

دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات (الشفافية والإفصاح)

د. كمال سامية (زوجة زايد)

أستاذة محاضرة قسم "ب"

كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة مولود معمري - تيزي وزو

مقدمة:

إن كيفية ممارسة أعمال الرقابة على إدارة الشركات، يختلف من بلد إلى آخر، فمن التشريعات من تخضع سلطة ممارسة الرقابة لهيئة تسمى "مجلس الرقابة"⁽¹⁾، ومنها التي توكل هذه المهمة "لمحافظ الحسابات"، من بينها التشريعان الفرنسي والجزائري، حيث أصدر المشرع الجزائري القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد⁽²⁾، ثم أصدر مؤخرا القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المعدل له⁽³⁾، فهؤلاء المهنيون يلعبون دورا هاما في الرقابة الخارجية

(1) : من بين التشريعات التي تولي مهمة الرقابة الخارجية للشركات لمجلس الرقابة نذكر التشريع الهولندي والتشريع الألماني. فيروز سامي عمرو الريماوي، "شركة الشخص الواحد: دراسة قانونية مقارنة"، دار البشير، الأردن، 1997، ص 179.

(2) : جريدة رسمية عدد 20 صادر بتاريخ 1 ماي 1991.

(3) : جريدة رسمية عدد 42 صادر بتاريخ 11 جويلية 2010.

للشركات، ولا يقتصر دورهم على مهمة الرقابة، بل يمتد إلى تقديم النصائح والمشورات، واكتشاف الأخطاء والمخالفات، كما أنهم يمارسون الرقابة على مدى تطبيق القوانين.

ومن أجل تفعيل حوكمة الشركات، تنص غالبية التشريعات على تولّي محافظ الحسابات وظيفة المراقبة بكل استقلالية، ويتفاعل وثيق مع مجلس الإدارة، هذا الأخير يحرس على إعداد الحسابات نهاية كل سنة، ومراجعتها مسبقا من طرف محافظ الحسابات، حتى يتسنى لهم الوقت للفحص واستدعاء الجمعية العامة في الآجال القانونية. وهذا ما أكدّه ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الصادر سنة 2009 (4).

يعتبر وجود محافظ الحسابات، كجهة رقابية خارجية، أحد مقومات وأسس "حوكمة الشركات" التي تعتبر بدورها الحل الأنجع لمكافحة الفساد المالي والإداري، نظرا لإضافته نوعا من الشفافية والمصداقية على القوائم المالية للشركات، خدمة لحقوق المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح. حيث أن اضطلاع محافظ الحسابات على هذا الدور الأساسي يفرض عليه أن يبقى مستقلا عن الشؤون الإدارية للشركة، إضافة إلى ضرورة توافر العناية والكفاءة المهنية لديهم، دون أن ننسى العلاقة التعاونية بين محافظ الحسابات والأطراف

(4) : ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر الصادر سنة 2009 ص 37 منشور على الموقع الإلكتروني التالي:

الفاعلة في الشركات. ذلك أن الإدارة الرشيدة تستلزم الجودة في المعلومات المحاسبية والمصدقية والشفافية.

ونتيجة لما سبق نتساءل ما هو دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات؟

إن الإجابة عن هذه الإشكالية يتطلب منا دراسة الموضوع في مبحثين هما:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات ولمحافظ الحسابات.

المبحث الثاني: آليات حوكمة الشركات في ظل وجود محافظ الحسابات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات ولمحافظ الحسابات

تبنت غالبية الدول حوكمة الشركات، فما هو مفهومها؟ (المطلب الأول)، وما

هو مفهوم محافظ الحسابات الذي يعتبر أحد مقومات الإدارة الرشيدة، باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة الخارجية للشركات؟ (المطلب الثاني)

المطلب الأول: حوكمة الشركات

حوكمة الشركات مصطلح حديث، لذلك لا بد من تحديد أصله ومعناه اللغوي

والقانوني والاقتصادي والمحاسبي (الفرع الأول)، وتحديد أهميته ودوافع ظهوره

في غالبية الدول من بينها الجزائر (الفرع الثاني)، و لا بد كذلك من تحديد مبادئه

(الفرع الثالث).

الفرع الأول: مفهوم حوكمة الشركات.

أولاً: المفهوم اللّغوي:

إن لفظ الحوكمة هو الترجمة للأصل الانجليزي للكلمة Governance وقد توصل مجّمع اللغة العربية بعد عدّة محاولات لتعريب هذا المصطلح، حيث تم استخدام مضامين أخرى مثل الإدارة الرشيدة، الحاكمية، الحكم الراشد، لذا يطلق على اصطلاح ، corporate governance : "حوكمة الشركات"⁽⁵⁾.

فالمفهوم اللّغوي للحوكمة هو اصطلاح يعني عملية التّحكم والسيطرة من خلال قواعد وأسس الضّبط بغرض تحقيق الرّشد، فهي كلمة مشتقة من التّحكم، أو المزيد من التّدخل والسيطرة، فهي كلمة تعني لغويا نظام ومراقبة بصورة متكاملة وعلمية، تدعيما للشفافية والموضوعية والمسؤولية⁽⁶⁾.

ثانياً: المفهوم القانوني:

حدّدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE تعريفا لحوكمة الشركات: "بأنها ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة شركات الأعمال، ويحدّد هيكل الحوكمة، الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف ذات الصّلة بنشاط الشركة، مثل مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، كما يحدّد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة، كذلك يحدّد الهيكل الذي

(5) :منتدى التمويل الإسلامي، "مبادئ الحوكمة في البنوك الجزائرية"، 2007/12/22، منشور

على الموقع الالكتروني التالي: www.islamfin.go-forum.net...

(6) :عدنان بن حيدر بن درويش، "حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة"، اتحاد المصارف

العربية، 2007، ص13. منشور على الموقع الالكتروني التالي: www.iefpedia.com.

يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها ووسائل الرقابة على الأداء⁽⁷⁾.

ويرى بعض الخبراء أن مفهوم حوكمة الشركات يشير بشكل عام إلى مجموعة القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم، والممولين وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من جهة أخرى، بحيث يضمن الممولون حسن استغلال الإدارة لأموالهم، وتعظيم أرباح وقيمة أسهم الشركات في الأجل الطويل، وتحقيق الرقابة الفعالة على الإدارة⁽⁸⁾.

