الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر- بسكرة
Biskra
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلـــوم التجـــاريـــة

Université Mohamed KHIDHER -

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales

الموضـــــــــــــــوع

المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل حوكمة الشركات

دراسة حالة :

مديرية الشؤون الخدمات الاجتماعية سوناطراك لولاية بسكرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة و تدقيق

من إعداد الطالبتان :
- بن عيسى يسرى
- حفيظي سهام

الاستاذ المشرف :
ميلود عزوز

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّـفـة	مؤسسة الانتماء
1	الرايس مبروك	أستاذ التعليم العالي	رئيسا	**جامعة بسكرة**
2	ميلود عزوز	أستاذ	مشرفا ومقررا	**جامعة بسكرة**
3	بن تركي وليد	أستاذ	مناقشا	**جامعة بسكرة**

السنة الجامعية 2023/2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر- بسكرة
Biskra
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلـــوم التجـــاريـــة

Université Mohamed KHIDHER -

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales

الموضـــــــــــــــوع

المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل حوكمة الشركات

دراسة حالة :

مديرية الشؤون الخدمات الاجتماعية سوناطراك لولاية بسكرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة و تدقيق

من إعداد الطالبتان :
- بن عيسى يسرى
- حفيظي سهام

الاستاذ المشرف :
ميلود عزوز

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّـفـة	مؤسسة الانتماء
1	الرايس مبروك	أستاذ التعليم العالي	رئيسا	**جامعة بسكرة**
2	ميلود عزوز	أستاذ	مشرفا ومقررا	**جامعة بسكرة**
3	بن تركي وليد	أستاذ	مناقشا	**جامعة بسكرة**

السنة الجامعية 2023/2022

شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهه و عظيم سلطانه ،نحمده ونشكره كثيرا على توفيقه لنا بهذا العمل المتواضع.

اللهم إننا نسألك خير المسألة وخير الدعاء وخير النجاح وخير العمل و الثواب و خير الممات وثبتنا على دينك ،وصل اللهم وسلم على خير الخلق سيدنا محمد أما بعد:

نتقدم بخالص الشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذ المشرف الدكتور : ميلود عزوز على ما قدمه لنا من توجيه وإرشاد و نصائح ساعدتنا على إعداد هذه المذكرة، كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لنا يد العون من الأساتذة الكرام وإلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذه المذكرة.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر الجزيل والعرفان بالجميل والامتنان لكافة عمال مديرية الشؤون الخدمات الاجتماعية سوناطراك ناحية بسكرة من بينهم السادة:بوسكار يوبة ،علواني وردة ،عثماني علي على مدهم لنا يد المساعدة وتواضعهم معنا من أجل إجراء الدراسة الميدانية.

و في الاخير نسأل الله عز وجل أن

يوفقنا الى ما فيه الخير للعباد و البلاد .

إهداء

إلى أول من تلفظ لساني باسمها فنبض قلبي إلى التي

أعطتني الأمل الذي أعيش له، إلى التي وهبت حياتها لي

وأمرت أن تكمل رسالتها في الحياة فأنارت لنا السبيل وكانت

لنا المثل الأعلى، إلى التي لو أهديتها حياتي لن تكفي في حقها

أمي ثم أمي الحبيبة حفظها الله لنا، و إلى الذي لا مثيل له والذي

كان وراء كل خطوة خطوتها في طريق العلم، إلى من علمني مبادئ

الحياة وربائي على الصدق والإخلاص أبي العزيز حفظه الله لنا. إلى

بلسم روحي و حياتي، إلى من هم أنس عمري ومخزن ذكرياتي

ومصدر سعادتي اخوتي و أخواتي إلى التي شاركتني عناء إعداد

هذه المذكرة صديقتي الغالية إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله

مذكرتي إلى هؤلاء أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع

بن عيسى يسرى

إهداء

الحمد لله الذي بذكره تطمئن القلوب نحمده على عظيم فضله وكثير عطاه .

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا إلى التي جعل الجنة تحت أقدامها بهجة حياتي ونور دربي أمي الغالية حفظها الله و أطال في عمرها

إلى الذي لا تفيه الكلمات و الشكر و العرفان بالجميل أبي الغالي أطال الله عمره،إلى سندي في الحياة إخوتي وأخواتي و أبناءهم

و أخص بالذكر أختي وأمي الثانية "حسينة".

إلى صديقتي و رفيقة دربي وفقها الله ،إلى كل من لم يسعني المقام لذكرهم إلى كل من أحب.

حفيظي سهام

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات داخل المؤسسات والشركات الاقتصادية خاصة في الآونة الأخيرة بعد الانهيارات التي تعرضت لها العديد من المؤسسات الكبرى ، وأزمة الثقة التي أثرت على أغلب التعاملات في الأسواق المالية و الذي كان من أهم أسبابها هو التضليل وضعف مستوى المراجعة الداخلية مما أدى إلى فقدان الثقة في إدارات و مجالس إدارات الشركة والأنظمة الرقابية والمحاسبية الخاصة بالشركات، فقصد تدعيم الجانب النظري من الدراسة قمنا باستعراض الأدبيات التي تناولت المفاهيم النظرية للمراجعة الداخلية و حوكمة الشركات وفيما يخص الجانب التطبيقي وللوقوف على الواقع الجزائري قمنا بدراسة حالة في سوناطراك قصد تشخيص وضعيتها ومحاولة تعميمها على باقي الشركات.

الكلمات المفتاحية:

المراجعة الداخلية، حوكمة الشركات .

Abstract:

This study aimed to highlight the role of internal audit in activating corporate governance within economic institutions and companies especially in recent times after the collapses that many major institutions were exposed to and the crisis of confidence that affected most of the transactions in the financial markets one off the most important causes of which was misinformation and weakness ، The level of internal auditing which led to a loss of confidence in the departments and boards of directors of the company and the control and accounting systems of the companies.

In order to support the theoretical side of the study we reviewed the literature that dealt with the theoretical concepts of internal auditing and corporate governance with regard to the applied side and to find out the Algerian reality

By studying case in Sonatrach in order to diagnose its situation and try to generalize it to the rest of the companies.

Keywords:

Internal auditing ، corporate governance.

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	خصائص حوكمة الشركات	21
02	أهمية حوكمة الشركات	22
03	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	24
04	محددات حوكمة الشركات	25
05	أبعاد حوكمة الشركات	26
06	أهداف المراجعة الداخلية	38
07	الهيكل التنظيمي لشركة سوناطراك	52

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي للمراجعة الداخلية و أهدافها	35-34
02	معايير المراجعة الداخلي	42
03	جدول حسابات النتائج للمؤسسة لسنة 2019	59
04	جدول حسابات النتائج للمؤسسة لسنة 2020	59
05	الميزانية الوظيفية للمؤسسة لسنة 2019	60
06	الميزانية الوظيفية للمؤسسة لسنة 2020	62
07	حساب رأس المال العامل الصافي	63
08	احتياجات راس المال العامل للاستغلال	63
09	احتياجات راس المال العامل خارج للاستغلال	63
10	احتياجات راس المال العامل	64
11	الخزينة الصافية	64

المقدمة

إن مفهوم حوكمة الشركات داخل المؤسسات و خاصة في الآونة الأخيرة تعدد و تزايد حسب متطلبات هاته الشركات ،وذلك بعد الانهيارات و الأزمات و إفلاس للعديد من الشركات الاقتصادية الكبرى في دول العالم مثل الشركة الأمريكية اندرسون آرثر و انرون سنة 2001 ،نتيجة استخدامها لطرق محاسبية غير مفهومة بغية إخفاء خسائرها و التلاعب بحقوق أصحاب المصالح مما أدى إلى ظهور أزمة الثقة.

ونتيجة لهذه الأوضاع التي بدأت تتفشى وللحد منها قُنت قواعد ومبادئ تحكم إدارة الشركة ،حيث ان حوكمة الشركات تحتاج إلى العديد من الوسائل و الآليات و أدوات تتوافق و إدارتها داخل الشركة ومحيطها كمجلس الإدارة ،لجنة المراجعة،المراجعة الداخلية ...

وتعتبر المراجعة الداخلية احد الآليات الناجعة و ركيزة أساسية للمراقبة الداخلية للشركات ،يجب الاعتماد عليها من أجل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ،وذلك لما تحتويه من تحليلات و اقتراحات لاتخاذ القرارات التي يحتاجها مجلس الإدارة .

ومن هذا المنطلق نضع صيغة الإشكالية وهي كالتالي:

هل آلية المراجعة الداخلية دورا في تحسين حوكمة الشركات ؟.

***الأسئلة الفرعية** :

و للإجابة عن الإشكال يستوجب طرح عدة أسئلة فرعية تساعدنا في التدرج و الوقوف على حل الإشكال المطروح وهي :

1. ماهي المراجعة الداخلية ؟.
2. ما المقصود بحوكمة الشركات؟.
3. كيف يمكن أن تساهم المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات ؟.

***الدراسات السابقة** :

- إبراهيم إسحاق نسمان"**دور إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة – دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين** ،رسالة ماجستير ، تخصص محاسبة وتمويل ،الجامعة الإسلامية بغزة ،سنة 2009.

اهتمت هذه الدراسة بتبيين دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين ،حيث توصل الباحث من هذه الدراسة إلى ان تطوير الميثاق الأخلاقي للمهنة يؤدي إلى دعم أساسيات ودور الحوكمة ،وكذلك تطوير مبادئ المراجعة يساهم بشكل رئيسي في تحسين تطبيق الحوكمة وذلك بتحسين التواصل بين المراجعين الداخليين و الخارجيين وأعضاء مجلس الإدارة ولجنة المراجعة .

- حفيظ هاجر كلتوم "**المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية –دراسة استبيانية** "،مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر،تخصص محاسبة ومراجعة،جامعة أكلي محند أولحاج البويرة ،سنة 2014-2013.

تهدف هذه الدراسة إلى مناقشة دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات،وتوصلت هذه الدراسة أن المراجعة الداخلية تساهم في تحسين إدارة المخاطر ونظم السيطرة عليها،كما توصلت إلى وجود علاقة تعاونية بين المراجعة الداخلية و الأطراف الأخرى لحوكمة المؤسسات و المتمثلة في المراجع الخارجي ولجنة المراجعة وكذا مجلس الإدارة ،حيث أن درجة التحكم

الأطراف الأخرى لحوكمة المؤسسات و المتمثلة في المراجع الخارجي ولجنة المراجعة وكذا مجلس الإدارة ،حيث أن درجة التحكم في هذه العلاقة وحسن توظيفها يؤدي إلى مساهمة كبيرة في تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.

- منير قوتال"**دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات الجزائرية–تحليل آراء مجموعة من الأكاديميين والمهنيين**" مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ،تخصص مالية ومحاسبة ،جامعة أم البواقي،سنة 2013 -2014.

اهتم الباحث بإبراز الدور الهام للتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات وتوضيح المفاهيم الأساسية ،وتوصل من خلال هذه الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يساهم في تطبيق حوكمة الشركات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و ادارة المخاطر فيها والعمل على التقليل منها،وكذا تفاعلها الجيد مع باقي الأطراف.

***فرضيات الدراسة :**

- تتطلب المراجعة الداخلية فحص شاملا و دوري لما يجري داخل المؤسسة الاقتصادية.

-حوكمة الشركات تحدد العلاقة بين إدارة الشركة وأصحاب المصالح المختلفة بقوانين ثابتة.

-يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في حوكمة الشركات من خلال فحص وتقييم جميع أنظمة الرقابة الداخلية و تعظيم القيمة للأطراف ذات المصلحة في المؤسسة.

***أسباب اختيار الموضوع:**

من بين اسباب اختيارنا لموضوع المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل حوكمة الشركات :

أسباب شخصية :

-ملائمة الموضوع مع تخصصنا الدراسي .

-الرغبة والميول الشخصي لمعالجة ودراسة موضوع حوكمة الشركات.

أسباب موضوعية:

-محاولة معرفة الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات

- الوقوف على الجوانب السلبية و الايجابية لحوكمة الشركات

***منهجية الدراسة:**

المنهج المتبع في بحثنا هذا وصفي بهدف الالمام بجميع جوانبه في الجزء النظري ، و تحليلي في الجزء التطبيقي الميداني المتمثل في دراسة حالة بشركة سوناطراك ببسكرة .

***أهداف الدراسة:**

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

-إلقاء الضوء على حوكمة الشركات و التعرف على المراجعة الداخلية.

-تحديد أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة لحوكمة الشركات.

-محاولة تبيين ان نجاح حوكمة الشركات متعلق بنجاعة المراجعة الداخلية في المؤسسة.

***أهمية الدراسة:**

-إبراز الدور الهام للمراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وفق أسس جديدة مما أدى إلى التقليل من المخاطر التي تتعرض لها الشركات،كما أن بدء تطبيق قواعد حوكمة الشركات ينعكس ايجابيا على قرارات أصحاب المصالح،وزيادة مستوى أداء المؤسسة.

***مختصر الدراسة:**

انطلاقا من طبيعة الموضوع و للإحاطة بجميع جوانبه و الوقوف على إجابة الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع البحث إلى ثلاث فصول بعد المقدمة،وهي كالتالي :

الفصل الأول:الإطار النظري لحوكمة الشركات،ويتضمن مبحثين المبحث الأول مدخل لحوكمة الشركات،و المبحث الثاني آليات تطبيقها.

الفصل الثاني:الإطار النظري للمراجعة الداخلية ويتضمن مبحثين المبحث الأول الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية ، أما المبحث الثاني لجنة المراجعة .

الفصل الثالث :وهو عبارة عن دراسة ميدانية في مديرية الشؤون الخدمات الاجتماعية سوناطراك بسكرة.

الفصـــل الأول:

الإطار النظري لحوكمة الشركات

تمهيد:

شهد العالم عدة أزمات اقتصادية و مالية نتيجة قيام عدة شركات بممارسات إدارية ومالية خاطئة ،والتي تمثل نوعا من التصرفات المهنية غير الأخلاقية من قبل الإدارة بصفتها وكيلا عن المساهمين ،سعيا لتحقيق مصالح شخصية على حسابهم ،ولهذا أثارت أزمة الثقة بين الإدارة العليا وملاكها الناتجة عن الفضائح المالية للشركات العالمية أهمية إيجاد معايير مثلى لأفضل الممارسات في إدارة الشركات ،فبرزت حوكمة الشركات كأحد المواضيع الهامة ،إذ أن هناك الكثير من الأحداث السلبية التي استحوذت على اهتمام المؤسسات المالية الدولية ،فحظي مفهوم حوكمة الشركات بالاهتمام في الكثير من الدول حتى عد أحد متطلبات الإدارة الناجحة لفقدان ثقة المستثمرين بعد الأحداث التي مر بها الاقتصاد العالمي .

وللإلمام أكثر للموضوع قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين كما يلي :

المبحث الأول مدخل لحوكمة الشركات .

المبحث الثاني آليات تطبيق حوكمة الشركات.

