن ما يهمننا هنا أن هذا القانون أكد على وجوب تطوير هياكل المراجعة الداخلية في المؤسسات العمومية الاقتصادية وفقا للمادة 40 والتي نصت صراحة " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتعزيز هياكل المراجعة الداخلية" (الجريدة الرسمية، المادة 40، جانفي 1988)، والملاحظ من هذه المادة أنها حققت طفرة في ميدان المراجعة الداخلية في المؤسسات العمومية الاقتصادية لأنها لم تكن موجودة من قبل نتيجة التسيير الاشتراكي القديم لهذه المؤسسات واعتمادها على وظيفة التفتيش (مفتيشية) كبديل لوظيفة المراجعة الداخلية رغم الفرق الكبير الموجود بين الوظيفتين.

علاوة على ذلك وفي سنة 1993، ورغبنا من السلطات في تطوير مفهوم المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية ومعالجة النقص الفادح في هذا المجال وتكوين مراجعين داخليين الذي كانت تفتقر لهم المؤسسات العمومية الاقتصادية أبرمت الجزائر اتفاقية شراكة جزائرية فرنسية لتكوين المراجعين الداخليين الجزائريين وتم إنشاء أول جمعية المراجعين الاستشاريين الداخليين الجزائريين Association des auditeurs consultants internes algériens-AACIA والتي كان هدفها الرئيسي تطوير

وتعزيز المراجعة الداخلية في الجزائر حيث أصبحت هذه الجمعية فيما بعد وبالتحديد في سنة 1995 عضوا في معهد المراجعين الداخليين IAA رفقة العديد من الدول (الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، فرنسا، لكسمبورغ، بلجيكا، سويسرا، تونس، المغرب...الخ)،

وفي نفس السنة أيضا أصبحت الجمعية عضو منتسب في الاتحاد الفرنكوفوني للمراجعة الداخلية Union francophone de l'audit interne -UFAI (Chekroun Meriem, 2013/2014, 221) وفي 25 سبتمبر من سنة 1995 صدر الأمر 25/95 والذي أزال الإلزام القانوني للمادة 40 من قانون 01-88 في حين ترك المبادرة للمؤسسات في هذا المجال، لكن بتاريخ 30 جانفي من سنة 2007 صدرت الأمر الوزاري من وزارة الصناعة وترقية الاستثمار تحت رقم SG/07/079 والتي أوجبت وضع هيكل للمراجعة الداخلية في كل المؤسسات العمومية الاقتصادية.

وتجدر الإشارة في الأخير ورغم بعض الاهتمام الذي لقيه وظيفة المراجعة الداخلية من طرف السلطات إلا أن مهنة المراجعة الداخلية ما زالت لم ترق إلى المستوى المطلوب مقارنة بالدول الأخرى وحتى بجانرنا مثل المغرب وتونس، فقد نلاحظ ببساطة ولحد الآن أن العديد من المؤسسات العمومية الاقتصادية لم تنشئ بعد هياكل للمراجعة الداخلية. وحتى المؤسسات التي نجد فيها ما يسمى بوظيفة المراجعة الداخلية نجدها بعيدة كل البعد عن العمل الحقيقي الذي من المفروض أن تقوم به لأن إنشائها كان بقرارات فوقية وليس لقناعة من طرف مسؤولي هذه المؤسسات بأهمية ومنفعة وظيفة المراجعة الداخلية بالنسبة للمؤسسات. بالإضافة إلى غياب معاهد مختصة في تكوين المراجعين الداخليين يحملون شهادات مهنية معترف بها ما جعل المؤسسات العمومية تلجأ إلى أشخاص خارج المهنة لمزاولة وظيفة المراجعة الداخلية المطلوب مثل المفتشين الماليين، ومراجعي الماليين، والمفتشين الجبائين، والمديرين السابقين.. الخ نتيجة لقرارات فوقية تلزمهم بتكوين هياكل للمراجعة الداخلية في مؤسساتهم دون إعطاء أهمية للمهارات والخبرات المطلوبة في هكذا مناصب ما يجعل جودة العمل المنجز محل شك كبير، رغم إجراءات التكوين المتبعة من طرف بعض المؤسسات .