ثالثاً: المفهوم الاقتصادي.

من الناحية الاقتصادية تعرف الحوكمة بأنها: "الآلية التي تساعد الشركة في الحصول على التمويل وتضمن تعظيم قيمة أسهم الشركة واستمرارها في الأجل الطويل"⁽⁹⁾.

(7) منتدى التمويل الإسلامي، "مبادئ الحوكمة في البنوك الجزائرية"، مرجع سابق.

(8) محمد حسن يوسف، "محددات الحوكمة ومعاييرها، مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر"، بنك الاستثمار القومي، يونيو 2007، ص14. الموقع الإلكتروني : www.saaaid.net/Doat/hasn/hawkama.doc

منتدى التمويل الإسلامي، "مبادئ الحوكمة في البنوك الجزائرية"، مرجع سابق، عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص14.

(9) : محمد حسن يوسف، المرجع نفسه، ص 15.

رابعاً: المفهوم المحاسبي.

من الناحية المحاسبية تعرف الحوكمة بأنها: "توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على الفوائد المناسبة، وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة، وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية"⁽¹⁰⁾

ويرتكز هذا الاتجاه في تعريف الحوكمة، على تحقيق الشفافية والتوسع في نطاق الإفصاح على البيانات المحاسبية والقوائم المالية، ومزايا المديرين، وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

الفرع الثاني: دوافع ظهور حوكمة الشركات وأهميتها.

أولاً: دوافع ظهور حوكمة الشركات.

بدأ الحديث عن الحوكمة مع بداية عام 1999، وقد أثبتت الحاجة إليها نتائج الدراسات التي قُدمت حول إخفاق شركات ومؤسسات عملاقة عديدة، وقد ساهمت حدوث الأزمات والانحيار الاقتصادي لدول جنوب شرق آسيا وروسيا وأمريكا اللاتينية وغيرها، في تزايد الاهتمام بالحوكمة⁽¹¹⁾. فقد أرجع المحللون السبب

(10) : عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص 14.

(11) : عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص 18

إن أهم الأزمات المالية التي شهدتها عدد من أسواق المال العالمية، أزمة جنوب شرق آسيا عام 1997 إضافة إلى انهيار كبريات الشركات العالمية . خصوصاً الشركات الأمريكية . مع الأزمة المالية العالمية سنة 2008. وقد نتج عنها اهتمام الدول والمنظمات بحوكمة الشركات.

الرئيسي لهذه الأزمة إلى افتقار هذه الشركات إلى القواعد الجيدة لإدارتها، مما ساهم في سهولة التلاعب في الحسابات واتخاذ قرارات غير رشيدة، وغياب الرقابة والمتابعة من قبل المساهمين وأصحاب المصالح⁽¹²⁾. كما أن هذه الشركات تستخدم طرقا محاسبية معقدة، بغية إخفاء خسائرها، والتلاعب بحقوق أصحاب المصالح كالمساهمين والدائنين والموردين والمستثمرين⁽¹³⁾. ويرجع سبب الأزمة كذلك إلى حصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل، وفي نفس الوقت حرصت على عدم معرفة المساهمين بهذه الأمور، وإخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبية مبتكرة، فبدأت الشركات تتلاعب مع قوائمها المالية، مما سبب عدم ثقة أصحاب المصالح فيها⁽¹⁴⁾.

لقد أتى هذا الفشل الذريع في التسيير المحكم للشركات والمؤسسات، إلى إصدار مركز المشروعات الولية الخاصة تقريراً حول حوكمة المؤسسات، حدد فيه مختلف المعايير والقواعد التي تكفل أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة، وحسن الأداء والرقابة القوية. وذلك تحت عنوان Corporate Governance أو "حوكمة

(12) :منتدى التمويل الإسلامي، "مبادئ الحوكمة في البنوك الجزائرية"، مرجع سابق.

(13) : حسين يرقى . عمر على عبد الصمد، "واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها"، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، جويلية 2011، ص02، بحث منشور على الموقع الإلكتروني التالي:

دور. حوكمة . المؤسسات . في . الجزائر . و س : www.iefpedia.com/

(14) : محمد حسن يوسف، مرجع سابق، ص16.

الشركات". وحددت معاييرها كذلك منظمة التجارة العالمية، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

ثانيا: ظهور حوكمة الشركات في الجزائر.

لقد أتت الأزمات المالية الكبرى في معظم دول العالم، والانهيئات الاقتصادية إلى تبني نظام حوكمة الشركات في غالبية الدول، ورغبة من الجزائر في زيادة التكامل مع المجتمع الاقتصادي العالمي، بذلت جهودا معتبرة نحو بناء إطار مؤسسي لحوكمة المؤسسات، ففي شهر جويلية 2007 انعقد بالجزائر، أول ملتقى دولي حول الحكم الرشيد للمؤسسات، وقد شكّل هذا الملتقى فرصة لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسة، ومن نتائج هذا الملتقى ظهور فكرة إصدار ميثاق الحكم الرشيد للمؤسسات، وبالفعل صدر هذا الميثاق سنة 2009 والذي يعتبر وسيلة عملية مبسطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الرشيد للمؤسسة الجزائرية، قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع⁽¹⁵⁾.

ثالثا: أهمية حوكمة الشركات.

تظهر أهمية حوكمة الشركات فيما يلي:

- تحقيق العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع أصحاب المصالح في الشركة.
- حماية حقوق المساهمين بصفة عامة، سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم.

(15) حسين يرقى . عمر على عبد الصمد، مرجع سابق، ص 02.

- منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح.
- . تشجيع تدفق الأموال وجذب الاستثمارات⁽¹⁶⁾.
- . الحد من تهريب رؤوس الأموال، ومكافحة الفساد المالي والإداري⁽¹⁷⁾.
- . تعزيز روح التنافسية بين الشركات⁽¹⁸⁾.