المبحث الأول:مدخل لحوكمة الشركات

تاريخيا فان الحوكمة ليست بالمفهوم الحديث بل ظهرت بداياتها في القرن الثامن عشر عام 1772 في بريطانيا ثم تعددت تعاريفها بتعدد زوايا اهتمام الباحثين فيها ،ولقد زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات بعد ظهور نظرية الوكالة وما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة ،وهذا ما أدى الى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين وقواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في الشركات. ففي عام 1976 قام كل منJeanson & Meckelingبالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميتها في الحد او التقليل من المشاكل التي قد تنشا من الفصل بين الملكية و الإدارة ،اما في عام 1987 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية (COSO) التي أصدرت تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش و التلاعب في اعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم الرقابة الداخلية و تقوية مهنة المراجعة الخارجية امام مجالس إدارة الشركات ،وفي عام 1992 صدر تقرير كادبري نتيجة الانهيارات التي ظهرت في أواخر الثمانينات مما أدى الى زيادة القلق لكل من المساهمين والمصارف على استثماراتهم ،حيث جاء هذا التقرير ليؤكد أهمية حوكمة الشركات في زيادة ثقة المستثمرين في عملية اعداد القوائم المالية ومراجعتها ،وقد ساعدت توصيات تقرير كادبري في التأثير على تطورات أساليب ممارسة حوكمة الشركات في المنظمات ليس في بريطانيا فقط ولكن في بلدان كثيرة من العالم ،وقد شمل التقرير مجموعة من المبادئ تتعلق بمجلس الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين و غير التنفيذيين و الابلاغ المالي و الرقابة. وقد تعززت فكرة مفهوم حوكمة الشركات أكثر نتيجة الجهود المبذولة البارزة في اعقاب الازمة الاسيوية التي حدثت في أسواق تايلند وماليزيا عام 1997 ،وما تبعها من فضائح مالية أدت الى افلاس العديد من الشركات الكبرى العالمية. وعليه كان البحث عن سبل ووسائل للرقابة على اعمال الشركات والمصارف من طرف المؤسسات الدولية المالية و النقدية ،وذلك قصد الحفاظ على حقوق المساهمين وضمان قيام المؤسسات المالية والاقتصادية بعيدا عن الفساد المالي والإداري ،وتمثلت اول محاولة دولية في اصدار مبادئ الحوكمة من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 1999 حيث تدور معظمها حول السبل الارشادية لتدعيم إدارة الشركات وكفاءة أسواق المال والتي تساعد على استقرار الاقتصاد ككل.ومن هنا تم التطرق إلى أهم العناصر الجوهرية لحوكمة الشركات.

المطلب الأول:مفهوم حوكمة الشركات

تعددت المفاهيم الموضحة لحوكمة الشركات في الآونة الأخيرة وهذا راجع للأهمية التي أصبحت تحتلها على مستوى العالم الآن وبعد التعرف على العوامل التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات سنتطرق الى تعريف حوكمة الشركات.

التعريف اللغوي:

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدثا في قاموس اللغة العربية،فهو لفظ مستمد من الحكومة وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم فإن لفظ الحوكمة يتضمن عدة جوانب منها: (ميخائيل، 2005)

الحكمة:ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

الحكم:ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

الاحتكام:وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية والى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

التحاكم :طلبا للعدالة خاصة من انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

لمصطلح حوكمة الشركات عدة تعاريف نذكر منها:

التعريف الأول:

"مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية ،وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (مثل حملة السندات ،العمال ،الدائنين،المواطنين) من ناحية أخرى " . (سليمان، 2006)

التعريف الثاني:

"النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة مراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والصراحة ". (درويش، 2007)

التعريف الثالث:

"مجموعة من العلاقات التي تربط بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى كما أنها توفر أيضا الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ورقابة الأداء ". (عيسى، 2015)

التعريف الرابع:

"نظام متكامل للرقابة يتضمن مجموعة من الإجراءات القانونية والإدارية والمحاسبية و غيرها ،والذي يرمي الى اتساع نظام المساءلة وتحقيق المساواة عند تحديد حقوق أصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية ،وتحسين أدائها وتعظيم القيمة السوقية لأسهمها وتحقيق الإفصاح والشفافية عن المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية التي تحقق منفعة مستخدميها"(نسمان، 2009، صفحة 16)

مما سبق يمكن القول بأنها مجموعة من القواعد والآليات والإجراءات والقوانين التي يتم بواسطتها مراقبة الأداء والتي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة وأصحاب المصالح،بهدف تحقيق الانضباط والشفافية والعدالة.

المطلب الثاني:مبادئ حوكمة الشركات

تعرف مبادئ الحوكمة بأنها:"مجموعة من القواعد و الاجراءات التي تحقق افضل قدر من الحماية و التوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها وأصحاب المصالح الاخرى المرتبطة بها " (عيسى، 2015، صفحة 25) ،وقد تم تطبيق الحوكمة وفق خمس مبادئ توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1999،وتم تعديلها في سنة 2004 وهي كالتالي :

المبدأ الأول:ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات

أولا :" ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق،وأن يكون متوافقا مع حكم القانون،وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية و التنفيذية ".

كي يتم ضمان إطار فعال لحوكمة الشركات،فإن من الضروري وجود أساس قانوني ومؤسسي فعال يمكن لكافة المشاركين في الأسواق الإعتماد عليه في علاقاتهم التعاقدية الخاصة.

ثانيا:"ينبغي وضع إطار حوكمة لشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الاسواق،وعلى الحوافز

التي يخلقها للمشاركين في السوق وتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية ".

ثالثا : "ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات،في نطاق اختصاص تشريعي ما متوافقة مع حكم القانون ،وذات شفافية وقابلة للتنفيذ ".

رابعا : ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات ،في نطاق اختصاص تشريعي ما ، محددا بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة ".

خامسا : " ينبغي أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية ،فضلا عن أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافية مع توفير الشرح التام لها : ينبغي أن يعهد بالمسؤوليات التنظيمية الى أجهزة يمكنها القيام بوظائفها بدون تعارض في المصالح ،وتخضع للمراجعة القضائية ."(فريد و طبني، 2012)

المبدأ الثاني : حماية حقوق المساهمين و الوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين :

أولا : تشمل الحقوق الأساسية للمساهمين على مايلي:

1- تأمين أساليب تسجيل الملكية.

2- نقل أو تحويل ملكية الأسهم.

3- الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب و بصفة منتظمة.

4- المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.

5- انتخاب أعضاء مجلس الادارة.

ثانيا : للمساهمين الحق في المشاركة وفي الحصول على المعلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في الشكل ومن بينها:

1- التعديلات في النظام الأساسي أو في مواد تأسيس الشركة أو في غيرها من الوثائق الأساسية للشركة.

2- طرح أسهم إضافية.

3- أية تعاملات مالية غير عادية قد تسفر عن بيع الشركة.

ثالثا:ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة و التصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين ومن بينها قواعد التصويت :

1- يتعين تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في التوقيت المناسب ،بشأن تواريخ وأماكن وجداول أعمال الاجتماعات العامة بالإضافة إلى توفير المعلومات الكاملة في التوقيت الملائم بشأن المسائل التي يستهدف اتخاذ قرارات بشأنها خلال الاجتماعات.

2- يجب إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه أسئلة إلى مجلس الإدارة ولإضافة موضوعات إلى جداول أعمال الاجتماعات العامة على أن توضع حدود معقولة لذلك.

3- ينبغي أن يتمكن المساهمون من التصويت بصفة شخصية أو بالإنابة ،كما يجب أن يعطي نفس الوزن للأصوات المختلفة ،سواء كانت حضورية أو بالإنابة.

رابعا : يتعين الإفصاح عن الهياكل والترتيبات اللرأسمالية التي تمكن أعداد معينة من المساهمين ممارسة درجة من الرقابة لا تتناسب مع حقوق الملكية التي يحوزونها .

خامسا :ينبغي السماح لأسواق الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال ويتسم بالشفافية.

سادسا:يجب ضمان الصياغة الواضحة والإفصاح عن القواعد والإجراءات التي تحكم حيازة حقوق الرقابة على الشركات في أسواق رأس المال ،ويصدق ذلك أيضا على التعديلات غير العادية مثل عمليات الاندماج وبيع نسب كبيرة من أصول الشركة ،بحيث يتسنى للمستثمرين فهم حقوقهم والتعرف على المسارات المتاحة لهم ،كما أن التعاملات المالية ينبغي أن تجري بأسعار مفصح عنها،وأن تتم في ظل ظروف عادلة يكون من شأنها حماية حقوق كافة المساهمين وفقا لفئاتهم المختلفة.

سابعا:يجب ألا تستخدم الآليات المضادة للاستحواذ لتحصين الادارة التنفيذية ضد المساءلة.

ثامنا:ينبغي أن يأخذ المساهمون ومن بينهم المستثمرون المؤسسيون في الحسبان التكاليف و المنافع المقترنة بممارستهم لحقوقهم في التصويت.(كافي، 2013)

المبدأ الثالث:المعاملة المتكافئة للمساهمين

يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ،ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب ،كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلى في حالة انتهاك حقوقهم:

أولا :يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة.

ثانيا : ينبغي أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت فكافة المساهمون يجب أن يتمكنوا من الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت الممنوحة لكل من فئات المساهمين وذلك قبل قيامهم بشراء الأسهم كما يجب أن تمون أية تغيرات مقترحة في حقوق التصويت موصفا لعملية تصويت من جانب المساهمين.

ثالثا : يجب ان يتم التصويت بواسطة الأمناء أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم.

رابعا : ينبغي أن تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين .

خامسا:يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية.

سادسا : ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة.(حماد، 2007)

المبدأ الرابع:دور أصحاب المصالح

بحقوق يجب ان ينطوي إطار حوكمة الشركات على اعتراف أصحاب المصلحة كما يرسيها القانون وأن يعمل ايضا على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على اسس مالية سليمة.

أولا:ينبغي أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.

ثانيا:حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.

ثالثا :يجب أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء.

رابعا:"حينما يشارك اصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركات ،يجب ان تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك ".(حماد، 2007)

المبدأ الخامس:الإفصاح والشفافية

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة ،ومن بينها الموقف المالي والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة.

أولا:يجب أن يشتمل الإفصاح ،ولكن دون أن يقتصر على المعلومات التالية :

- النتائج المالية والتشغيلية للشركة.
- أهداف الشركة.
- حق الأغلبية من حيث المساهمة وحقوق التصويت.
- أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الرئيسين والمرتبات والمزايا الممنوحة لهم.
- هياكل وسياسات حوكمة الشركات.

ثانيا:ينبغي إعداد ومراجعة المعلومات ،وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية ،كما ينبغي أن يفي ذلك الأسلوب بمتطلبات الإفصاح غير المالية وأيضا بمتطلبات عمليات المراجعة.

ثالثا : يجب الإظطلاع بعملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقل ،بهدف إتاحة المراجعة الخارجية والموضوعية للأسلوب المستخدم في إعداد وتقديم القائم المالية.

رابعا : ينبغي أن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت الملائم وبالتكلفة الملائمة.(حماد، 2007)

المبدأ السادس:مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الارشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات ،كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين.

أولا : يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على اساس توافر كامل للمعلومات ،وكذا على اساس النوايا الحسنة ،وسلامة القواعد المطبقة ،كما يجب أن يعمل لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين.

ثانيا :حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين ،فإن المجلس ينبغي ان يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة جميع المساهمين.

ثالثا :يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح.

رابعا :يتعين ان يضلع مجلس الإدارة بمجموعة من الوظائف الأساسية من بينها:

1- مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة ،وخطط العمل وسياسة المخاطرة ،والموازنات السنوية ،وخطط النشاط ،وأن يضع أهداف الأداء وأن يتابع التنفيذ وأداء الشركة ،كما ينبغي ان يتولى الإشراف على الإنفاق الرأسمالي وعلى عمليات الاستحواذ ،وبيع الاصول.

2- اختيار المسئولين التنفيذيين الرئيسيين وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم وأيضا حينما يقتضى الامر ذلك إحلالهم ومتابعة خطط التعاقب الوظيفي.

3- مراجعة مستويات المرتبات ومزايا المسئولين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة وضمان الطابع الرسمي والشفافية لعملية ترشيح أعضاء مجلس الإدارة.

4- متابعة وإدارة صورة تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة ،والمساهمين ،ومن بين تلك الصور إساءة استخدام أصول الشركة وإجراء تعاملات لأطرف ذوي صلة.

5- ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة ،ومن متطلبات ذلك وجود مراجع مستقل وإيجاد نظم الرقابة الملائمة وبصفة خاصة نظم متابعة المخاطرة والرقابة المالية ،والالتزام بإحكام القوانين.

6- متابعة فعالية حوكمة الشركات التي يعمل المجلس في ظلها وإجراء التغييرات المطلوبة.

7- الإشراف على عملية الإفصاح والاتصالات.

خامسا :يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة،وأن يجرى ذلك بصفة خاصة على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية.

1- يعين أن ينظر مجلس الإدارة في إمكانية تعيين عدد كاف من أعضاء غير التنفيذيين الذين يتصفون بالقدرة على التقييم المستق للأعمال حينما تكون هناك إمكانية لتعارض المصالح ،ومن أمثلة تلك المسؤوليات الرئيسية التقارير المالية ، وترشيح المسئولين التنفيذيين ،وتقرير مكافآت أعضاء مجلس الإدارة.

2- كي يتحقق الاضطلاع بتلك المسئوليات،يجب أن يكفل لأعضاء مجلس الإدارة إمكانية الحصول على المعلومات الدقيقة وذات الصلة في الوقت المناسب.(حماد، 2007)

المطلب الثالث:خصائص حوكمة الشركات

إن مصطلح حوكمة الشركات يشمل مجموعة من الخصائص والتي نذكر منها: (قوتال، 2014)

الانضباط :أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح .

الشفافية :أي تقديم صورة حقيقة لكل ما يحدث.

الاستقلالية :أي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل.

المساءلة :أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

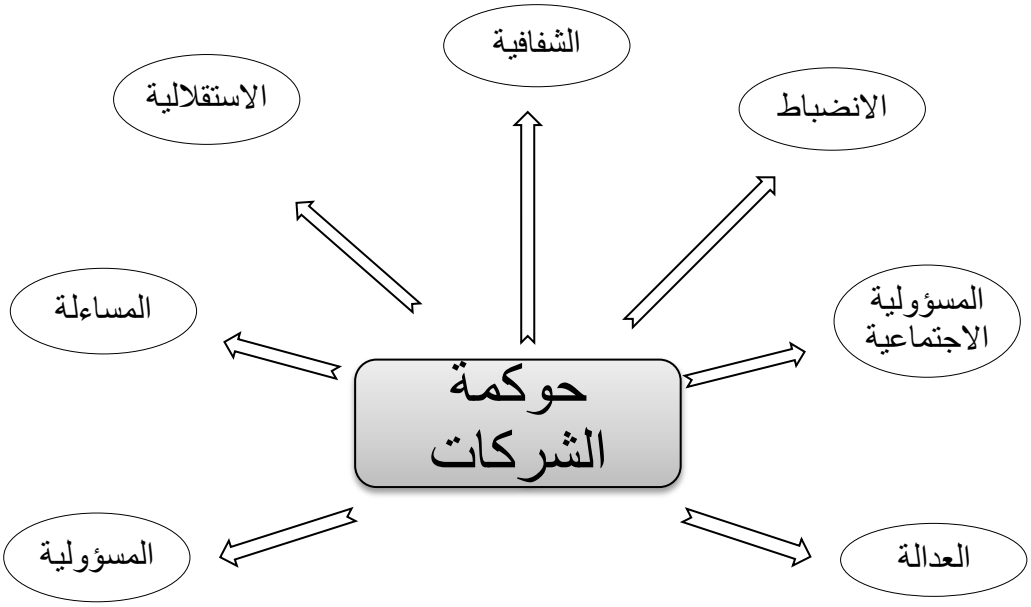
المسؤولية : أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة.