وأخيرا ونظرا لطريقة التسيير المتبعة في المؤسسات الجزائرية والتي تجعل وظيفة المراجعة الداخلية تابعة للإدارة فإننا نشير لأهم شيء غائب في هذا المجال وهو وجود هيئة مستقلة وذات كفاءة داخل المؤسسات الجزائرية تضمن استقلالية عمل المراجعين الداخليين وتعمل على تنفيذ توصياتهم التي افردوها في تقاريرهم وتحدد المهام التي يجب أن يقوموا بها وتراجع الخطة الموضوعية من طرفهم والمعايير التي يتبعونها في عملهم... الخ ألا وهي وجود لجان مراجعة والتي تقوم بهذا الدور .

ب. المراجعة الخارجية:

لقد تأخرت الجزائر في مجال تنظيم مهنة المراجعة الخارجية (مراجعة الحسابات) إذا ما قورنت بالدول المتقدمة، فقد كانت هذه المهنة غير منظمة إلى أن جاء قانون 08/91 المؤرخ في 27/04/1991 الذي يحدد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات (المراجع الخارجي) والمحاسب المعتمد ثم تم تعديله بالقانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد وعلى هذا الأساس سنحاول إلقاء نظرة على مهنة مراجعة الحسابات باعتبارها من أهم الآليات الخارجية لتطبيق الحوكمة.

1. الفترة 1969-1980 :

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 31/12/1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه " يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم" (صدوقي مسعود، 2014، 245).

كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 16/11/1973 تحديد مهام وواجبات المراقب وأعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين (صدوقي مسعود، 2014، 245):

- المراقبين العاميين للمالية؛

- مراقبو المالية؛

- مفتشو المالية.

أوكلت للمراجعين المهام التالية (صدوقي مسعود، 2014، 245).

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛

- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة

ومدى صلاحياتها.

تجدر الإشارة إلى أن المراجعة المقصودة تربط فقط بالرقابة من قبل هؤلاء الأفراد من خلال هيئاتهم على المؤسسات الاقتصادية آنذاك، إلا أن الأمر الرئاسي رقم 71-83 الصادر بتاريخ 1971/09/29 تناول مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة و الخبراء في المحاسبة لدى المحاكم وأشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك.

2. فترة ما بعد الاصلاحات:

مع اعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعدد انماط التسيير وغياب اطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، اجبر المشرع الجزائري على ان يسن اليات رقابية تحد من الاختلالات التي تفرزها اساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 10 مارس 1980 المقرر لانشاء مجلس المحاسبة، والذي اقر في مادته رقم 05 على ان " مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية ويتحقق من صحتها وقانونيتها" (الجريدة الرسمية، المادة 5، 1980).

ليصدر بعدها القانون رقم 01/88 المؤرخ في 12 جانفي 1988 كما رئينا سابقا والذي اعطى الاستقلالية اللازمة للمؤسسات العمومية الاقتصادية، والذي كان اول ثمارها صدور القانون رقم 91-08 المرخ في 27 افريل 1991، المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي اعتبر تحولا جوهريا لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر حيث حدد شروط وكيفيات ممارسة المهنة، كما اوجب انشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومراجع الحسابات والمحاسبين المعتمدين والذي تم انتخاب اعضائه لأول مرة في 8 افريل 1992 واعتبر اول خطوة مهمة لدفع بمهنة المراجعة نحو الاستقلالية المرجوة. ونظرا للتطورات العالمية التي حدثت في ميدان المراجعة وكذا التطورات الوطنية ايضا لعل من اهمها الانتقال نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية في سنة 2007 الذي جرى تطبيقه لأول مرة في سنة 2010 والحاجة لنفس الشئ بالنسبة لمعايير المراجعة تم صدور القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي اسس لصدور حزمة كبيرة من التشريعات المتعلقة بمهنة مراجعة الحسابات والهيئات التي تؤطرها تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة الذي يتبع بدوره لوزارة المالية، حيث كلف مجلس المحاسبة بوضع معايير خاصة بالمراجعة في الجزائر على غرار ما قام به في المحاسبة والتي لم ترى النور بعد.