الفرع الثالث: مبادئ حوكمة الشركات

مبادئ الحوكمة وفقا لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لسنة 2004. هي:

- أولا: حماية حقوق المساهمين: حيث تهدف الحوكمة إلى وضع إطار متكامل لحماية وضمان ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم.
- ثانيا: المعاملة المتكافئة للمساهمين: تهدف الحوكمة إلى ضمان المعاملة العادلة لجميع حملة الأسهم على حد سواء، بغض النظر عن عدد الأسهم

(16) : عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص 24.

(17) : ملتقى وطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة. يومي 6-7 ماي 2012.

(18) : ألكسندر شكولينكوف، "خلق حوافز ايجابية لإصلاح حوكمة الشركات"، منشور في: مركز المشروعات الدولية الخاصة، "حوكمة الشركات قضايا واتجاهات"، نشرة دورية للشرق الأوسط وشمال إفريقيا، العدد 21، سنة 2011. ص 04. منشور على الموقع الإلكتروني التالي: www.hawkama.net/files/pdf/cgt_21_AR.pdf

المملوكة، وضمان حقوق ومصالح الأقلية. بحيث يضمن النظام لجميع حملة الأسهم فرصة الدفاع عن حقوقهم.

ثالثا: تحديد دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يرسبها القانون، ويعمل أيضا على تشجيع التعاون بين الشركات، وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل، وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة.

رابعا: الإفصاح والشفافية.

خامسا: تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة: يقصد بهذا المبدأ الرقابة الفعالة على إدارة الشركة من قبل مجلس الإدارة من جهة، ومسؤوليته تجاه الشركة وحملة الأسهم من جهة أخرى⁽¹⁹⁾

(19) : مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات، 2004.
www.oecd.org

د.عدنان علي ستيتية، "الحوكمة نظام للإدارة الرشيدة"، شركة أرقام بزنس إنفو، الشرق القطرية، 2010/08/19، منشور على الموقع الإلكتروني التالي:
www.argaam.com/article/articledetai/173280

بن الطاهر حسين . يوطلاعة محمد، "دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي"، ملتقى وطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة. يومي 6-7 ماي 2012. ص07

المطلب الثاني: محافظ الحسابات في القانون الجزائري

لقد عرّف المشرع الجزائري محافظ الحسابات وحدّد مهامه (الفرع الأول) ، وبيّن كيفية تعيينه (الفرع الثاني) وبيّن كذلك قواعد عمله (الفرع الثالث).

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات وتحديد مهامه.

أولاً: تعريف محافظ الحسابات.

عرّفت المادة 27 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الملغى، محافظ الحسابات بأنه: "يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى أعلاه، بموجب أحكام التشريع المعمول به".

وعرّفت المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 25 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، محافظ الحسابات بأنه: "يعد محافظ حسابات 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".

ثانياً: مهام محافظ الحسابات.

ذكرت المادة 715 مكرر 4 من التقنين التجاري⁽²⁰⁾ مهمة مندوبي الحسابات الواجب تعيينهم في شركات المساهمة، من قبل الجمعية العامة للشركة للقيام بمهام دائمة، ما عدا مهمة تسيير الشركة، وتتمثل مهامه في الآتي:

.التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة.

.مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها.

- التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.

.التصديق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك.

.التحقق فيما إذا تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

.إجراء التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة.

كما ذكرت المادة 23 من قانون 10-01 مهام محافظ الحسابات وهي كالآتي:- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

(20) : مستحدثة بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المتضمن القانون التجاري، جريدة رسمية عدد 27 صادر بتاريخ 27 أفريل 1993.

. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين والمسير.

- يقدّر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

. يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

- كما يضطلع محافظ الحسابات بمهمة فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة، ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

الفرع الثاني : تعيين محافظ الحسابات.

تعيّن الجمعية العامة للشركة محافظا للحسابات أو أكثر، لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة⁽²¹⁾. وفي غياب الجمعية العامة يعينه الجهاز المكلف بالمداولات، ولا بد أن يكون التعيين تعيينا صريحا بالكتابة، وعلى أساس دفتر الشروط. ويعيّن محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين في جدول الغرفة

(21) : المادة 715 مكرر 4 من التقنين التجاري الجزائري. المادة 27 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، السالف الذكر، التي تنص على أنه: "تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات."

الوطنية⁽²²⁾. وقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، إجراءات تعيينه بمقتضى دفتر الشروط⁽²³⁾. غير أن هذا المرسوم لا يطبق على محافظي الحسابات الأوائل الذين عيّنتهم الجمعية العامة التأسيسية، عند تأسيس الشركة وفقا لنص المادتين 600 و609 من التقنين التجاري، حيث يعيّنون في القانون الأساسي للشركة. كما لا تطبق أحكام هذا المرسوم في حالة تعيين محافظي الحسابات عن طريق القضاء وفقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها⁽²⁴⁾.

إذا لم تعين الجمعية العامة مندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعيّنين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو

(22) : المادة 26 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. . المرسوم التنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، جريدة رسمية عدد 07 صادر بتاريخ 2 فيفري 2011.

(23) : مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، جريدة رسمية عدد 07 صادر بتاريخ 2 فيفري 2011.

(24) : الفقرة الثانية من المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة أو الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول⁽²⁵⁾.

الفرع الثالث: قواعد عمل محافظ الحسابات.

لممارسة مهنة محافظ الحسابات، على الشخص القائم بها الالتزام بمجموعة من القواعد هي:

أولا . الاستقلالية والموضوعية: حتى يتسنى لمحافظ الحسابات إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للشركة أو المؤسسة أو الهيئة التي يراقبها، يجب عليه أن لا يملك عند المراقبة أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلاليته وموضوعيته. وقد أكدت المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، على تضمين دفتر الشروط، إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية⁽²⁶⁾. وكذلك المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 06-354 المؤرخ في 9 أكتوبر 2006 الذي يحدد كفايات تعيين محافظي الحسابات

(25) : الفقرة الثالثة من المادة 715 مكرر 4 من التقنين التجاري ، والفقرة الأولى من المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

(26) : تنص المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات على ما يلي: "يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين، كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية، كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها".

لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة⁽²⁷⁾. دون أن يفصل هاذان النصان في ذكر حالات التنافي، وذلك على خلاف المادة 64 وما يليها من القانون رقم 10-01 والمادة 715 مكرر 6 من التقنين التجاري التي ذكرت حالات التنافي مع مهنة محافظ الحسابات في شركة المساهمة، والمواد 33 و34 من قانون 91-08 السالف الذكر، وكذلك المادة 36 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد⁽²⁸⁾.

ومن أجل ضمان استقلالية محافظ الحسابات، وموضوعية مهام الرقابة التي يمارسها، يجب عدم تعيينه من قبل مجلس الإدارة، أو تحديد أتعابه، وهذه القاعدة من النظام العام⁽²⁹⁾. كما لا يجوز لمحافظ الحسابات أن يجمع بين عمله وبين الاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس الإدارة أو الاشتغال فيها بأي عمل فني أو استشاري⁽³⁰⁾.

ثانيا . العناية المهنية: تنص المادة 49 من قانون 91-08 على أنه: "يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم

(27) : جريدة رسمية عدد 64 صادر بتاريخ 11 أكتوبر 2006.

(28) : جريدة رسمية عدد 24 صادر بتاريخ 17 أفريل 1996.

(29) : بوحفص جلاب نعناعة، "الإطار التشريعي المنظم لمهنة ومسؤولية محافظ الحسابات في الشركات التجارية"، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو، عدد 2 لسنة 2008، ص 205.

(30) : المرجع نفسه، ص 206.

ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج"، يفهم من هذا النص أنه على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بمراجعة حسابات الشركة وإعداده للتقرير كالتخطيط للمراجعة والإشراف على مساعديه، والتأكد من الأدلة والبراهين المتحصل عليها، إعداده لأوراق عمل المراجعة، تقييمه للقوائم المالية وإبداء رأيه الفني المحايد مع التزام مقاييس الفحص والواجبات المهنية⁽³¹⁾.

ثالثاً - الكفاءة المهنية: لكي يزاول محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه، عليه أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملية واكتساب معارف مختلفة منها:
- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير من التنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة.

. اكتساب معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعد على فهم المؤسسة فهما جيداً ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها والتنظيم العام ومحيطها.

. اكتساب معارف كافية في قانون الأعمال، حتى يعرف حدود مهنته، ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة، ومدى تأثيره على صحة وانتظام القوائم المالية⁽³²⁾.

(31) : عبد العالي محمدي، "دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري"، ملتقى وطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة. يومي 6-7 ماي 2012، ص 5.

(32) : المرجع نفسه، ص 5.

حتى يمارس محافظ الحسابات مهامه بكل اهتمام ودقة، لا بد أن يتحصل على شهادة يفرضها القانون لتبرير كفاءته، لذلك ينص القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي التي يلتزم بها محافظ الحسابات، وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات سير التبرص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المترشحين⁽³³⁾، كما صدر المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة⁽³⁴⁾، وصدر كذلك المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012 المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره⁽³⁵⁾. كما صدر المرسوم التنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والمرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد⁽³⁶⁾

(33) : جريدة رسمية عدد 65 صادر بتاريخ 30 نوفمبر 2011.

(34) :جريدة رسمية عدد 11 صادر بتاريخ 20 فيفري 2011.

(35) : جريدة رسمية عدد 43 صادر بتاريخ 25 جويليه 2012.

(36) : جريدة رسمية عدد 7 صادر بتاريخ 2 فيفري 2011.

ولاكتساب الكفاءة المهنية، لا بدّ لمحافظ الحسابات التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني، طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره⁽³⁷⁾.

المبحث الثاني: آليات حوكمة الشركات في ظل وجود محافظ الحسابات.

يعدّ وجود محافظ الحسابات، كجهة رقابية خارجية في الشركات، من بين دعائم الشفافية والإفصاح التي تعتبر من بين مبادئ حوكمة الشركات (المطلب الأول)، ولتكريس هذه المبادئ وتفعيل الحوكمة، سعت الجزائر إلى إصلاح النظام المحاسبي المالي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: دور محافظ الحسابات في تكريس مبادئ حوكمة الشركات

يلعب محافظ الحسابات دورا هاما في تفعيل مبدأي الشفافية والإفصاح اللذين أقرتهما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات (الفرع الأول)، كما يلعب دورا هاما في الرقابة الخارجية لكل أشكال الشركات (الفرع الثاني)، لذلك لا بدّ لمحافظ الحسابات التفاعل مع جميع أطراف الحوكمة (الفرع الثالث).

الفرع الأول: دور محافظ الحسابات في تفعيل مبدأي الشفافية والإفصاح.

الشفافية والإفصاح من بين المبادئ التي جاءت بها "منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية"، وشدّت عليهما منظمات وهيئات أخرى، ويعدّ غياب

(37) : جريدة رسمية عدد 7 صادر بتاريخ 2 فيفري 2011.

الشفافية والإفصاح الكامل للمعلومات بالشركات من بين أسباب زيادة الفساد المالي والإداري في الشركة.

الشفافية هي فلسفة إدارية تقوم على روح المساءلة، وعلى إدارة مسؤولة اجتماعيا وأخلاقيا، وتوفّر المعلومات للجمهور حول سياسة إدارة الشركة وخططها وقراراتها⁽³⁸⁾.

ويعتبر الحصول على المعلومات، من أهم الخطوات التي يجب تحقيقها لتحسين الحكم الراشد، فالمعلومات تغذي الشفافية والمحاسبية، وبالتالي تؤدي إلى الحوكمة الجيدة في جميع المجالات، ويقصد بها تدفق المعلومات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الشاملة في الوقت المناسب، وبطريقة يمكن الاعتماد عليها، وهناك ثلاث مكونات للمعلومات الشفافة:

1. إمكانية الحصول على المعلومات: أي أن تكون متاحة لجميع المواطنين.
2. أن تكون المعلومات وثيقة الصلة بالموضوع: أي أن تكون متعلقة بالقضية المعنية بإصدار قرار معين.
3. إمكانية الاعتماد على المعلومات: لذلك يجب أن تكون دقيقة وحديثة وشاملة⁽³⁹⁾.

(38) : عبد العالي محمدي، مرجع سابق، ص 08.