العدالة : أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة.

المسؤولية الاجتماعية:أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

والشكل التالي يوضح خصائص حوكمة الشركات:

الشكل رقم 01 :خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على ما سبق

المطلب الرابع:أهمية وأهداف حوكمة الشركات

الفرع الأول:أهمية حوكمة الشركات

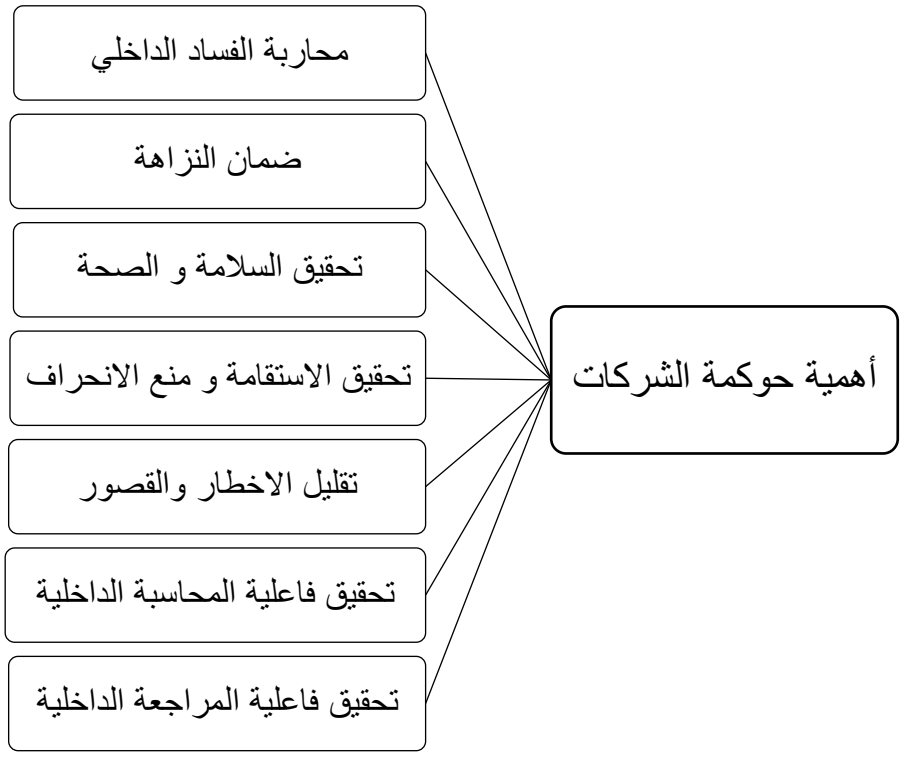
اكتسبت حوكمة الشركات أهمية كبيرة على كافة المستويات،وأصبحت عنصرا هاما حيث تكمن أهميتها في مايلي: (عياري و خوالد، 2012)

- جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية وتخفيض تكلفة التمويل.
- الحد من هروب رؤوس الأموال المحلية إلى الخارج وهجرها.
- مكافحة الفساد المالي والإداري وما يترتب عليه من فقر وبطال.
- ضمان الحصول المستثمرين على عائد مجز على استثماراتهم.
- زيادة النمو وتعظيم حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.

- ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وتعظيم القيمة السوقية للأسهم.
- تدعيم تنافسية الشركات في الأسواق المالية العالمية.
- التأكد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة والاستخدام الأمثل لحصيلتها المالية.
- تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية ودرء حدوث الانهيارات المصرفية.

وفيما يلي شكل يوضح أهمية حوكمة الشركات:

الشكل رقم 02 : أهمية حوكمة الشركات



المصدر: بتصرف:محمد أحمد الخضري،**حوكمة الشركات**،القاهرة،مجموعة النيل العربية 2005 ،ص57

*كما يمكن توضيح أهمية الحوكمة من منظور مستخدميها وذلك كما يلي:(بوسافة سليمان، 2013، صفحة 315)

بالنسبة للشركات:

– تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة والمساهمين ومجلس الإدارة.

–تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفري الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعمل على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصالح المساهمين.

– –تؤدي الى انفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين،بالأخص المستثمرين الأجانب،لتمويل المشاريع التوسعية،فإذا كانت الشركات لا تعتمد على الاستثمارات الاجنبية يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي،وبالتالي زيادة رأس المال بتكلفة أقل.

-تحظى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لان تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم،ولذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة جيدا،قد يقوموا بالتفكير جيدا قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات حيت عندما تنعرض لازمات مؤقتة تؤدي الى انخفاض أسعار أسهمهم لثقتهم في قدرة الشركة علي التغلب علي تلك الأزمات مما يجعل تلك الشركات قادرة علي الصمود في فترة الأزمات.

بالنسبة للمساهمين:

-تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل.

-الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.

المبحث الثاني:آليات تطبيق حوكمة الشركات

سنتطرق في هذا المبحث للأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات والتي تساهم بشكل كبير في نجاح تطبيق قواعدها على أرض الواقع ،وكذلك محدداتها الداخلية والخارجية والتي تحدد مدى إمكانية تطبيقها بشكل جيد،ثم سنتطرق للأبعاد التنظيمية للحكومة ومراحل التطبيق،وسنعرض مقومات حوكمة الشركات.

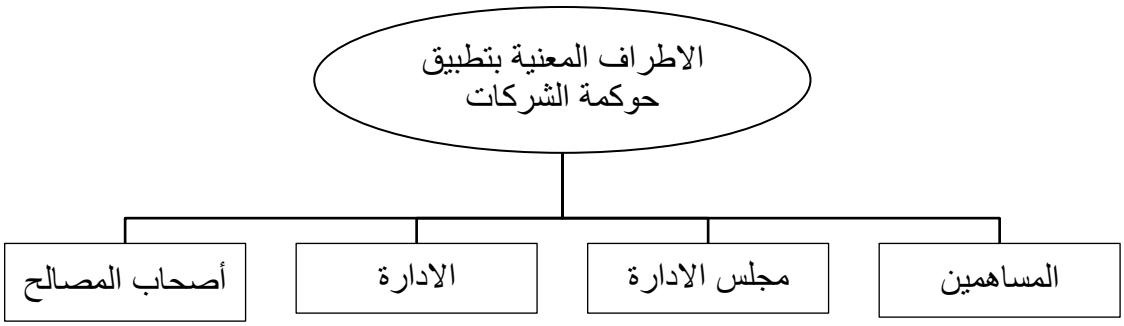
المطلب الأول:الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات،وتحدد لدرجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد،وتتمثل هذه الأطراف الأربعة في: (سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، 2008)

1- **المساهمين:**وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم،وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل،وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.
2- **مجلس الإدارة** : وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح.ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة،بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم ،كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.
3- **الإدارة:**وهي المسئولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة.وتعتبر إدارة الشركة هي المسئولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

4- **أصحاب المصالح**:وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين،ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحياء،فالدائنون على سبيل المثال،يهتمون بمقدرة الشركة على السداد،في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.

الشكل رقم 03 :الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر : محمد مصطفى سليمان،**دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي ولإداري** ،**الطبعة** الثانية الاسكندرية ،الدار الجامعية 2009 ،ص 20

المطلب الثاني:محددات حوكمة الشركات

هناك مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات وتنقسم هذه المحددات إلى مجموعتين: (سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، 2006، صفحة 20)

أولا:المحددات الخارجية

تمثل المناخ الذي تعمل من خلاله الشركات وقد يختلف من دولة إلى أخرى ويتمثل في:

- القوانين واللوائح التي تنظم العمل في الأسواق مثل قوانين الشركات وقوانين سوق المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس وأيضا القوانين التي تنظم المنافسة والتي تعمل على منع الاحتكار.
- وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية.
- كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات وذلك عن طريق إحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها وأيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الشركات.
- دور الشركات غير الحكومية في ضمان التزام أعضاءها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة.
- درجة تنافسية أسواق السلع وعوامل الإنتاج.

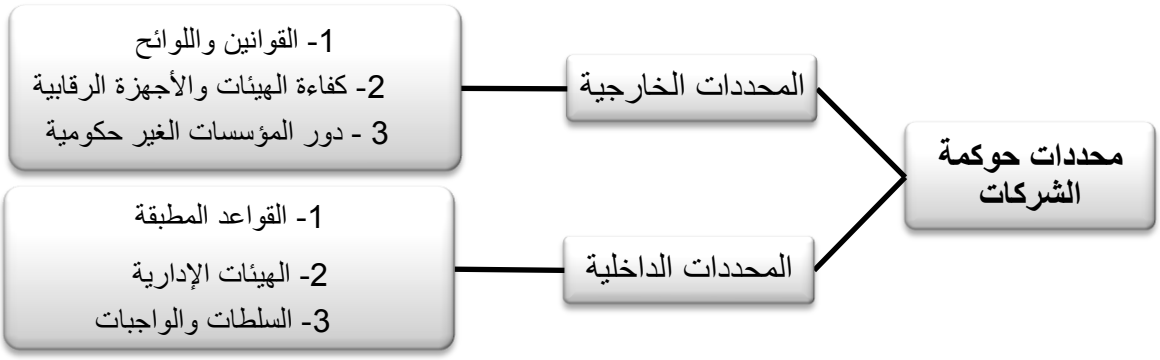
ثانيا:المحددات الداخلية

تشتمل على القواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركات والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركات وتوزيع مناسب للسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة

والإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح،وذلك بالشكل الذي لا يؤدي إلى وجود تعارض في المصالح بين هؤلاء الأطراف،بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.

والشكل التالي يوضح محددات حوكمة الشركات:

الشكل رقم 04 : محددات حوكمة الشركات



المصدر :عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة ،**أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الاداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية** ،مذكرة دكتوراه الفلسفة في التمويل،غير منشورة كلية الدراسات الادارية والمالية العليا،جامعة عمان العربية للدراسات العليا 2008 ص 44

المطلب الثالث:أبعاد حوكمة الشركات ومراحل التطبيق

الفرع الأول:أبعاد حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات أبعاد مختلفة نوردها في العناصر التالية: (بروش و دهيمي، 6-7ماي2012)

- **البعد الإشرافي**

فهذا البعد يتعلق بتدعيم وتفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية والأطراف ذات المصلحة.

- **البعد الرقابي**

ويتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للمؤسسة ،فعلى المستوى الداخلي فإن تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول تفعيل نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر ،أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة لحملة الأسهم و الأطراف ذات المصلحة في الرقابة فضلا عن توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي وتعين استقلاليته.

- **البعد الأخلاقي**

ويتعلق بخلق وتحسين البيئة الرقابية مما تشمله من القواعد الأخلاقية، النزاهة و الأمانة ونشر ثقافة الحكومة على مستوى إدارات المؤسسات وبيئة الأعمال بصفة عامة.

- **الاتصال وحفظ التوازن**

ويتعلق بتصميم وتنظيم العلاقات بين المؤسسة ممثلة في مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية من جهة ،والأطراف الخارجية سواء ذات

المصلحة أو الجهات الإشرافية و الرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى.

- **البعد الاستراتيجي**

ويتعلق بصياغة استراتيجيات الأعمال والتشجيع على التفكير الاستراتيجي والتطلع إلى المستقبل استنادا إلى دراسة متأنية ومعلومات كافية على أدائها الماضي والحاضر ،ودراسة عوامل البيئة الخارجية ومدى تبادل التأثير فيما بينها.

- **المساءلة**

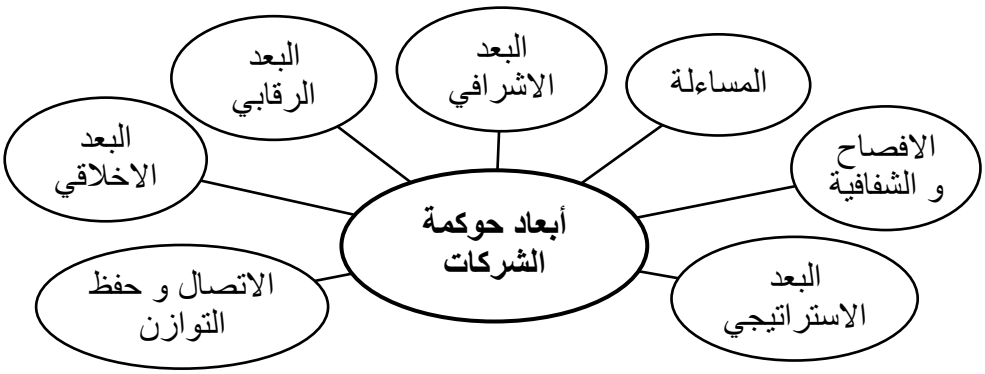
ويحدد هذا العنصر الإعلان عن أنشطة وأداء المؤسسة والعرض أمام المساهمين وغيرهم ممن يحق لهم قانونا مساءلة المؤسسة.

- **الإفصاح الشفافية**

ويتعلق الإفصاح والشفافية ليس فقط عن المعلومات اللازمة لترشيد قرارات كافة الأطراف ذات المصلحة على مستوى المؤسسة ،بل يتسع المفهوم ليشمل الإفصاح ضمن التقارير العامة عن المؤشرات الدالة عن الالتزام بمبادئ الحوكمة طبقا لتوصيات سوق نيويورك للأوراق المالية.

و الشكل التالي يوضح هذه الابعاد :

الشكل رقم 05 : أبعاد حوكمة الشركات



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على ما سبق

الفرع الثاني:مراحل التطبيق

لا يمكن تطبيق حوكمة الشركات مرة واحدة ، في أي منظمة كانت،بل يستوجب ذلك المرور بعدة مراحل نذكره فيما يلي: (مناد، 2014)

- **رفع مستوى الوعي:**

إن أحد أهم التحديات التي تواجه نجاح حوكمة هو إن مفهوم الحوكمة لم يكن موجودا في اللغة المحلية ،ولذا تتركز المناقشات في الفترة الأولى على تحديد معنى التعبير وعلى محاولة تطبيقه في السياق المحل.

وتتركز الجهود الأولية أيضا على جعل الأوساط التجارية والحكومات تدرك فوائد حوكمة الشركات فمثلا بدأت جمعية تطوير المؤسسات المالية في آسيا والمحيط الهادي جهودها لرفع مستوى حوكمة الشركات بين المصارف الأعضاء فيها ،وهي تعمل الآن مع أعضائها لتثقيفهم حول كيفية تقييم ممارسات الحوكمة عندما تتخذ القرارات بشأن القروض لأن تلك الممارسات تؤثر بصورة

مباشرة على مستوى المجازفة بالتسليف ،وكان من نتيجة تلك الجهود أن العديد من الشركات الآسيوية باتت تعي الآن كيف تؤثر حوكمة الشركات على أرباحها.

– وضع القوانين القومية:

ما أن يبرز الوعي في الأوساط التجارية في بلد ما حتى يصبح بالإمكان بدء عملية تحديد مبادئ السلوك المحلية التي تشكل قضية فيما يتعلق بالامتثال ،وغالبا ما يبدأ وضع القوانين القومية بالاعتماد على مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لحوكمة الشركات كقاعدة يتم الانطلاق منها ،ومن خلال الانطلاق من مثل هذه القاعدة تستطيع الدول تطوير مجموعات مبادئها وقوانينها الخاصة التي تعالج الواقع الحالي.