2.2. وظائف مراجع الحسابات في القانون الجزائري:

ولتحقيق عمله بكل استقلالية وضمانا لرقابة فعالة من طرف مراجع الحسابات وحماية حقوق المساهمين والمساواة بينهم ما يساهم في تعزيز مفهوم الحوكمة، وضع المشرع عدة ضمانات منها ما ورد

في القانون التجاري ومنها ما ورد في القانون 10-01 فحسب المادة 23 من نفس القانون فإن مراجع الحسابات يضطلع بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات؛
 - يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في التقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
 - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
 - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
 - يطلع المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المتواصلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعة أن يعرقل استمرارية الاستغلال للمؤسسة.
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها بدون التدخل في التسيير.
- الخاتمة :**

ان تركيزنا في هذا البحث على الجانب التشريعي لم يكن عبثيا فغالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة . لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم . فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbanes-Oxly متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة المراجعة على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة . كما أنطت مسؤولية تعيين وإعفاء المراجع الخارجي والمصادقة على الخدمات غير المراجعة التي يمكن أن تقدمها شركات المراجعة لزيائنها بلجنة المراجعة، وعلى الرغم من

اختلاف بيئة الامريكية مع البيئة الجزائرية فاننا نشير ان البيئة الجزائرية هي بيئة بيروقراطية بامتياز وتنعدم فيها روح المبادرة فلا نتوقع من المسؤولين في المؤسسات الجزائرية المبادرة بتعزيز الحوكمة في مؤسساتهم ما يزيد من فرض الرقابة عليهم وتحديد سلطاتهم بل نتوقع من السلطات الوصية فرضها عليهم بسلطة التشريع على غرار ما هو موجود في القانون التجاري الكندي .

قائمة المراجع باللغة العربية:

- عبد السميع رويبة، "مساعدة المؤسسات التي تواجه صعوبات"، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، جامعة باتنة، العدد 11، الجزائر، ديسمبر 2004، ص 72
- القانون التجاري الجزائري، وفق تعديلات 2007
- المادة 5، الجريدة الرسمية رقم 47 المؤرخة في 20 أوت 2001 ، يتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصصتها
- المادة 40، الجريدة الرسمية رقم 2 المؤرخة في 12 جانفي 1988 ، المتضمنة للقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.
<http://www.joradp.dz/FTP/Jo-Arabe/1988/A1988002.pdf>
- صدوقي مسعود، "نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة دالي إبراهيم، الجزائر، 2004، ص 245
- المادة 5، الجريدة الرسمية رقم 43 المؤرخة في 01 مارس 1980 ، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة
<http://www.joradp.dz/FTP/Jo-Arabe/1980/A1980010.pdf>
- عبيدي نعيمة، " دور اليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات -دراسة حالة الجزائر-"، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الماجستير في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، الجزائر ، 2009/2008.
- فارس جميل، فليح حسين، "أساليب استخدام المحاسبة الابداعية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، العراق، 2011.
- فرج سمي السيد حسن ، "خطر ممارسات المحاسبة الابداعية وإخفاقات المراجعة في مواجهته"، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بور سعيد، العدد 2، مصر، 2009.

- مشتهى صبري ماهر صبري ، "مدى تأثير خصائص لجنة التدقيق على تحسين جودة التقارير المالية"، أطروحة دكتوراه، الفلسفة في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2008.

قائمة المراجع باللغة الاجنبية :

- Cadbury Committee, "Report on the Financial Aspects of Corporate Governance", The London Stock Exchange , Burgess Science Press, London,1992.
- Daddi Addoun Nacer, "Gestion Et Relation D'agence Dans L'entreprise Publique Algerienne", Revue Des Reformes Economiques Et Intégration En Economie Mondiale, Ecole Supérieure De Commerce, Alger , N°02 , 2007.
- Chekroun Meriem, "Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes", These De Doctorat En Sciences De Gestion Lmd, Université Abou Bekr Belkaid , Algérie, Année Universitaire 2013/2014, P 221.
- Ali Tazdait, "Maitrise du système comptable financier", Edition ACG, Alger , 2009.
- Hopkins Bruce R. , Gross Virginia C., "Nonprofit Governance", Edition Wiley, 2009.