(39) د/جون د.سوليفان ((d/John.D.Sullivan)، "الحكم الديمقراطي الصالح المكون الرئيسي للإصلاح السياسي والاقتصادي"، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، الولايات المتحدة الأمريكية، فبراير 2004، الموقع الإلكتروني: www.cipe.egypt.org

الشفافية المحاسبية مصطلح يشير إلى خلق بيئة يتم من خلالها جعل المعلومات عن الظروف والقرارات والتصرفات القائمة قابلة للوصول إليها بكل سهولة، وقابلة للفهم لكافة الأطراف المشاركة في السوق. فهي تعبر عن التمثيل الصادق للمعلومات عن أحداث ومعاملات المؤسسة الواردة في القوائم المالية التي أعنت وفق المعايير الخاصة بإعدادها دولياً، وهي تختلف عن الإفصاح في كونها تتخطى مبادئ التقارير والقوائم المالية، لتزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ قرارات رشيدة وواعية⁽⁴⁰⁾.

يعني الإفصاح "عرض المعلومات الملائمة لمساعدة أصحاب المصالح على اتخاذ القرار الأمثل"⁽⁴¹⁾. أو "هو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى من يستفيد منها ويستخدمها"⁽⁴²⁾.

وفي تفصيلها للمبادئ الدولية لحوكمة الشركات، أكدت "منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية" لسنة 2004 بشأن الإفصاح والشفافية ما يلي:

- ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة، من بينها الموقف المالي والأداء. ويشمل الإفصاح النتائج المالية للشركة. فالتقارير المالية المعتمدة من

(40) : بن الطاهر حسين . يوطلاعة محمد، مرجع سابق، ص 10.

(41) : عبد العالي محمدي، مرجع سابق، ص 08.

(42) : بلعادي عمار، "دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح"، ملتقى دولي حول "الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع . رهانات وآفاق"، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، أم البواقي، يومي 7-8 ديسمبر 2010، ص 7.

مراقب الحسابات، والتي تبين الأداء المالي والموقف المالي للشركة وحساب الأرباح والخسائر، وقائمة التدفقات النقدية، وملاحظات مراقب الحسابات على القوائم المالية، فتلك هي المصادر الأكثر استخداما لتقديم المعلومات المطلوبة عن الشركات، والهدفان الأساسيان للقوائم المالية، يتمثلان في التمكين من المتابعة الملائمة وتقديم الأسس اللازمة لتقديم أسهم وسندات الشركة، كما تتضمن التقارير السنوية بياناً بمناقشات إدارة الشركة وتحليلها للنتائج التشغيلية⁽⁴³⁾.

- ينبغي إعداد المعلومات ومراجعتها والإفصاح عنها وفقاً لأعلى المعايير المحاسبية والمالية وغير المالية للإفصاح والمراجعة.

- ينبغي إجراء المراجعة السنوية بواسطة مراقب حسابات مستقل، لكي يتحقق وجود تأكيد خارجي وموضوعي بشأن الأسلوب المستخدم في إعداد وتقديم القوائم المالية.

وقد حددت الكثير من الدول ترتيبات تحسين درجات استقلالية المراقبين المحاسبين، وإلى جانب زيادة درجة مساءلتهم أمام المساهمين، ويسود شعور عام في نطاق واسع، بأن تطبيق المعايير المرتفعة في مجال المراجعة الحسابية، فضلاً عن تطبيق مواثيق أخلاقيات المهنة، يعدّان من أفضل وسائل زيادة

(43) : مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات، منشور على الموقع التالي: www.oecd/corporategovernanceprinciples/... ص 10 وص 27.

استقلالية المهنة وتحسين أوضاعها، وزيادة مسؤولية مجلس الإدارة في اختيار مراقب الحسابات⁽⁴⁴⁾.

يعتبر محافظ الحسابات أحد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تفصح عنها الشركة، وذلك حتى يمكنه إبداء رأي فني محايد عن مدى إظهار القوائم المالية التي تعدّها الشركة بعدالة وموضوعية ومصداقية، في تقريره النهائي الذي يعتبر من بين مصادر الحصول على المعلومات الشفافة، والذي يشير أيضا لمدى صدق القوائم المالية من حيث عرضها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وإلى كفاية الإفصاح وعدمه. ويعد وجود محافظ الحسابات كجهة رقابية خارجية من بين دعائم الشفافية والإفصاح على مستوى الشركات الجزائرية. وتبرز أهمية الرقابة الخارجية التي ينفذها محافظو الحسابات في التقارير التي يعدونها بعد انتهاء عملية التدقيق، فهذه التقارير في حد ذاتها تعتبر أحد أدوات الشفافية في يد مختلف أصحاب المصالح لمعرفة الوضعية المالية والأداء المتعلق بالشركة، ويجب القيام بعمل التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية من أجل تعزيز الشفافية والإفصاح⁽⁴⁵⁾.

(44) : مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات، مرجع سابق، ص 30 وص 31.

(45) : عبد العالي محمدي، مرجع سابق، ص 9.

ويرى البعض أن مبدأ الشفافية والإفصاح يتحقق متى توافرت الشروط التالية: دقة الإفصاح، التوقيت الملائم، الشمولية، مراجعة المعلومات المعلن عنها، توفير قنوات توصيل المعلومات للمستخدمين⁽⁴⁶⁾.

الفرع الثاني: محافظ الحسابات جهة رقابية فاعلة في حوكمة الشركات

لقد أكد ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، أن معايير حوكمة الشركات تطبق على جميع أنواع الأشكال القانونية للمؤسسة⁽⁴⁷⁾ وبالتالي تطبق على جميع الشركات، متعددة الشركاء أو بشريك واحد أي مؤسسة ذات شخص وحيد وذات المسؤولية المحدودة. وتطبيقا لذلك، نص التشريع الجزائري على توسيع مجال تدخل محافظ الحسابات على جميع شركات الأموال. فيعدّ التشريع الجزائري من بين التشريعات التي توكل مهمة رقابة شركات الأموال إلى مندوبي الحسابات، فالقانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، يتضمن وفقا للمادة الأولى منه شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري، وبذلك يمكننا القول إن الفترة ما بين صدور القانون التجاري سنة 1975 إلى سنة 1991 تم الاستغناء فيها عن الرقابة الخارجية للشركات في

(46) : محمد أحمد إبراهيم خليل، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية، دراسة نظرية تطبيقية"، منتدى التمويل الإسلامي، منشور على الموقع الإلكتروني التالي:

www.islamfin.go-forum.net

(47) : ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، مرجع سابق، ص 28.