– مراقبة التطبيق:

عندما يتم رسميا تبني قانونا قومي ما للحوكمة يجب توضيح مدى تقيد الشركات به.

المطلب الرابع : مقومات حوكمة الشركات

إن الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي ولجان المراجعة في إنجاح تطبيق الحوكمة وفي إعداد تقارير مالية تتضمن بيانات ومعلومات مالية تتميز بالدقة،والتماثل والملائمة ذلك في الوقت المناسب ،ما يكسبها ثقة مستخدميها الخارجين ،خاصة المستثمرين،ولمعرفة كيف يمكن التأكد من علاقة الربط بين نجاعة المراجعة الداخلية في التطبيق السليم للحوكمة يستدعي التعرف على بعض الجوانب المحاسبية لحوكمة الشركات،والتي مصدرها بالدرجة الأولى المراجع الداخلي ،الذي يعتبر احد أهم ركائز الحوكمة ويقدم رؤية موضوعية لوضعية الشركة،وذلك من خلال تأكيد دقة الحسابات أو تقديم تقارير عن الوضعية المالية للشركة ومن هذه الأبعاد نذكر:

1–المساءلة والرقابة المحاسبية:

يعني هنا ضرورة قيام المساهمين بمساءلة أعضاء مجلس الإدارة ،والذين يتعين عليهم توفير البيانات والمعلومات اللازمة ،لأن المساهمين لديهم المسؤولية والحق باعتبارهم ملاكا، وقد أشارت المعايير الموضوعة من قبل بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003،والخاصة بحوكمة الشركات إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة.

2–المراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية هي عملية فحص للمعلومات المحاسبية، وفق مجموعة من الأدلة والقرائن، من قبل اشخاص مؤهلين مهنيا وعلميا،يعملون على إضفاء الصيغة الشرعية والسليمة والصحيحة على القوائم المالية الخاصة بفترة زمنية معينة ،وذلك تبعا لمجموعة من المعايير الموضوعية من أجل تقديم تقارير للإدارة العليا على مدى سيرورة العمليات،تساعد في نجاح الحوكمة وبالتالي تحقيق أهداف الشركة من خلال الرقابة الداخلية ،والتي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي للشركة ،خاصة فيما يتعلق بإدارة المخاطر والرقابة عليها ،فالمراجعة الداخلية تساعد في حماية أموال الشركة والخطط الإدارية الموضوعة ،من خلال ضمانه دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة ،والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة.

3-المراجعة الخارجية:

تؤدي دور فعال في عملية الحوكمة من خلال فتح المجال وزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة وذلك بزيادة المصداقية و العدالة وكذلك تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي ومنه فيتعد آلية مهمة من آليات الرقابة ضمن هيكل الحوكمة ،بحيث يجب أن يكون هذا الأخير مستقل ومنظم بشكل جيد من أجل ضمان دقة ونزاهة التقارير واكتشاف حالات الغش والتضليل.

4-تحقيق الإفصاح والشفافية:

كما تم التعرض إليه سابقا،وضمن مبادئ حوكمة فإن الإفصاح هو أحد المبادئ الأساسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات حيث أن الإفصاح الأمثل والشفافية في عرض المعلومات المتعلقة بالأداء العام للشركة وخاصة المالي والمحاسبي يعد من الدعائم الأساسية لنجاح تطبيق الحوكمة وإنتاج المعلومات ذات الجودة العالية وبالتالي المساهمة في تحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

5-لجان المراجعة:

لجنة تشكل بواسطة مجلس الإدارة عن عدد لا يقل عن ثلاثة أعضاء مستقلين ،أحدهم خبير في الشؤون المالية والمحاسبية ويجوز أن تضم اللجنة أعضاء غير تنفيذيين في حالة عد توافر العدد الكافي من المستقلين ،ويمكن تعيين عضو أو أكثر من خارج الشركة في اللجنة على أن يكون رئيس اللجنة مستقلا واغلب أعضائها من المستقلين أو غير التنفيذيينتتمثل مهمة لجان المراجعة في تأكيد صحة البيانات والمعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير والقوائم المالية،وذلك من خلال المراجعة الداخلية والخارجية ،وقد أكدت جل الدراسات المنجزة بخصوص حوكمة الشركات ضرورة وجود مراجعة داخل الشركة ،فهي التي تسهر على تطبيق الحوكمة وتضمن جودة التقارير وتحقيق الثقة المالية في المعلومات المحاسبية بما يضمن جودتها وبالتالي الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة،وقد أكدت دراسة Memuien2004 بخصوص دور لجان المراجعة في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية بأن الشركات التي توجد بها لجان المراجعة تقل بها الممارسات المالية غير الشرعية،كما يساهم الإعلان عن تشكيل لجان المراجعة في تنشيط حركة أسهم الشركة في سوق الأوراق المالية.

المطلب الخامس : إدارة المخاطر

أولا : مفهوم المخاطر

لا يمكننا التطرق الى مفهوم إدارة المخاطر دون المرور بمفهوم مصطلح المخاطر لذا سوف نتطرق أولا الى مفهوم المخاطر ،ولهذا الأخير تعريف لغوي وآخر اصطلاحي.(لطيفة، 2012، صفحة 2)

لغة : ان كلمة خطر هي مستوحاة من المصطلح اللاتيني Rescass أي Risque والذي يدل على الارتفاع في التوازن وحدوث تغير ما مقارنة مع ما كان منتظرا والانحراف المتوقع.

اصطلاحا : هو ذلك الالتزام الذي يحمل في جوانبه الريبة وعدم التأكد المرفقين باحتمال وقوع النفع أو الضرر حيث يكون هذا الأخير اما تدهور أو خسارة. وله عدة تعاريف أخرى نذكر منها ما يلي:

التعريف الأول : هو إمكانية حدوث انحراف في المستقبل بحيث تختلف النواتج المرغوب في تحقيقها عما هو متوقع ،أما من الناحية الرقابية فهو يمثل الآثار غير المواتية الناشئة عن أحداث متوقعة أو غير متوقعة تؤثر على ربحية المؤسسة ورأسمالها.(محمود، 1989، صفحة 38)

التعريف الثاني : يمكن تعريفها بأنها ظرف أو وضع في العالم الواقعي يوجد فيه تعرض لوضع معاكس وبشكل أكثر تحديدا يقصد بالمخاطرة "حالة يكون فيها إمكانية ان يحدث انحراف معاكس عن النتيجة المرغوبة المتوقعة او المأمولة " .
(لطيفة، 2012، صفحة 5)

ويمكن القول أن الخطر هو الانحراف في النتائج التي يمكن أن تحدث خلال فترة محدودة في وقت معين ،ويقصد بالانحراف في النتائج بالانحراف الغير مرغوب فيه أو الانحراف العكسي عن النتائج المتوقعة.

ثانيا : أنواع المخاطر

يوجد نوعان من المخاطر الكلية التي تواجه نشاط الشركات ،وهما على النحو التالي:(باطويح، صفحة 17،16)

1–مخاطر منتظمة:

هي تلك المخاطر الناتجة عن عوامل تؤثر في السوق بشكل عام ،وتؤدي إلى عدم التأكد من عائد الاستثمار ،ولهذه المخاطر عدد من الخصائص:

–تنتج عن عوامل تؤثر في السوق بشكل عام.

– لا يقتصر تأثيرها على شركة معينة أو قطاع معين.

– ترتبط هذه العوامل بالظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية (مثل الكساد و التضخم ،ارتفاع الفائدة ،الأزمات الاقتصادية)

2– مخاطر غير منتظمة:

هي تلك المخاطر التي تؤثر على مقدار العوائد المتوقعة من شركة معينة أو صناعة معينة أو قطاع معين ،ولا تؤثر على نظام السوق الكلي. ومن أمثلة تلك المخاطر:

– الأخطاء الإدارية.

– ظهور اختراعات جديدة منافسة لما تنتجه الشركة.

– الحملات الاعلانية من المنافسين.

– تغير أذواق المستهلكين بالنسبة لسلعة أو خدمة هذه الشركة.

– ظهور قوانين جديدة تؤثر على تلك الشركة.

ثالثا : إدارة المخاطر

التعريف الأول : عرفتها لجنة COSO بأنها : "عملية تتأثر بمجلس إدارة الوحدة ،الإدارة والعاملين ،تنطوي على الرقابة الداخلية وتطبق ضمن استراتيجية المنشاة ،وهي مصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف في الأمور الخاصة بكفاءة وفعالية العمليات وإمكانية الاعتماد على التقرير المالي والالتزام باللوائح والقوانين المطبقة ".(حورية، 2022، صفحة 143)

التعريف الثاني : عرفت بأنها "عملية ديناميكية يتم فيها اتخاذ كافة الخطوات المناسبة للتعرف على المخاطر المؤثرة على الأهداف والتعامل معها ،والاستجابة للمخاطرة والقرارات المتخذة فيما يتصل بالاختيارات المتاحة ".(طارق، 2007، صفحة 341)

التعريف الثالث : إدارة المخاطر عبارة عن منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توقع الخسائر العارضة المحتملة وتصميم وتنفيذ إجراءات من شانها ان تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو الأثر المالي للخسائر التي تقع إلى حد أدنى.(طارق، 2007، صفحة 50)

من خلال التعريفات السابقة يمكن القول أن إدارة المخاطر هي " تنظيم متكامل يهدف الى مجابهة المخاطر بأفضل الوسائل واقل التكاليف وذلك عن طريق اكتشاف الخطر وتحليله وقياسه وتحديد وسائل مجابهته مع اختيار انسب هذه الوسائل لتحقيق الهدف المطلوب ".

رابعا : مهام إدارة المخاطر

بالنسبة للمؤسسات كبيرة الحجم توجد وظيفة مستقلة متمثلة في قسم إدارة المخاطر والتي يترأسها مدير المخاطر بالإضافة إلى المساعدين لهم مؤهلات ومهارات خاصة بإدارة المخاطر ، أما في المؤسسات الصغيرة فقد توكل إلى أحد المدراء ضمن توصيف وظيفي مهمته إدارة مخاطر المؤسسة.حيث أن مهام إدارة المخاطر تتمثل فيما يلي:

-إعداد التقارير عن المخاطر وتقديمها للإدارة وأصحاب المصالح.

- اكتشاف المخاطر الخاصة بكل نشاط اقتصادي.

- تحليل كل خطر من الأخطار التي تم اكتشافها ومعرفة طبيعته ومسبباته وعلاقته بالأخطار الأخرى.

- وضع سياسة و استراتيجية إدارة المخاطر مع إعداد سياسة وهيكل للمخاطر داخليا لوحدات العمل والعمل على إنشاء بيئة ملائمة.

خلاصة الفصل:

ان الانتشار الواسع لمفهوم انفصال الملكية عن الإدارة وظهور مؤسسات المساهمة ،وما ترتب عن ذلك من تعارض في المصالح بين الإدارة من جهة والمساهمين وأصحاب المصالح من جهة أخرى ،هذا ما أدى إلى الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات،إلا أنه لا يوجد تعريف موحد لهذا المفهوم،ويرجع السبب في ذلك إلى تداخله في العديد من الأبعاد التنظيمية والاقتصادية والاجتماعية والمحاسبية والمالية والبيئية للمؤسسات،وهذا الاهتمام جاء نتيجة الرغبة في التقليل من المخاطر وتفادي الانهيارات والفضائح المالية.

حيث ان لحوكمة الشركات أهمية خاصة وهذا لما تحققه من اكتساب الثقة والشفافية والمصداقية على المعلومات الواردة في القوائم المالية،وذلك من جراء التطبيق الجيد والسليم لقواعد ومبادئ الحوكمة والتي تنوعت جهة إصدارها وكلها تهدف إلى التطبيق الجيد والفعال لحوكمة الشركات.

الفصـــل الثانـي:

الإطار النظري للمراجعة الداخلية

تمهيد:

أدى التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي الى كبر حجم المؤسسات وتشعب أعمالها ووظائفها وانتشارها جغرافيا أدى بالإدارة العليا إلى تفويض بعض السلطات إلى المستويات الدنيا ،ورسم سياسات عامة ووضع أنظمة رقابية لضبط العمل داخل المؤسسة ،ولكي تتحقق هذه الرقابة كان لابد من إيجاد وسيلة لمتابعة وتقييم تلك السياسات والأنظمة من أجل معرفة مدى كفاءتها وفعاليتها ،وهذا ما أدى إلى استحداث وظيفة جديدة بالمؤسسة تعرف بالمراجعة الداخلية ،وباعتبار المراجعة الداخلية آلية من الآليات المحورية التي تقوم عليها حوكمة الشركات ،كما أن وجود لجنة المراجعة تعد من الأمور الضرورية لتفعيل حوكمة الشركات وهذا من أجل استمرار المؤسسة وبلوغ أهدافها.

تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية.

المبحث الثاني : لجنة المراجعة ودورها في تفعيل حوكمة الشركات.

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية هي إحدى الوظائف الإدارية المهمة ،فهي تعتبر أداة رقابة فعالة على أنشطة المنشاة وأصبحت هذه الوظيفة كصمام الأمان في يد الإدارة ،حيث تعمل على قياس مدى صلاحية النظام المحاسبي في المؤسسة ،وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية المراجعة ومفهوم المراجعة الداخلية وأهدافها وأهميتها ومعاييرها.

المطلب الأول : ماهية المراجعة:

أولا : نشأة المراجعة:

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ،وقد ظهرت الحاجة إليها أولا لدى الجماعات ورؤساء القبائل وأصحاب المال والحكومات ،حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء وبالتالي مدى صحتها.(العدناني، 1999، صفحة 15)

ظهر مصطلح المراجعة Auditالمشتق من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها الاستماع في القرن الرابع عشر،إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة من جهة ،ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطويرها ،بغية جعلها تتماشى مع التغيرات الكبيرة التي عرفتها التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام ،والتي شهدتها المؤسسات الاقتصادية على وجه الخصوص ،وللتوضيح أكثر لموضوع المراجعة نعرض في الجدول التالي التطور التاريخي للمراجعة عبر العصور.

الجدول رقم 01 : التطور التاريخي للمراجعة وأهدافها

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 ميلادي	الملك ،الإمبراطور، الكنيسة ،الحكومة	رجال الدين ،كاتب	*معاقبة السارق على اختلاس الأموال *حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة ،المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	*منع الغش *معاقبة فاعليه *حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	*تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	*تجنب الغش والأخطاء *الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة ،البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية

من 1970 إلى 1990	الحكومة ،هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
ابتداءا من 1990	الحكومة هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر : محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسات التطبيقية) ،ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،2007 ،ص 02 .

ثانيا : تعريف المراجعة

التعريف الأول:أوضحت جمعية المحاسبة الامريكية (AAA) ،American Accounting Association إن المراجعة هي: "عملية منظمة و موضوعية تتضمن تجميع وتقييم أدلة المراجعة المرتبطة بالبيانات المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية التي يمكن التحقق منها ،وتحديد مدى الاتساق مع المعايير المحددة ،وتبليغ النتائج التي يتم التوصل إليها إلى الأطراف المعنية". (الجيران، 2011، صفحة 18)ويتضح من هذا التعريف ما يلي:

1- المراجعة عملية منظمة وموضوعية:أي أن عملية المراجعة يجب أن تكون مخططة ،وان يكون المراجع موضوعيا ومستقلا عن العمل المكلف بتنفيذه وعن الجهة المسئولة مباشرة عن هذا العمل.

2- أدلة المراجعة(أدلة الإثبات):تختلف أدلة الإثبات من عملية إلى أخرى فالبيانات المحاسبية (مثل دفاتر اليومية والأستاذ) والمعلومات الملية (مثل الفواتير ،و الكمبيالات ،و الشيكات) والبيانات التي يتم الحصول عليها بالملاحظة و الاستفسار ،والمراسلات مع العملاء ،والجرد كلها تعتبر من الأدلة التي يعتمد عليها المراجع لإبداء رأيه بمدى عدالة القوائم المالية.

3- مدى الاتساق بين النتائج والمعايير المحددة:المراجع عندما يقوم بجمع الأدلة فهو يبين مدى تطابق وتوافق البيانات والمعلومات المعروضة بالقوائم المالية مع المعايير المحددة.(المؤسسة العامةللتدريب، 2004، صفحة 2)

4- تبليغ النتائج : من الضروري اعداد تقرير المراجعة الذي يتضمن نتائج المراجعة ،والإجراءات المتبعة للوصول إليها ،ورأي المراجع على القوائم المالية للمنشاة ،وهذا التقرير سوف تستفيد منه الأطراف المعنية (الملاك ،الموردين ،المستثمرين ،المقرضين ،الأجهزة الحكومية ،الرأي العام) (الجيران، 2011)

التعريف الثاني : المراجعة هي :" عملية جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات للتحديد والتقرير عن مدى التوافق بين هذه المعلومات ومعايير تم وضعها على نحو مسبق ".(كمال، 2002، صفحة 15)

التعريف الثالث:المراجعة هي : " علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطته القيام بفحص انتقائي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في التعبير عن القوائم المالية الختاميةعن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية الفترة".(احمد، 2010، صفحة 50)

من خلال ما سبق يمكن صياغة تعريف شامل للمراجعة على أنها ،فحص انتقادي مخطط ،يقوم به شخص محترف و مستقل ، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة يدلي من خلاله المراجع برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة إثبات في التقرير.

المطلب الثاني : مفهوم المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية يعرفها المعهد الفرنسي للمراجعين الداخليين(IFACI)"هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة قصد مراقبة وتسيير المؤسسة ،هذا العمل تقوم به مصلحة تابعة لإدارة المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى ،الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية ،أي ان المعلومات صادقة ،العمليات شرعية ،التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة".(ادريس، 1990، صفحة 54)

المراجعة الداخلية هي " أداة الإدارة وعينها في قياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة في المشروع. ففي أي مشروع منظم تنظيما جيدا لابد ان تتوفر لديه طرق ووسائل لغرض التأكد من العمل التنفيذي أي التأكد من الرقابة الداخلية وفاعليتها وتطبيقها. وعلى هذا فان الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية هي الفحص والتقييم المستمر للنظم الإدارية من سياسات وإجراءات وتسجيل للأحداث المالية وصحة تسجيل هذه الإجراءات وسلامة ما تنتجه من بيانات ".(الصحن، 1998، صفحة 186)

المراجعة الداخلية :" هي نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل المنظمة لمراقبة العمليات وفحص وتقييم ومراقبة كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي ونظم المراقبة الداخلية ".(الناغي، 2000، صفحة 433)

المراجعة الداخلية هي " وظيفة مستقلة داخل المؤسسة تابعة تنظيميا لأعلى سلطة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة يقوم بها أشخاص مؤهلون تتمثل نشاطاتهم الأساسية في تقديم تقارير للإدارة العليا على مدى سيرورة العمليات ".(الفيومي، 1998، صفحة 15)

من خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف المراجعة الداخلية على أنها " عبارة عن عملية فحص للمعلومات المحاسبية و المالية و الادارية ،وفق مجموعة من الأدلة والقرائن ،من قبل شخص مؤهل مهنيا وعلميا ،يعمل على إضفاء الصيغة الشرعية والسليمة والصحيحة على القوائم المالية الخاصة بفترة زمنية معينة ،وذلك تبعا لمجموعة من المعايير الموضوعية وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية"

المطلب الثالث : أهمية المراجعة الداخلية وأهدافها

الفرع الأول : أهمية المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية مهمة بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم للبيانات والقوائم المالية في اتخاذ القرارات ،ومن المستفيدين من المراجعة نذكر:(بوتين، 2002، صفحة 15)

1-مسيرو الشركة:

يتجه مسيرو المؤسسات بدرجة كبيرة للتأكد من أن الأهداف المسطرة قد تم بلوغها والتحقق من أن نظام المتابعة والمراجعة الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات مقنعة وصادقة والتي يمكن ان تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية .

2-المساهمون وملاك الشركة:

يتجه اهتمام المسيرين إلى نتائج المراجعة الداخلية وهذا للتأكد من:

* قدرة تسيير المسؤولين.

* الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جيدة.

* الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

3-الدائنون والموردون:

ان سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات والتي تتم بين الشركة ،متعامليها و دائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي ،كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم وبالتالي فهي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية أو اتجاههما.

4-الغير:

* **المستثمرون:**تلعب المراجعة الداخلية دور هاما بالنسبة للمستثمرين ،فهي تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات إضافية.

***الهيئات الحكومية** : تؤسس هيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطيط ،المراقبة ،الضريبة على قاعدة التقرير المعد من طرف المراجع وكذا لحماية المؤسسات وخاصة العمومية منها بتوفير نظام رقابة داخلية سليم.

* **إدارة الضرائب** : احترام النصوص التشريعية ،والقانونية وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة تسمح بتحقيق خاصية المصداقية والثقة في الحسابات أمام إدارة الجباية وكذا لتحديد الوعاء الضريبي وإعطاء المصداقية للتصريحات الضريبية.

وعليه ،يمكن الوقوف على أهمية المراجعة الداخلية من خلال النقاط التالية:(محمد، 2007، صفحة 47)

*العمل على زيادة الثقة والتأكد من سالمة المعلومات وكفايتها حيث يتسنى لمستعمليها اتخاذ أنجع القرارات وتخفيض مخاطر اتخاذ القرارات غير السليمة.

* إعطاء مصداقية لما تقدمه الشركة من بيانات ومعلومات محاسبية لمالكي المؤسسات والمساهمين في رأسمالها.

* الموردون والمتعاملون مع الشركة فهم كذلك يهتمون بنتائج المراجعة حيث يتعرفوا على مدى سلامة مركزها المالي والسيولة المتاحة لديها ،الشيء الذي يزيد من ثقتهم في استرجاع حقوقهم ويزيد من اتساع مجال المعاملات مع هذه الشركة. كذلك أصحاب المدخرات والذين هم بصدد توجيهها إلى الاستثمار ،فهم يعتمدون على مختلف القوائم المالية ويستعينون بمختلف المعلومات المحاسبية ،ويبحثون عن التوجيه الذي يستطيع أن يحقق لهم عائدا معتبرا. وحتى البنوك عند منحها للقروض فهي تقوم بفحص ومراجعة مختلف البيانات والمعلومات المالية المستخلصة من المؤسسات والشركات ،و لا تمنح القروض ذات الأجل الطويل أو القصير إلا إذا تم التحقق من صحة المعلومات التي سلمت لها.

الفرع الثاني : أهداف المراجعة الداخلية

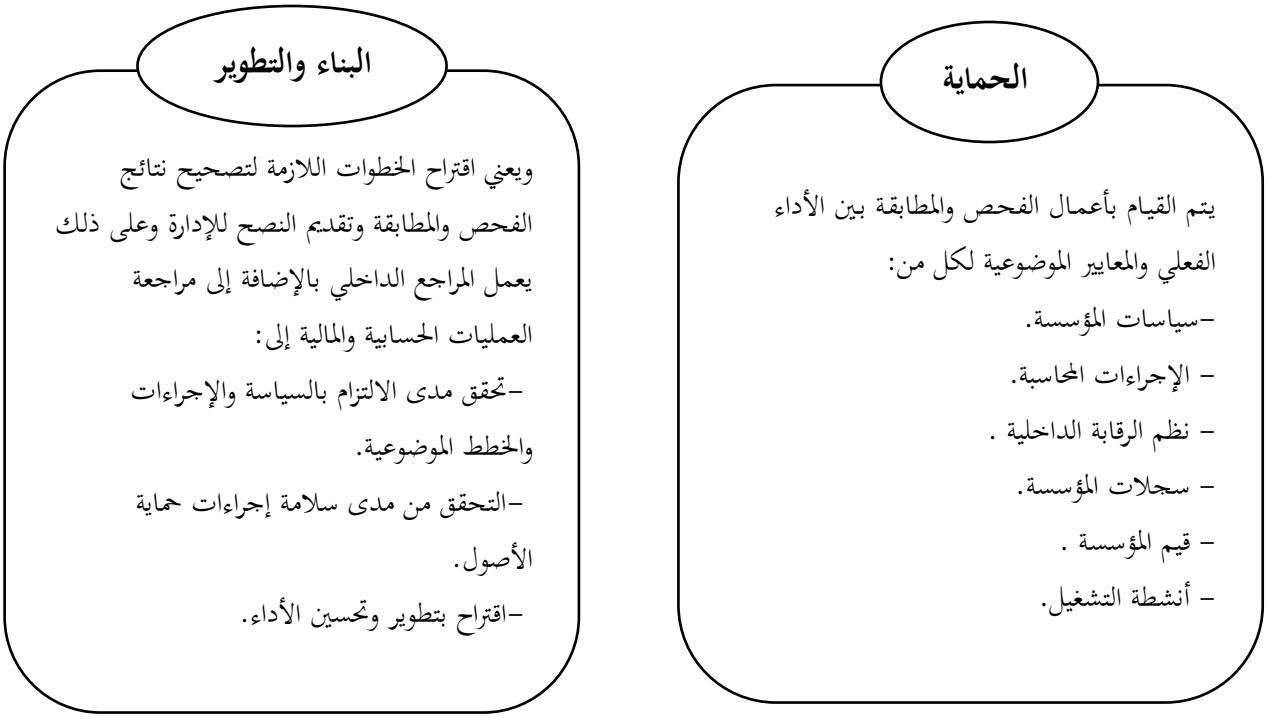
من خلال التعاريف المقدمة للمراجعة الداخلية والتطور الذي عرفته المؤسسات وهذا بسبب حوكمة المؤسسات ،تطورت أيضا أهداف المراجعة الداخلية وأصبحت تتماشى مع التطورات الاقتصادية الحديثة حيث تطورت من نظرة محاسبية محظة تعتمد على اكتشاف الأخطاء والغش و التلاعبات وأصبحت تهتم بكل النشاطات والوظائف في المؤسسات ،يمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين هما:(خلاصي، 2013، صفحة 47)

الحماية:يسعى المراجع الداخلي إلى حماية مصالح المؤسسة وممتلكاتها من الغش والأخطاء والضياع والانحراف باستخدام إجراءات ملائمة كما أنه يسعى إلى إظهار نواحي الضعف عن طريق فحص دقة البيانات المحاسبية ويعتمد لتحقيق هذا الهدف على برنامج لمراجعة النواحي المالية والمحاسبة عن طريق المراجعة المالية وتتضمن فحص كل من النظام المحاسبي والرقابة الداخلية للتأكد من سلامتها وفعاليتها من حيث التصميم والتنفيذ واختيار السجلات المناسبة والقوائم المالية وتحقيق عناصر المركز المالي.

البناء والتطوير : يتمثل هذا الهدف في وظيفة المراجعة التي تعد وظيفة علاجية وإرشادية تتناول فحص ومراجعة وتتبع وتحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية ووضع الحلول لها ورفعها بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة فضلا عن توفير وتزويد هذه الإدارة بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة.

تتم العمليات السابقة من خلال التقييم الدوري للسياسات المحاسبية والمالية وكل المتعلقة بها والتأكد من انها تسيير حسب الخطة الموضوعة دون انحراف والتقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية.

الشكل رقم 06 : أهداف المراجعة الداخلي



المصدر : فتحي رزقي السوافيري ،أحمد عبد المالك محمد ،"الرقابة والمراجعة الداخلية " ، دار الجامعية الجديدة ،الإسكندرية ،2002 ،ص 35.

المطلب الرابع : معايير المراجعة الداخلية

يعتبر مجمع المراجعين الداخليين التنظيم الدولي الذي يحكم المراجعة الداخلية وبالتالي المعايير والقواعد العامة للسلوك الخاص بالمراجعين الداخليين ،وقد أصدر مجمع المعايير الخاصة بالممارسة المهنية للمراجعة الداخلية،حيث تم تبويب تلك المعايير في مجموعتين هما:(لطفي، 2011، صفحة 98)

- معايير الصفات Attribute Standards .

-معايير الأداءPerformance Standards.

معايير الصفات:(شحاتة، 2014، صفحة 226)

1/معيار الهدف والسلطة والمسؤولية:

ينبغي ان يحدد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط المراجعة الداخلية بشكل رسمي في دستور المراجعة الداخلية ،وبما يتماشى مع تعريف المراجعة الداخلية ،وقواعد الأخلاقيات المهنية والمعايير الحاكمة لهذه المهنة. وينبغي أن يفحص الرئيس التنفيذي للمراجعة دوريا دستور المراجعة الداخلية ويقدمه للإدارة العليا ومجلس الإدارة للتصديق أو الموافقة عليه.

2/معيار الاستقلال والموضوعية:

وفقا لهذا المعيار ينبغي أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلا ،وينبغي أن يتصف المراجعين الداخليين بالموضوعية عند أدائهم لأعمالهم. ويشير الاستقلال للخلو من الحالات التي قد تهدد مقدرة نشاط المراجعة الداخلية أو مدير إدارة المراجعة الداخلية من أداء او الوفاء بمسؤوليات المراجعة الداخلية بطريقة غير متحيزة. ولتحقيق درجة الاستقلالية الازمة للتنفيذ أو للوفاء الفعال بمسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية ،أما الموضوعية فتعني امتلاك العقلية الغير متحيزة التي تسمح للمراجعين الداخليين أن يقوموا بأداء التكليفات بنفس الطريقة التي يقتنعوا بها عند أدائهم لعملهم وأنه لا توجد تنازلات تخل بجودة المراجعة. وتتطلب الموضوعية عدم خضوع المراجعين الداخليين لأي أطراف أخرى عند إصدار أحكامهم على الأمور المتعلقة بالمراجعة ،وبصفة عامة يجب مراعاة الاعتبارات التالية فيما يتعلق بمعيار الاستقلال والموضوعية:

* الاستقلال التنظيمي : ينبغي أن يقدم مدير إدارة المراجعة الداخلية تقريره للمستوى التنظيمي داخل المؤسسة الذي يسمح أو يمكن نشاط المراجعة الداخلية من الوفاء بمسؤولياتها.

* التفاعل المباشر مع المجلس : ينبغي ان يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بالاتصال والتفاعل المباشر مع مجلس الإدارة.

*الموضوعية الفردية : يجب أن يكون لدى المراجعين الداخليين اتجاه غير متحيز كما يجب عليهم تجنب تعارض المصلحة.