الجزائر، وفي الفترة الممتدة ما بين 1991 إلى 2005 كان تعيين مندوب الحسابات اختياريًا في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، إذ لا يوجد نص قانوني يفرض عليها تعيين مندوب الحسابات، بل كانت هناك مجرد إشارة إلى حالة تعيينه في الفقرة الأولى من المادة 584 من التقنين التجاري، وهذا على خلاف شركة المساهمة⁽⁴⁸⁾ وشركة التوصية بالأسهم⁽⁴⁹⁾. لكن بعد صدور الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2005 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005⁽⁵⁰⁾ أصبح تعيينه في الشركة ذات المسؤولية المحدودة إجباريًا ابتداء من السنة المالية 2006، وبما أنه يطبق على المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة نفس الأحكام المطبقة على الشركة ذات المسؤولية المحدودة، فإنه يمكن القول إن تعيين محافظ الحسابات في هذه الشركة الفردية من قبل الشريك الوحيد يعدّ أمرًا إلزاميًا⁽⁵¹⁾، وفي حالة عدم تعيين مندوب

(48) : المادة 715 مكرر 4 من التقنين التجاري.

(49) : المادة 715 ثالثا 3 من التقنين التجاري.

(50) : جريدة رسمية عدد 52 صادر بتاريخ 26 جويلية 2005.

(51) : كسال سامية، "المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، دراسة مقارنة"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2011، ص 418.

الحسابات في هذه الشركات فإنه يعاقب المدير بتقديم غرامة مالية محدّدة في الفقرة الثالثة من المادة 12 من الأمر رقم 05-05 سالف الذكر⁽⁵²⁾.

الفرع الثالث: تفاعل محافظ الحسابات مع مختلف أطراف الحوكمة

تشترك عدّة أطراف في تفعيل آليات حوكمة الشركات، منها مجلس الإدارة، المساهمون، الجمعية العامة. وضروري جدا أن تتعاون هذه الأطراف وتتفاعل لتحقيق حوكمة جيّدة تعتمد على التّسيق المتبادل فيما بينها. فالعلاقة التي تنشأ بين محافظ الحسابات ومجلس الإدارة ينتج عنها التنسيق والتعاون المتبادل بينهما في مجال الرّقابة، غير أن هذه العلاقة لا بد أن تحكمها مجموعة من الضوابط من شأنها الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات.

فقد أكّد ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، على أنه: "تنص التشريعات على توظيف محافظ الحسابات يتولى المراقبة القانونية بكل استقلالية وبتفاعل وثيق مع مجلس الإدارة، هذا الأخير يحرس على إعداد الحسابات نهاية كل سنة، ومراجعتها مسبقا من طرف محافظ الحسابات حتى يتسنى لهم الوقت للفحص واستدعاء الجمعية العامة في الآجال القانونية"

ومن أجل تقديم رأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية، والتّأكيد من صحّة البيانات المحاسبية المسجّلة بالدفّاتر والسّجلات، يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت، وفي عين المكان على السّجلات المحاسبية والموازنات

(52) : تنص الفقرة الثالثة من المادة 12 من الأمر رقم 05-05 سالف الذكر على أنه: " يعاقب المسيرون الذين لم يقوموا بتنصيب محافظ أو محافظي الحسابات في وظيفته أو في وظيفتهم بغرامة من 100.000 دج إلى 1000.000 دج "

والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة، ويمكن أن يطلب من القائمين بالإدارة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفثيشات التي يراها لازمة⁽⁵³⁾.

كما أن العلاقة التي تنشأ بين محافظ الحسابات والمساهمين، تعتبر بمثابة أداة لتقييم عمل مجلس الإدارة، من خلال الملاحظات التي يبيدها في تقاريره الموجهة إلى الملاك، حيث تكون هذه العلاقة تفاعلية من خلال قيام محافظ الحسابات بحماية حقوق المساهمين وإعلامهم والدفاع عنهم⁽⁵⁴⁾. ولا شك أن تقرير محافظي الحسابات الذي يبين فيه رأيه حول صحة حسابات الشركة وانتظامها، وصحة البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة، وصحة إجراءات الجرد وسلامة الميزانية، يضيف قدرا كبيرا من الوضوح والموضوعية على المعلومات المقدمة إلى الجمعية العامة، فتستطيع بذلك أن تناقش عن علم وتتخذ القرار المناسب بشأن الحسابات والميزانية، أو ترفض اعتماد هذه الحسابات متى قدرت خطورة التحفظات التي تضمنها تقرير محافظ الحسابات⁽⁵⁵⁾.

إن محافظ الحسابات له دور فعال في تحقيق التوازن بين مصلحتين قائمتين ومشروعيتين هما حماية المساهمين الذين لا تؤهلهم ثقافتهم المالية والاقتصادية والقانونية، وحماية مصلحة المشروع الاقتصادي والتجاري وهي الشركة.

(53) : المادة 31 من قانون 10-01 السالف الذكر.

(54) : عبد العالي محمدي، مرجع سابق، ص 10

(55) : بوحفص جلاب نعناعة، مرجع سابق، ص 226.

المطلب الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل حوكمة الشركات

من مؤشرات تطبيق قواعد حوكمة الشركات في الجزائر، مراجعة النظام المحاسبي المالي وفقا للمعايير الدولية وقواعد الحوكمة (الفرع الأول)، إنشاء منظمات مهنية جديدة (الفرع الثاني)، إعادة تنظيم مهنة محافظ الحسابات (الفرع الثالث)، وإصلاح النظام المحاسبي في الشركات (الفرع الرابع).

الفرع الأول: مراجعة النظام المحاسبي المالي وفقا للمعايير الدولية وقواعد الحوكمة من مؤشرات تطبيق نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية، مراجعة النظام المحاسبي، باعتماد نظام محاسبي ومالي جديد وفقا للمعايير الدولية، يتم تطبيقه على المؤسسات والقطاعات المعنية ابتداء من سنة 2010 وقد تطلب ذلك حركية واسعة من الكوادر وإعادة التأهيل لدى ممارسي المحاسبة وأعوان الإدارة الضريبية على حد سواء.