* فقد الاستقلال أو الموضوعية : إذا تم إضعاف الاستقلال أو الموضوعية في الحقيقة أو في المظهر فان تفاصيل ذلك الإضعاف يجب أن يتم الإفصاح عنها إلى الأطراف الملائمة.

3/معيار الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة:

ينبغي أداء التكاليف بالكفاءة والعناية المهنية الواجبة ،وتعني الكفاءة أن يمتلك المراجع الداخلي المعرفة ،و المهارات ،والكفاءات الأخرى المطلوبة لأداء مسؤولياته الفردية. يجب على المراجع الداخلي أن يلتزم بالعناية المهنية الواجبة وأن يأخذ في الاعتبار (مدى العمل المطلوب الأداء أهداف المراجعة ،مدى كفاية وفعالية إدارة المخاطرة) ،وأيضا يجب على المراجع الداخلي بالنسبة لمهام

الاستشارة أن يبذل العناية المهنية الواجبة أثناء قيامه بعمله الاستشاري.

4/معيار التوكيد على الجودة وبرنامج التحسين:

ينبغي ان يحافظ ويطور مدير المراجعة الداخلية برامج للتحسين والتوكيد على الجودة بحيث تغطي او تشمل كل جوانب نشاط المراجعة الداخلية. ويجب مراعاة ان برامج التحسين والتوكيد على الجودة مصممة للمساعدة على تحديد مدى تمشي نشاط المراجعة الداخلية مع تعريف المراجعة الداخلية والمعايير وتقييم ما إذا كان المراجعون الداخليون يطبقون أو يلتزمون بقواعد أخلاقيات المهنة. كما تساعد البرامج أيضا على متابعة مدى كفاءة وفعالية نشاط المراجعة الداخلية وتحديد فرص التحسين.

معايير الأداء:(شحاتة، 2014، صفحة 235)

1/معيار إدارة نشاط المراجعة الداخلية:

يجب أن يوصل مسؤول المراجعة الرئيسي خطط نشاط المراجعة الداخلية ومتطلبات الموارد متضمنا التغيرات المرحلية الهامة إلى الإدارة العليا وإلى مجلس الإدارة الأغراض الفحص والموافقة ،ويجب أن يوصل مسؤول المراجعة الرئيسي أيضا أثر وجود القيود على الموارد.

2/معيار طبيعة العمل:

ينبغي ان يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم والمساهمة في تحسين عمليات الحوكمة ،وإدارة المخاطر ،والرقابة باستخدام مدخل منهجي ومنظم ،وذلك على النحو التالي:

الحوكمة:ينبغي أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم وتقديم التوصيات الملائمة لتحسين عملية الحوكمة ،وذلك بتحقيقه للأهداف التالية:

- التشجيع على الأخلاقيات و القيم الملائمة داخل الشركة.
- التأكد من مساءلة وإدارة الأداء التنظيمي الفعال.
- توصيل معلومات عن الرقابة و المخاطر للمناطق أو الجهات الملائمة بالشركة.
- التنسيق بين الأنشطة و عمليات توصيل المعلومات بين المجلس ،و المراجعين الداخليين ،والإدارة.

إدارة المخاطر:ينبغي أن يقيم نشاط المراجعة الداخلية مدى الفعالية ويساهم في تحسين عمليات إدارة المخاطر ،مع مراعاة تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة أم هي عنصر يخضع للحكم الشخصي المستخلص من تقييم المراجع الداخلي:

- أن الأهداف التنظيمية مدعومة ومدرجة داخل رسالة المنظمة
- أن المخاطر الجوهرية قد تم تحديدها وتقييمها.
- مدى فعالية وكفاءة العمليات.
- المحافظة على الأصول.
- الالتزام بالقوانين والتشريعات والتعاقدات.

الرقابة : ينبغي أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المنظمة في الحفاظ على هياكل فعالة للرقابة ،عن طريق قيامه بتقييم مدى الفعالية والكفاءة ،وعن طريق تشجيعه لعمليات التحسين المستمر.

3/معيار تخطيط أعمال التكليف:

يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بإعداد وتوثيق خطة لكل تكليف ،والتي تتضمن أهداف ونطاق وتوقيت ،وتخصيص الموارد للتكاليف وللوفاء بهذا المعيار يراعى ما يلي:

* اعتبارات التخطيط : يجب على المراجع الداخلي أن يهتم:

-أهداف النشاط الخاضع للفحص والوسائل المستخدمة للرقابة على هذا النشاط.

-المخاطر الجوهرية للنشاط ،وأهدافه ،والموارد ،والعمليات ، والوسائل التي عن طريقها يتم الاحتفاظ بالتأثير المحتمل للمخاطر عند مستويات مقبولة.

-مدى كفاية وفعالية نشاط إدارة المخاطر وعمليات الرقابة مقارنة بنموذج او هيكل الرقابة ذات العلاقة.

-فرص القيام بتحسينات جوهرية لإدارة مخاطر النشاط وعمليات الرقابة.

*أهداف التكليف:يجب وضع أهداف لكل تكليف مع مراعاة ما يلي:

-ينبغي أن يقوم المراجع الداخلي بإجراء تقييم أساسي للمخاطر ذات الصلة بالنشاط الخاضع للفحص ،وينبغي أن تعكس أهداف التكليف نتائج هذا التقييم.

-ينبغي أن يهتم المراجع الداخلي بإمكانية وجود أخطاء أو غش أو عدم التزام جوهري،وغيرها من العناصر الذي يمكن التعرض لها عند القيام بوضع أهداف التكليف.

*نطاق التكليف : ينبغي ان يقابل النطاق الموضوع أهداف التكليف مع مراعاة مايلي:

-ينبغي ان يأخذ نطاق التكليف في الاعتبار الأنظمة ،والسجلات ،والأفراد ،والممتلكات المادية ذات العلاقة.

-ينبغي أن يتأكد المراجع الداخلي عند إعداد التكليفات الاستشارية من أن نطاق التكليف كاف للتعامل مع الأهداف المتفق عليه.

*تخصيص موارد التكليف: يجب أن يحدد المراجع الداخلي الموارد الملائمة لتحقيق أهداف التكليف اعتمادا على تقييم طبيعة ومستوى تعقيد كل تكليف،وقيود الوقت ،والموارد المتاحة.

4/معيار أداء التكليف:

يقوم المراجع الداخلي بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف التكليف مع مراعاة ما يلي:

*تحديد المعلومات : يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بتحديد المعلومات المفيدة ،الملائمة ، والقابلة للاعتماد عليها والكافية لتحقيق أهداف التكليف.

*التحليل والتقييم : يقوم المراجع الداخلي باستخلاص الاستنتاجات ونتائج التكليف اعتمادا على التقييمات والتحليلات الملائمة.

*توثيق المعلومات : ينبغي على المراجع الداخلي أن يقوم بتوثيق المعلومات ذات الصلة لدعم الاستنتاجات ونتائج التكليف.

*الإشراف على التكليف : يجب الإشراف على التكليف بشكل ملائم للتأكد من أن الأهداف قد تحققت ومن الوصول لمستوى الجودة المطلوب.

5/معيار توصيل النتائج:

ينبغي أن يقوم المراجع الداخلي بتوصيل نتائج التكلف للطرف المحدد. وللوفاء بهذا المعيار يراعي ما يلي:

*معايير توصيل النتائج : ينبغي أن تشمل عملية توصيل النتائج أهداف ونطاق التكليف،بالإضافة للاستنتاجات القابلة للتطبيق ، والتوصيات ،وخطط التصرف الممكنة.

*جودة عملية الاتصال : يجب أن يكون الاتصال دقيقا وموضوعيا وواضحا ومكتملا وموجزا وبناء.

*الأخطاء والحذف : إذا كانت الاتصالات النهائية تحتوي على حذف أو خطأ جوهري ،فينبغي أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة بتوصيل المعلومات التي تم تصحيحها لكل الأطراف التي حصلت على الاتصال الأصلي.

*نشر النتائج : ينبغي على رئيس المراجعة الداخلية وتوصيل النتائج للأطراف المعنية. حيث يقوم رئيس المراجعة التنفيذي بفحص والموافقة على عملية الاتصال النهائي للتكليف قبل اصدار وتحديد لمن وكيف سيتم توصيل هذه النتائج.

6/معيار متابعة مدى التقدم:

ينبغي أن يقوم رئيس المراجعة الداخلية بوضع والحفاظ على نظام لمتابعة تداعيات النتائج التي سبق توصيلها للإدارة.

7/اقتراح حلول لقبول الإدارة العليا للمخاطر:

عندما يعتقد رئيس المراجعة الداخلية بأن الإدارة العليا قامت بقبول مستوى المخاطر المتبقية التي ربما ما تكون غير مقبولة للمنظمة فإنه ينبغي أن يناقش هذا الأمر مع الإدارة العليا. وإذا لم يتم التوصل لحل بخصوص تلك المسالة ،فإن رئيس المراجعة الداخلية ينبغي أن يقوم بإبلاغ المجلس عن تلك المسالة بهدف الوصول لحل.

الجدول رقم 02 : معايير المراجعة الداخلي

رقم المعيار	معايير الصفات	رقم المعيار	معايير الأداء
1000	معيار الهدف والسلطة	2000	معيار إدارة نشاط المراجعة الداخلية
1100	معيار الاستقلال والموضوعية	2100	معيار طبيعة العمل
1200	معيار الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة	2200	معيار تخطيط اعمال التكليف
	معيار التوكيد على الجودة وبرامج	2300	معيار أداء التكليف
1300	التحسين	2400	معيار توصيل النتائج
		2500	معيار متابعة مدى التقدم
		2600	معيار اقتراح حلول لقبول الإدارة العليا للمخاطر

المصدر : من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مصادر أخرى.

المبحث الثاني : لجنة المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات

لقد حظيت لجنة المراجعة في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية والمحلية خاصة بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية التي حصلت في المؤسسات العالمية ،حيث تعتبر لجان المراجعة من أهم الأطراف الواجب إنشائها في الشركات التي تسعي إلى تطبيق الحوكمة ،حيث أن وجود هذه اللجنة يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة بالشركة.

المطلب الأول : مفهوم لجنة المراجعة

لا يوجد مفهوم موحد للجان المراجعة نظرا لأن مهامها ومسؤولياتها ودورها قد تختلف من شركة إلى أخري،ومن دولة إلى أخرى،إلا أنه يمكننا استعراض بعض المفاهيم على النحو الآتي:

التعريف الأول : عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين 1992 لجمة المراجعة بأنها " لحنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة ،وتعد لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المدققين ومجلس الإدارة ".(الرشيد، 2015، صفحة 21)

التعريف الثاني : عرفها دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات المصري على أنها لجنة تشكل بواسطة مجلس الإدارة عن عدد لا يقل عن ثلاثة أعضاء مستقلين،أحدهم خبير في الشؤون المالية والمحاسبية ويجوز أن تضم اللجنة أعضاء غير تنفيذيين في حالة عد توافر العدد الكافي من المستقلين ،ويمكن تعيين عضو أو أكثر من خارج الشركة في اللجنة على أن يكون رئيس اللجنة مستقلا واغلب أعضائها من المستقلين أو غير التنفيذيين ".(حمد، صفحة 7،8)

ستنتج من التعريفات السابقة بأن لجنة المراجعة هي "لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة تقتصر عضويتها علي الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم خبرة بمجال المحاسبة والمراجعة ،وتشتمل مسؤولياتها علي مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية ،ومراجعة الإفصاح في التقارير المالية المنشورة والتأكد من كفايتها وملائمتها لمستخدميها ،ودعم استقلال المراجع الخارجي ومناقشة بنتائج المراجعة ،وتقييم كفاءة المراجع الداخلي ودعم استقلاليته ،ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة، والتأكد من ملائمة نظام الرقابة الداخلية وكفايته بالشركة.

وبناء على ما سبق نستخلص بعض الخصائص الآتية للجنة المراجعة:(يحياوي، 2012، صفحة 80)

-لجنة مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.

-يتوافر لدى أعضائها معارف وخبرة جيدة في مجال المحاسبة والمالية والمراجعة.

-تتجلى مهامها بمراجعة عمليات اعداد التقارير المالية وفحص عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ،ومراجعة الالتزام بالقواعد الأخلاقية وترتيبات الحوكمة.

-هي أداة مفيدة في مراقبة أداء الشركة وتسيير نشاطها.

-هي أداة رقابية بيد المساهمين على الإدارة.

المطلب الثاني : مهام لجنة المراجعة

يمكن تلخيص المهام الأساسية للجنة المراجعة على النحو التالي:(حسين، 2008، صفحة 263،264)

1-الإشراف والرقابة على تقارير المالية وفحصها:تتمتع لجان المراجعة بدور حاسم في المراقبة والإشراف على نشاطات المؤسسة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية التي تقع على عاتق الإدارة وتتجلى النشاطات التي تقوم الجنة المراجعة فيما يتعلق بالتقارير المالية بالنواحي الآتية:

-مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة.

-التأكد من أنه تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم إتباعها في إعداد التقارير المالية.

-تقييم سياسات الإفصاح المطبقة في ضوء أهداف التقارير المالية وغاياتها.

-مناقشة التقارير المالية السنوية مع الأطراف المعنية داخل المؤسسة.

-الحد من خطر التقارير المالية الاحتيالية عن طريق تحديد العوامل التي تقود إلى تقارير مالية احتيالية وتعريفها.

2-دعم وظيفة المراجعة الخارجية:تؤدي لجنة المراجعة دورا الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى زيادة ثقةً مهما في تحسين جودة المراجعة الخارجية المستثمرين والأطراف الخارجية في التقارير المالية ،وذلك من خلال دورها في:

-ترشيح وتعيين المراجع الخارجي.

-تحديد أتعاب المراجع الخارجي.

-مساعدة المراجع الخارجي في أداء مهامه والمحافظة على استقلاليته.

-حل النزاعات التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي والإدارة.

-تحقيق التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.

-تحديد مجال المراجعة ودراسة ملاحظات المراجع الخارجي وتوصيات.

3-دعم وظيفة المراجعة الداخلية:لابد من وجود علاقة قوية بين لجنة المراجعة الداخلية ،وذلك بهدف التغلب على مشكلات إعداد التقارير المالية ،وزيادة فعالية لجنة المراجعة،ولذلك يمكن التعرف على النشاطات التي تقوم بها للجنة فيما يتعلق بدعم وظيفة المراجعة الداخلية على الشكل الآتي:

-فحص نشاطات المراجعة الداخلية ومراجعتها.

-فحص خطط المراجعة الداخلية وموازنتها ووظيفتها.

-فحص وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية.

-المشاركة في تعيين موظفي قسم المراجعة الداخلية وترقيتهم وفق كفاءته مؤهلاتهم.

-المشاركة في تحديد أتعاب موظفي قسم المراجعة الداخلية.

4-دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقيمها:من أهم مسؤوليات لجان المراجعة فحص نظام الرقابة الداخلية ،وذلك من خلال دورها الإشرافي على إجراء فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه،ومن أهم النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة تجاه الرقابة الداخلية:

-تقييم ومناقشة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية مع كل من إدارة المؤسسة والمراجع الداخلي ،الذي من شأنه أن يؤثر في جودة التقارير المالية.

-دراسة ومناقشة خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف المهمة،وخططها المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية.

-مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة مع كل من الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي ،وإن دعت الحاجة الاتصال بالمستشار القانوني للمؤسسة.

-دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير إجراءات العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات المراجعة الداخلية واقتراح التعديلات الواجب إدخالها.

-العمل على دعم فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

5-دعم آليات حوكمة المؤسسات:أصدرت مؤخرا العديد من أسواق المال العالمية مجموعة من القوانين التي تدع ولضرورة الالتزام بمبادئ حوكمة التي يعد الأساسية والتي تؤدي إلى الحد من التقارير المالية الاحتيالية المؤسسات وتشكيل لجنة المراجعة أحد مبادئها مما يزيد في ثقة المستثمرين بتلك القوائم ؛وذلك من خلال قيام لجان المراجعة بالنشاطات الآتية:

-الرقابة على أعمال المؤسسة.

-الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته.

-تقييم جميع قرارات مجلس الإدارة.

-الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية والخارجية ومناقشة نتائجها.

-الحرص على أن تكون التقارير المالية على مستوى عال من الإفصاح والشفافية والملائمة لمستخدميها.

-التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح ينتج عنه قيام المؤسسة بعقد صفقات أ وعقود مع أطراف ذوي العلاقة.

6-إدارة المخاطر في المؤسسات:

ضلا عن النشاطات السابقة التي تقوم بها لجنة المراجعة فإنه يقع على عاتقها نشاطات إضافية أخرى تتعلق بالإشراف على المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة ،وذلك من خلال النقاط الآتية:

-الإشراف على إدارة المخاطر.

-مساعدة الإدارة في تصميم استراتيجية إدارة المخاطر تبعا لأنواع المخاطر المختلفة.

-تقدير مخاطر الاحتيال فيكل مستوى من مستويات الإدارة.

-المساهمة في فهم المخاطر لاستثمار الفرص وتخفيف حالة عدم التأكد.

-فهم العلاقة بين إدارة المخاطر ككل والتقارير المالية.

-تقييم كفاءة الرقابة على المخاطر بما فيها المخاطر الخارجية.

المطلب الثالث : دور المراجعة الداخلية

مما سبق نستنتج دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات يكمن فيما يلي:(ابراهيم، 2014، صفحة 230)

تعتبر وظيفة لجنة المراجعة بالنسبة لإعداد التقارير المالية هي وظيفة إشرافية رقابية ولا يدخل في دورها إعداد هذه القوائم أي أن هذه اللجنة تقوم بدور المنسقبين مجلس الإدارة و المراجع الخارجي واستعراض نتائج المراجعة الداخلية والخارجية ،كما تقوم بالنظر في أي تغيرات ملموسة بشأن مبادئ وممارسات المراجعة والمحاسبة المستخدمة مع إعداد القوائم المالية أو أي ممارسة للاختيار مثيرة للشك تم استخدامه في إعداد تلك القوائم.

تقوم لجنة المراجعة بتقييم المخاطر التي تنشأ عن الضغوط علي مجلس الإدارة لإعداد التقارير ،ومن الواضح أنه لكي تكون لجنة المراجعة فعالة في إشرافها على عملية اعداد التقارير المالية ،فإنها لا يمكن أن تعمل في فراغ ،حيث تعتمد على المعلومات التي تقدم إليها من الإدارة المالية ،وموظفي المراجعة الداخلية ،والمراجعين الخارجيين للقيام بمسؤوليتها. لذا فإن من المهم أن تقوم اللجنة بخلق حوار مفتوح وحر وصريح ومنتظم مع كل أولئك المشاركين في العمل ،وفي الواقع أن المحاسبة المالية وعملية اعداد التقارير المالية ذات الجودة العالية لا يمكن أن تنتج إلا عن طريق الاتصالات الفعالة.

المطلب الرابع : النظام الداخلي للجنة المراجعة

أ– العضوية:عدد أعضاء اللجنة مؤلف من ثلاثة إلى خمسة أعضاء بهدف دعم هذه اللجنة بمعرفة وخبرة متجددة وأفكار متنوعة ،حيث إن حجم لجنة المراجعة يمكن أن يختلف من مؤسسة إلى أخرى وذلك وفقا لحجم مجلس الإدارة وحجم المؤسسة وفي جميع المؤسسات يجب أن يكون حجم لجنة المراجعة متفق مع المسؤوليات الواجب القيام بهاو طبيعة ظروف المؤسسة والجدير بالذكر أن حجم اللجنة يجب أن يكون كبير لكي يشمل بعديد من الخبرات وجهات النظر المتمثلة في أعضاؤها ولكن بشرط أن لا يؤثر هذا الحجم على أداء اللجنة.(سعد، 2009، صفحة 48)

ب–الاجتماعات : لجنة المراجعة هي التي تقرر بنفسها عدد اجتماعاتها والزمن الذي يستغرقه كل اجتماع ،عادة ما يتموضع مواعيد اجتماعات لجنة المراجعة لتتوافق مع الانتهاء من إعداد القوائم المالية المرحلية والسنوية ،ويمكن القول أن عدد المرات التي تجتمع فيها اللجنة خلال العام يعتبر مقياس هام على مقدرة اللجنة في الوفاء بمسؤولياتها،وعدد المرات التي تجتمع فيها اللجنة مرتبط بحجم مسؤولياتها وطبيعة الظروف التي تعيشها المؤسسة.(سعد، 2009، صفحة 49)

المطلب الخامس : **دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر لتفعيل مبادئ الحوكمة**

تعتبر إدارة المخاطر من أهم الوظائف في المصرف وذلك لإدراكها لعدد من المخاطر قبل أو بعد نشوئها من خلال التنبؤ بوقوعها وفي حالة وقوعها بكيفية التعامل معها ،وذلك يعطي ارتياح للمساهمين بسبب معرفتهم ان المخاطر التي تقابل المصرف يتم التعرف عليها قبل الوقوع بها. ومن مهام وصلاحيات لجنة إدارة المخاطر ما يلي:(إبراهيم، 2009، صفحة 51،52)

1–يترتب على إدارة المخاطر تحديد وإدراك كافة أنواع المخاطر المختلفة التي قد تتعرض لها المؤسسة ،بما يشمل مخاطر الائتمان ومخاطر السوق ومخاطر السيولة والمخاطر التشغيلية ومخاطر عدم الامتثال ومخاطر الدول ومخاطر السمعة وأية مخاطر أخرى. ولذا يترتب على اللجنة الحصول على جميع التقارير والبيانات التي تمكنها من تحقيق ذلك.

2–على اللجنة تزويد مجلس الإدارة بتقارير دورية حول المخاطر التي يواجهها أو قد تتعرض لها المؤسسة ،كما يتوجب عليها

إطلاع المجلس بأية تغيرات جوهرية تطرأ على وضع المنشاة دون تأخير.

3-يجب ان تقوم اللجنة بالتأكد من وجود بيئة مناسبة لإدارة المخاطر في المؤسسة بحيث يشمل ذلك دراسة مدى ملائمة الهيكل التنظيمي للمنشاة ووجود هيكل مؤهل يعمل بشكل مستقل على إدارة المخاطر الأساسية التي تواجه المؤسسة ،وفق نظام واضح لإدارة المخاطر ،على ان يتوفر هذا النظام بالحد الأدنى على ما يلي:

أ. توفر المراقبة الملائمة للمخاطر من قبل المجلس والإدارة العليا.

ب. تحديد وقياس وضبط كافة المخاطر المرتبطة بالأنشطة.

ج. إيجاد السبل الملائمة لتخفيض مستوى المخاطر والخسائر التي قد تنجم عنها.

د. الاحتفاظ برأس المال اللازم لمواجهتها.

4-يقع على عاتق اللجنة مهمة وضع سياسات إدارة المخاطر في المنشاة مع مراعاة ما يلي:

أ. أن تشمل هذه السياسات اهداف محددة ،و إستراتيجيات وإجراءات عمل واضحة لإدارة المخاطر بشكل يتناسب مع وضع وخصوصية المؤسسة وحجم نشاطها وطبيعة المخاطر التي تواجهها وقدرتها على التحمل ومستويات قبولها لهذه المخاطر.

ب. أن تحدد هذه السياسات الحدود العليا للتعرض للمخاطر التي يتوجب على الإدارة التنفيذية الالتزام بها بما يتوافق مع التعليمات السارية والمعايير ذات الصلة.

ج. أن تكون إجراءات إدارة المخاطر واضحة ومفهومة للقائمين على تنفيذها في إدارة المؤسسة والموظفين المكلفين بإدارة المخاطر.

د. وضع نظام شامل لمراقبة المخاطر بشكل دوري وان يتم إخطار مجلس الإدارة عن اية تطورات قد تطرأ على المخاطر المتضمنة لأنشطة المنشأة.

هـ. أن يتم مراجعة السياسات والإجراءات بشكل دوري لضمان توافقها مع التطورات التنظيمية وعرضها على مجلس الإدارة للمصادقة عليها.

5-على اللجنة التحقق من التزام الإدارة التنفيذية بسياسات إدارة المخاطر ومدى نجاحها في تحقيق النتائج والأهداف المرسومة.

لذلك تعتبر إدارة المخاطر مدخل عملي للتعامل مع المخاطر التي تواجه الأفراد والمنشآت ،والمصارف ومحورها هو وضع القواعد والأسس التي يتم التعامل من خلالها في حالة إمكانية تعرض أصول أو دخل المؤسسة لخسائر عارضة.

خلاصة الفصل:

إن ظهور المراجعة الداخلية وتطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمرا حتميا بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة تعقدها وتفرعها.

فالهدف من المراجعة الداخلية يتمثل في التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها ،هذا عن طريق إبداء رأي فني و محايد حول تلك البيانات المفحوصة ،والذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة ،هذا في إطار المعايير التي تحظى بالقبول العام والمنهجية التي وضعت لتنظيم هذه المهنة.

الفصـــل الثالث:

دراسة حالة مديرية الشؤون الخدمات الإجتماعية ناحية بسكرة سوناطراك

تمهيد:

بغية الالمام بموضوع الدراسة وتكملة الجوانب النظرية التي تم التطرق إليها في الفصول السابقة لابد من ربط الجانب النظري بآخر تطبيقي انطلاقا من البيانات والمعلومات المستمدة من الميدان ،وقد تطلب الأمر القيام بدراسة ميدانية من اجل تشخيص مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة محل الدراسة ،وكذلك من اجل تدارك أي نقص يلحق بموضوعية البحث انطلاقا من تحقق أو عدم تحقق فرضيات الدراسة.

وللإلمام أكثر بالدراسة الميدانية قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة سوناطراك.

المبحث الثاني: تقديم القوائم المالية لمديرية الشؤون الاجتماعية سوناطراك ناحية بسكرة

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة سوناطراك

المطلب الأول :تعريف عام حول شركة سوناطراك.

هي شركة عمومية اقتصادية جزائرية شكلت لاستغلال الموارد النفطية في الجزائر هي الآن متنوعة الأنشطة تشمل جميع جوانب الإنتاج ،الاستكشاف ،الاستخراج ،النقل ،التحويل ،وتسويق المحروقات ،أسست بهدف تغطية الاحتياجات الوطنية من المحروقات وإنعاش الاقتصاد الوطني ،وكذلك تعتبر المورد الأساسي لجلب العملة الصعبة. وقد تأسست نهاية عام 1963 تجسيدا لرغبة السلطات الجزائرية في السيطرة على الثروة البترولية للبلد .

المطلب الثاني : فرع سوناطراك (مديرية الشؤون الاجتماعية ناحية بسكرة).

في السنوات الأولى من تأسيس شركة سوناطراك لم تكن تحمل اسم الخدمات الاجتماعية وفي عام 1967 تبعا للاقتناء الشركات البترولية والأجنبية أو الوطنية المعادة ،ورثت سوناطراك الخدمات الاجتماعية من تلك المؤسسات. من ثم تم خلق قسم اجتماعي للتسيير خلافا للأقسام الاجتماعية الأجنبية البترولية الجزائرية والخدمات الاجتماعية ،هذا القسم الاجتماعي يسير مركز الصحة بالجزائر.

أما معنى مديرية الخدمات الاجتماعية في ناحية بسكرة فهي تلتزم بستة أبواب:

- تحسين الرفاهية المادية للعمال.
- توفير وسائل النقل للعمال.
- توفير فرص العمل لأفراد المجتمع.
- توفير الرعاية الصحية للعمال وأسرهم.
- توفير وحدات سكنية للعمال.
- رعاية مجموعة خاصة التي تشمل:

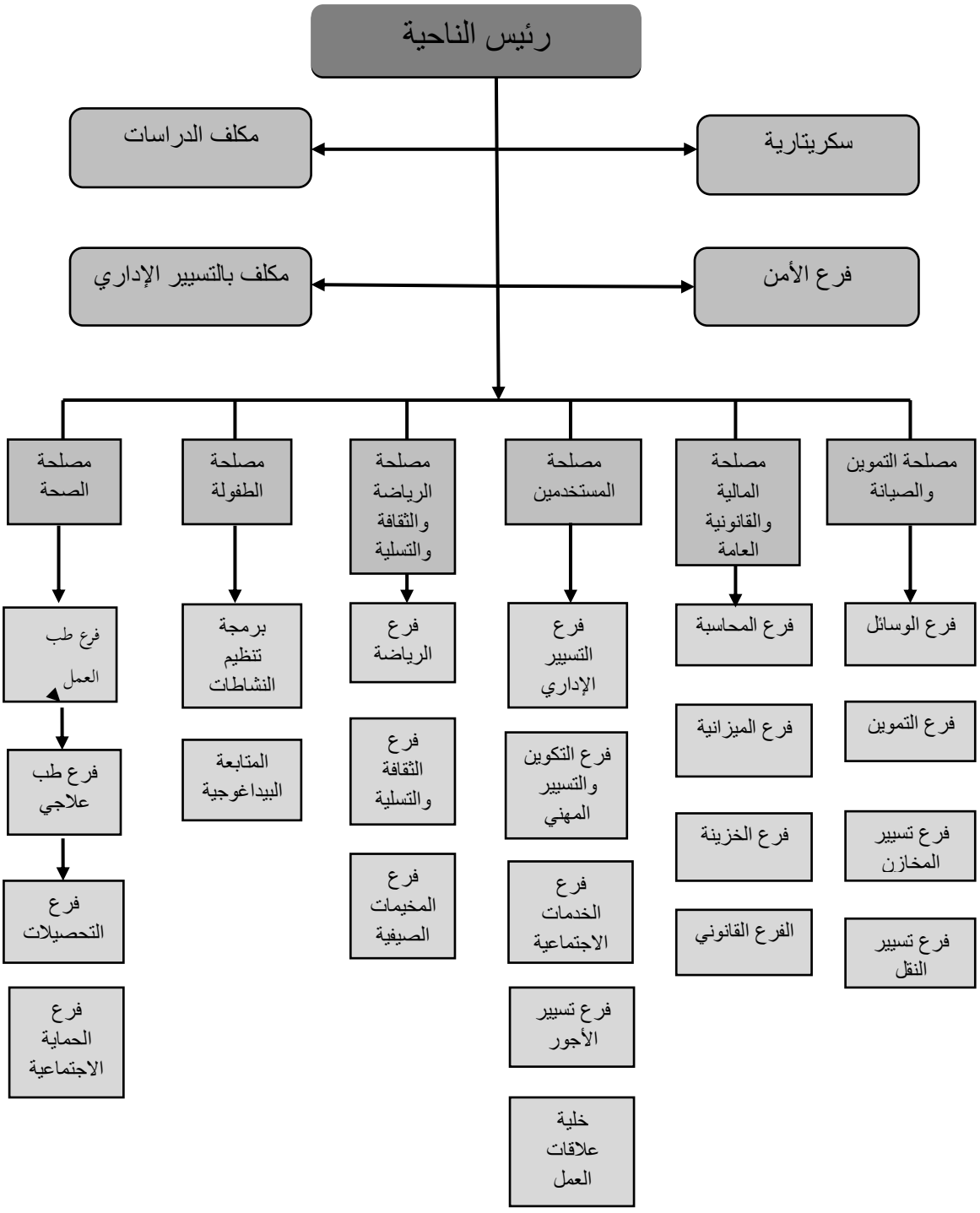
–تنفيذ برنامج تسيير الاستثمار الاجتماعي.