وفي إطار تعزيز الشفافية تم إلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة، وهي الغالبة في الجزائر، على اعتماد محافظي الحسابات، باعتباره مراقب خارجي يعمل وفق مدونة للسلوك والأخلاقيات، بعدما كان هذا الإلزام يخص شركات المساهمة فقط⁽⁵⁶⁾، وهذا الالتزام يطبق كذلك على المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة.

(56) : المرسوم التنفيذي رقم 06-354 المؤرخ في 9 أكتوبر 2006 المحدد لكيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة، السابق الذكر. الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006 السابق الذكر.

فمن الضروري تنظيم مهنة المحاسبة بشكل يمنحها حرية واستقلالية، أي يتمكن المهنيون المحاسبون من تنظيم أنفسهم بعيدا عن التدخل الحكومي⁽⁵⁷⁾. إن المعلومات المحاسبية المنشورة من الضروري أن تكون على درجة عالية من الدقة والموثوقية، لذلك يجب أن يقوم بها أشخاص تتوفر فيهم الخبرة والرأي والتكوين الكافي لإعدادها على أحسن صورة، وتطبيقا لذلك قامت الجزائر مؤخرا بإصلاحات محاسبية حتى تتوافق مع المعطيات الجديدة للمحاسبة الدولية، فانتهجت الجزائر سياسة تكوين حقيقية للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد، وإعدادها للعمل وفقا للتطبيقات الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية⁽⁵⁸⁾.

الفرع الثاني: الإصلاح المحاسبي بإنشاء منظمات مهنية جديدة

أدت الإصلاحات المحاسبية التي عكفت الجزائر على انشائها والمتمثلة أساسا في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يتوافق ومتطلبات المعايير الدولية المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية (IFRS) ومعايير

(57) : حامد نور الدين . ساسي فطيمة، "دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري للقطاع الخاص الجزائري"، ملتقى وطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012. ص12.

(58) :مداني بن بلغيث . فريد عوينات، "الإصلاح المحاسبي في الجزائر: دراسة تحليلية تقييمية"، الملتقى العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص379.

المحاسبية الدولية (IAS) إلى إحداث تغييرات جذرية على طبيعة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، حيث ظهرت هيكلية جديدة لها تتماشى ومتطلبات الإصلاح وتتمثل في الآتي⁽⁵⁹⁾:

- إصدار المرسوم التنفيذي رقم 02-10 المؤرخ في 26-08-2010 المتعلق بمجلس المحاسبة الذي يتم الأمر رقم 20-95 المؤرخ في 17-07-1995،
- إصدار المرسوم التنفيذي رقم 08-10 المؤرخ في 27-10-2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق الذكر المتعلق بمجلس المنافسة.

. تم إنشاء منظمات مهنية جديدة وهي:

1. المجلس الوطني للمحاسبة: يحدد هيكلته الجديدة المرسوم التنفيذي رقم 11-24

(59) : المنظمات المهنية التقليدية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر هي مجلس المحاسبة: أنشأ بموجب القانون رقم 05/80 المؤرخ في 30/10/1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة . المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين: أنشأ بموجب المادة 5 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27-04-1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، . مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة: تم تأسيسه بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13-01-1992 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01-12-1997 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة.. المجلس الوطني للمحاسبة: أنشأ بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-09-1996 الذي يحدد الطبيعة الاستشارية له كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره.

2- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، يحدد تشكيلته المرسوم التنفيذي رقم 25-11.

3 . المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يحدد تشكيلته المرسوم التنفيذي رقم 26-11.

4 . المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، يحدد تشكيلته المرسوم التنفيذي رقم 27-11.⁽⁶⁰⁾

وتجدر الإشارة إلى أن الإصلاحات المحاسبية الأخيرة جعلت المنظمات المهنية تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع

⁽⁶⁰⁾ . مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ج ر عدد 07 صادر بتاريخ 2 فيفري 2011.

. مرسوم تنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، ج ر عدد 07 صادر بتاريخ 2 فيفري 2011.

. مرسوم تنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، ج ر عدد 07 صادر بتاريخ 2 فيفري 2011.

. مرسوم تنفيذي رقم 11-27 مؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، ج ر عدد 07 صادر بتاريخ 2 فيفري 2011.

بالاستقلالية الكاملة، والذي يمكن القول أنه يتناقض وما تتادي به المعايير الدولية. ومع ذلك فإنه يعول عليها بشكل كبير في الإشراف والمتابعة والرقابة على تنفيذ وتجسيد الإصلاح المحاسبي في الجزائر⁽⁶¹⁾.

الفرع الثالث: إعادة تنظيم مهنة محافظ الحسابات

نظرا للدور الهام الذي يلعبه محافظ الحسابات في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، تم إعادة تنظيم مهنة محافظ الحسابات بموجب القانون الجديد رقم 01-10 والمراسيم التنفيذية المرافقة له، وقد بينا طريقة تعيينه ومهامه، إضافة إلى ذلك تم تحسين مستوى تكوينه ضمانا للكفاءة المهنية والعلمية (أولا). ولضمان نزاهة محافظ الحسابات وتحسين أدائه العملي تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة مهمتها تحديد العقوبات المقررة على الأخطاء المرتكبة من قبل محافظ الحسابات، وقد حرص المشرع على أن تكون العقوبات متناسبة مع درجة الأخطاء المرتكبة (ثانيا).

أولا: تحسين مستوى تكوين مهنة محافظ الحسابات.

نص المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012 المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره. على أنه للحصول على شهادة خبير محاسب أو شهادة محافظ الحسابات لا بد من

(61) : براق محمد . قمان عمر، "أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر"، الملتقى الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص85.

التكوين لدى "معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة"، وهذا المعهد مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، يتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، يخضع للقواعد المطبقة على الإدارة ويوضع تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية.

وللالتحاق بهذا المعهد يشترط الحصول على الشهادات المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة. وهي شهادة جامعية أو شهادة أجنبية معترف بمعادلتها، وقائمة الشهادات الجامعية تحدد بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتعليم العالي.

ثانيا: تناسب العقوبات مع درجة الأخطاء المرتكبة.

نظم الفصل الثامن من القانون رقم 10-01 مسؤوليات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، فيتحمل هؤلاء مسؤولية تأديبية ومدنية وجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، وبالنسبة لتحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها، صدر المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية التي يرتكبها الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها⁽⁶²⁾. وقد وكل المشرع المجلس الوطني للمحاسبة مهمة

(62) : جريدة رسمية عدد 03 صادر بتاريخ 16 يناير 2013.

تقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من قبل محافظ الحسابات خلال ممارسة وظيفته وإصدار العقوبات التأديبية.

قد يعنى في شركة واحدة محافظ حسابات واحد أو عدة محافظين محاسبين، لذلك قد يثار إشكال في تحديد من هو المسؤول عن الأخطاء. في حالة عدم التضامن يتحمل كل محافظ حسابات مسؤوليته بمفرده، وفي حالة التضامن بين محافظي الحسابات عند ممارسة عملهم يطبق عليهم المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد كفايات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظ الحسابات⁽⁶³⁾. وتطبق كذلك نص المادة 22 من القانون رقم 10-01 عند تعيين أكثر من محافظ حسابات واحد، بحسب حجم الشركة، وأهمية نشاطاتها، ففي هذه الحالة يمارس كل محافظ من محافظي الحسابات المتضامنين مهمته على مجموع الكيان المراقب تحت مسؤوليته. ويعبرون عن تقاريرهم بصفة مشتركة، حيث يعبرون فيها عن آرائهم حتى في حالة الاختلاف⁽⁶⁴⁾.

الفرع الرابع: إصلاح النظام المحاسبي في الشركات

ترتكز الاقتصاديات العالمية على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حيث أثبت هذا النوع من المؤسسات قدرات فائقة في دفع عجلة النمو وتوفير بيئة أعمال لتنمية مستدامة، لكن أبرز ما يعاب عليها أنها تتطلب إجراءات دعم

(63) : جريدة رسمية عدد 11 صادر بتاريخ 20 فيفري 2011.

(64) : المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-73.

ملائمة للحفاظ عليها بسبب هشتها أمام تقلّبات الأسواق، ويغلب على الفسيح الصناعي الجزائري هذا النوع من المؤسسات التي تشكّل نحو 99 بالمئة من العدد الكلي للمؤسسات.

إن العديد من المشاكل التنظيمية والإدارية مازالت تعيق عمل المؤسسات الجزائرية بصفة عامة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بصفة خاصة، من تعدّد مراكز القرار والآجال الطويلة التي تستغرقها معالجة الملفات، وتفشي ظاهرة الرشوة والمحسوبية والفساد الذي لم تسلم منه حتى كبريات الشركات على رأسها شركة "سوناطراك"، كل هذه العوامل تحدّ من قدرات هذه المؤسسات على العمل والانطلاق لمواكبة التغيرات الحاصلة، بالإضافة إلى عدم الاستقرار والتغيير المستمر للقوانين التي تمتاز بأنها ظرفية، والتي أدّرت بشكل كبير على الاستثمارات التي تحتاج إلى مناخ مستقر، وتماشيا مع الإجراءات الجديدة المتمثلة في إصلاح النظام المحاسبي المالي لتسهيل عمل المؤسسات، تم إصدار ما يلي:

- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي حدّد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسّطة، ويمكن بموجب هذا القرار للكيانات الصغيرة التي لا يتعدّى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الواردة في القرار . خلال سنتين متتاليتين . مسك محاسبة مالية مبسّطة.

- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 7 أفريل 2009 يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات مسك محاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

- التعليمات الوزارية رقم 02- مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 الصادرة عن وزارة المالية، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي مع سنة 2010 وتضمنت هذه التعليمات الإجراءات العامة والأحكام الواجب إتباعها لعملية تطبيق النظام المحاسبي المالي⁽⁶⁵⁾.

خاتمة

يسهر على إدارة الشركة مدير واحد أو عدة مديرين في شكل مجلس إدارة، وهم يتقاضون أجرا أو مكافأة مقابل قيامهم بمهمة التسيير، نيابة عن المساهمين أو المستثمرين في الشركة، الذين يكونون عادة بعيدين عن هذه الإدارة، لذلك يتحتم اللجوء إلى طرف محايد يضمن لهم سلامة تصرف من وكلوه لمهمة الإدارة، والاطمئنان على سلامة استثمار رؤوس أموالهم، بعيدا عن الغش والعبث والأخطاء المحاسبية، لذلك كانت الحاجة إلى محافظ الحسابات.

ويظهر الدور الفعّال لمحافظ الحسابات في الرقابة الخارجية للشركة أكثر في شركة الشخص الواحد، حيث غالبا ما يكون المدير هو الشريك الوحيد وتخول له سلطات الجمعية العامة، وبذلك يجمع بيده كامل سلطات المدير والشريك والجمعية العامة.

وقيام محافظ الحسابات بمهامه طبقا للقانون، ووفقا لقواعد قانونية متعارف عليها، ووفقا لمبادئ الحكم الرشيد، يعتبر من محددات نجاح حوكمة الشركات.

(65) : مداني بن بلغيث . فريد عوينات، مرجع سابق، ص 381.

كما أن تمتّعه بالمصداقية والموضوعية والاستقلالية والحياد والكفاءة المهنية يؤدي إلى تفعيل آليات الحوكمة.

ضف إلى ذلك فإن التفاعل الجيد بين محافظ الحسابات وجميع أطراف الحوكمة، الداخليين والخارجيين، يؤدي إلى تفعيل آليات الحوكمة ومكافحة الفساد المالي والإداري. كما يلعب محافظ الحسابات دورا هاما في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات بما فيها مبدأي الإفصاح والشفافية.

وقد سعت الدولة الجزائرية منذ إصدارها لميثاق الحكم الراشد في المؤسسة سنة 2009، تكريس مبادئ الحوكمة، ويظهر ذلك من خلال إعادة تنظيم مهنة محافظ الحسابات بموجب القانون رقم 10-01 والمراسيم التنفيذية المرافقة له، كما قامت بالإصلاحات المحاسبية وفقا لمعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة والتدقيق الدولية.