–رعاية الطفولة.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمديرية الشؤون الاجتماعية سوناطراك ناحية بسكرة.

تتكون الخدمات الاجتماعية ناحية بسكرة من ستة مصالح وهي كالتالي:

الشكل رقم 04 : الهيكل التنظيمي



أولا:مصلحة التموين و الصيانة:

حيث تتكون هذه المصلحة من أربعة فروع و كل فرع له المهام الخاص به ويمكن مسئولة عن رصد تنفيذ البرامج التي تضطلع في إطار الترتيبات.

- مسؤولة عن صيانة المخزن.
- ضمان إدارة سليمة لموقف السيارات.
- وضع الميزانيات شهرية وفصلية و قوائم الجرد السنوية لجميع الممتلكات.
- إدارة التخطيط والرصد من رجال الأمن.

ثانيا :مصلحة المالية و القانونية:

وتتكون هذه المصلحة من أربعة فوع وهي كالتالي:

فرع المحاسبة العامة.

- فرع الميزانية.
- فرع الخزينة.
- الفرع القانوني.

و تقوم هذه الفروع بالمهام التالي:

- مسئولة عن تنظيم المالية العامة و القانونية.
- ضمان الإدارة المالية للمنطقة.
- رعاية جميع أنشطة المحاسبة.
- توفير الإدارة المالية في مختلف مكوناته.
- مسئولة عن رصد و تنفيذ خطط العمل في الجانب المالي.
- توفير جميع العناصر و الحالات و إدارة الوثائق المتعلقة بنشاط المنطقة.
- إجراء رقابة صارمة على الميزانية.
- ضمان الحفاظ المناسب لجميع السجلات الخزنة وفقا للأنظمة المعمول بها.
- مسئولة عن التنسيق مع الهياكل المركزية و التمويل و الأنشطة القانونية.
- ضمان إدارة السجلات في المنطقة منطقة الشؤون القانونية.
- تمثيل المنطقة من البنوك و الحكومة المحلية.
- ضمان إدارة النقدية المناسبة.
- التأكد من مسك الدفاتر المناسبة وفقا للمبادئ التوجيهية و النظام الأساسي للشركة.
- توفير إدارة المحاسبة "الاستثمارات"
- إدارة و مراقبة ملف الموردين.

- ضمان تنسيق الميزانية مع مجموعات أخرى من الأنشطة التنفيذية.

ثالثا : مصلحة الرياضة والثقافة والترفيه : تتكون هذه المصلحة من ثلاثة فروع و هي:

- فرع الرياضة.
- فرع الثقافة والترفيه.
- فرع المخيمات الصيفية و العائلية.
- وتقوم هذه الفروع بالنشاطات التالية:
- تطوير وتعزيز أنشطة الاجتماعية و الثقافية لصالح العمال وعائلتهم.
- مسئولة عن وضع برامج العمل،وضمان التنفيذ.
- مسئولة عن تنظيم وتنفيذ الأنشطة الاجتماعية و الثقافية.
- تنظيم وتنفيذ أنشطة تذكارية و عفوية.
- تشجيع الأنشطة الرياضية لتحفيز ممارسة واسعة من النشاط.
- ضمان التشغيل السليم و إدارة المدارس الرياضية لحاملي حقوق العمال.
- مسئولة عن خلق جو من الترفيه والمنافسة على جميع المستويات لهياكل السوناطراك داخل الإقليم.
- مكلفة بالبرمجة وتحقيق البطولات في مختلف الألعاب الرياضية.
- التعرف على المواد و المعدات اللازمة لظروف جيدة للرياضة في وحدات سوناطراك.
- توفير خدمات الصيانة و استمرار توافر المرافق الرياضية.
- وضع برامج عمل والترفيه الثقافي وضمان تنفيذها.
- تحقيق البرامج الثقافية و الترفيهية التي وافقت عليها اللجنة العليا للعمل الاجتماعي.
- تحضير وتسهيل وتنفيذ حملة الصيف الثقافية والترفيهية.
- إعداد الموازنات ،والرياضة ،شهرية و فصلية وسنوية و الثقافية والأنشطة الترفيهية
- التنسيق مع الهياكل المركزية للمديرية.
- وضع تقديرات الميزانية للرياضة الأنشطة الثقافية و الترفيهية.

رابعا : مصلحة الصحة:

تتكون مصلحة الصحة من قسمين قسم الصحة و قسم الحماية الاجتماعية

قسم الصحة : يضم هذا القسم أربعة فروع وهي:

- فرع طب العمل.
- فرع طب العلاجي.
- فرع التحصيل

- تقوم هذه الفروع بالمهام التالي:
- متابعة حملات وقائية للحفاظ على صحة العمال.
- التعرف على الإنسان و المواد المادية من أجل الإدارة السليمة للعاملين في إطار العمل الطبي.
- ضمان الرصد المستمر للهياكل للنظافة و السلامة من قبل فرق طبية.
- توفير أماكن الزيارات المستمرة في الأوساط المهنية.
- توفير خدمات الوقاية الطبية للحدائق الأطفال و المدارس الرياضية.
- التأكد من أن العمال و المستفيدين من الخدمات الطبية من المتخصصين و المختبرات التحاليل الطبية.
- ضمان إمدادات من المسعفين.
- قسم الحماية الاجتماعية : ويقوم هذا القسم بالمهام التالي:
- مسئولة عن تنظيم و تنفيذ أنشطة الرعاية الطبية و الاجتماعية و نشاط الحماية الاجتماعية.
- المساهمة في تنمية وترقية سياسة الشركة في مجال الصحة و الحماية الاجتماعية.
- وضع برامج وفقا لسياسة الشركة لصالح العمال و ذوي الحقوق.
- تقديم الدعم للعمال الأرامل و المتقاعدين و المستفيدين في مجال الرعاية الطبية.
- مسئولة عن تحقيق عملية المساعدة المالية لصالح المتقاعدين و المعوقين و الأرامل من ذوي الدخل المنخفض.
- وضع برامج لعملية الختان لفائدة أبناء عمال الشركة.
- وضع برامج للعمرة لفائدة المتقاعدين من الشركة.
- استفادة المتقاعدين و أرامل العمال من الحمامات المعدنية.
- تسيير و متابعة ملفات المتقاعدين و أرامل العمال.
- توفير خدمات صحية للعمال و المتابعة الكاملة من طرف الطبيب المختص.
- **مصلحة الطفولة** : تنقسم هذه المصلحة إلى قسمين:
- **قسم برمجة وتنظيم النشاطات**.
- **قسم المتابعة البيداغوجية**.
- إن كل قسم لديه مهامه الخاص ويمكن حصر هذه المهمات في النقاط التالية:
- تطوير و تعزيز أنشطة للأطفال.
- مسؤولة عن برامج العمل و ضمان تنفيذها.
- تنظيم وتنفيذ أنشطة تذكارية وعفوية.
- ضمان التشغيل السليم للبنية التحتية الاجتماعية في مرحلة الطفولة.
- مسؤولة عن تطوير برامج التعليمية وتنفيذها لصالح الأطفال.
- توفير التدريب المستمر للموظفين المتخصصين.

- تحديد الموارد اللازمة لتوفير دعم أفضل لنشاط "الطفولة".
- إعداد الموازنات ،شهرية و فصلية ،و الأنشطة السنوية من أجل الطفل.
- التنسيق مع الهياكل المركزية للمديرية.
- وضع تقديرات الميزانية للأنشطة الطفولة.

خامسا : مصلحة المستخدمين

تتكون مصلحة المستخدمين من أربعة فروع وهي:

- فرع التسيير الإداري
- فرع تسيير الأجور .
- فرع التكوين و التسيير المهني.
- فرع الخدمات الاجتماعية.
- فرع خلية العلاقات العامة.
- كل فرع له مهامه الخاصة ونتعرف على هذه المهمات في المطلب الثاني.

1- تعريف مصلحة المستخدمين وفروعها:

تعريف مصلحة المستخدمين

تعني مصلحة المستخدمين بتسيير الموارد البشرية في المؤسسة وذلك التسيير المعني بالتخطيط و تنظيم وقيادة و رقابة الموارد البشرية للوصول إلى أهداف الفرد والمؤسسة ،فهو المسئول عن توجيه عنصر العمل في المؤسسة من خلال أنشطة تقوم على زيادة فعاليته ،كالاستقطاب ،و التوظيف ،و التدريب ،و المكافأة.

رئيس مصلحة المستخدمين:

وهو المسئول عن تنظيم وإدارة الموارد البشرية وله الكثير من المهمات أيضا و هي:

- وضع خطط للموارد البشرية.
- يقوم بتدعيم و التوجيه والتطوير في المسار المهني مكلف باختيار وتعيين الموظفين.
- ضمان التنسيق مع الهياكل المركزية للمديرية.
- مسئول عن السياسة العامة للشركة في الموارد البشرية.

السكرتارية:

فهي التي تساهم في تقديم الخدمات و المعلومات في المجالات الفنية والمكتبية حتى أنها تعتبر القلب النابض الذي يمد كافة الأجهزة بما يلزمها ،فإذا توقف القلب وعجز عن أداء مهمته ،فان ذلك يؤدي إلى عجز و فشل هذه الوحدات و الأجهزة عن القيام بمهمتها الأساسية.

و تتكون مصلحة المستخدمين من خمسة فروع وكل فرع له المهام الخاص به تحت رقابة المسئول وهو رئيس المصلحة وهذه الفروع هي:

1- فرع التكوين و التسيير المهني : ويقوم بالمهام التالية:

- إعداد التقارير و الميزانيات العمومية.
- التأكد من شهادة موظفي الإدارة.
- وضع برامج التدريب و ضمان تنفيذها.
- مسئول عن إدارة و صيانة سجلات الموظفين.
- ضمان تنفيذ جميع الإجراءات الإدارية.
- مسئول عن توفير و إدارة الوثائق اللازمة لجميع الأنشطة في المنطقة.

2- **فرع الخدمات الاجتماعية** : ويقوم بالمهام التالية:

- مسؤول عن الإدارة الاجتماعية.
- يقوم فرع الخدمات الاجتماعية بتصريح العمال الجد د لدى الصندوق الضمان الاجتماعي للانخراط في الصندوق.
- استفادة العمال من المنح العائلية
- التأمين عن المرض و حوادث العمل
- انخراط العامل في تعاضدية الصناعات البترولية ،حيث صندوق الضمان الاجتماعي مكلف بتعويض نسبة 80% من قيمة المستحقات و النسبة المتبقية و المقدرة بـ 20% يتم تعويضها من طرف التعاضدية.
- التقاعد : عند بلوغ سن التقاعد و هو 60 سنة يقوم فرع الخدمات الاجتماعية بتكوين ملف عن الحياة المهنية للعامل ويودع لدى صندوق التقاعد وتتم إحالته على التقاعد.

3- فرع التسيير الإداري : يقوم بالمهام التالية:

- مسئول بتسجيل العمال الذين هم في مهمة عمل
- مسئول بتسجيل غياب العمال "عطل المرضية ،عطل سنوية ،عطل مدفوعة الأجر ،عطل التعويضية، عطل بدون أجر ".
- مسئول عن مراقبة قائمة حضور العمال

4-فرع تسيير الأجور : يقوم بالمهام التالية:

- تقديرات لإعداد الموظفين و الرواتب.
- مسئول عن إعداد الوثيقة الإدارية "كشف المرتبات " لعمال الشركة.
- تصريح الحماية الاجتماعية للعمال سنويا.
- إدارة رواتب الموظفين و الأجور الدائمة والمؤقتة

5-فرع خلية العلاقات العامة : وتقوم بالمهام التالية:

- رصد قروض من أي نوع.
- مكلف بالعلاقات الإدارية بين المؤسسة و مكتب التشغيل الولائي.
- مسئول عن العلاقة بين المؤسسة و مفتشية العمل.
- الحرص على العلاقة بين المؤسسة و العامل بتسيير عقود العمل بأنواعها

المطلب الرابع : أهمية حوكمة الشركات بالنسبة لشركة سوناطراك

تكمن أهميتها داخل الشركة في كونها:

- ✓ تحافظ على ديمومة النشاط والإنتاج داخل الشركة.
- ✓ توفر إلى أقصى حد الشفافية في القوائم المالية.
- ✓ تعمل على محاربة الفساد عن طريق عملية الجرد.
- ✓ حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وكل من لديه علاقة بالشركة.
- ✓ تحقيق العائد الاقتصادي مع ضمان الحفاظ على حقوق المستثمرين.

المطلب الخامس : اهداف المراجعة الداخلية بالنسبة لشركة سوناطراك

من خلال المقابلة الشخصية مع إطار في مصلحة المالية والمحاسبة التابعة للشركة تبين لنا أن الهدف الرئيسي من المراجعة الداخلية هو معرفة مدى تطبيق الإستراتيجية الموضوعة من طرف المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها ،وتوجد عدة اهداف أخرى نذكر منها ما يلي:

- ✓ تساعد المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات.
- ✓ رفع الإنتاج والإنتاجية عن طريق ترشيد التكاليف ورفع المردودية .
- ✓ كما تعمل على محاربة الفراغات والثغرات التي يمكن أن تحصل على طول السنة.
- ✓ الوقوف على الوضعية المالية والاقتصادية للشركة.

المبحث الثاني : تقديم القوائم المالية لمديرية الشؤون الاجتماعية سوناطراك ناحية بسكرة واستخداماتها

المطلب الأول : جدول حسابات النتائج

-جدول حساب النتائج وكيفية حسابه لمؤسسة سوناطراك لسنة 2019 -2020 :

- ✓ **إنتاج السنة المالية** : المبيعات و المنتوجات الملحقة + الإنتاج المخزن + الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال
- ✓ **استهلاك السنة المالية** : المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
- ✓ **القيمة المضافة** : إنتاج السنة المالية – استهلاك السنة المالية
- ✓ **إجمالي فائض الاستغلال** : القيمة المضافة – أعباء المستخدمين – الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
- ✓ **النتيجة العملياتية** : المنتوجات العملياتية الأخرى +الأعباء العملياتية الأخرى –مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة + استرجاعات المؤونات وخسارة القيمة
- ✓ **النتيجة العادية قبل الضرائب** : النتيجة العملياتية + النتيجة المالية
- ✓ **النتيجة الصافية للسنة المالية** : مجموع منتوجات الأنشطة العادية – مجموع أعباء الأنشطة العادية

الجدول رقم 01 : جدول حساب النتائج للمؤسسة لسنة 2019-2020:

البيان	2019	2020
المبيعات والمنتجات الملحقة الإنتاج المخزن الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال	1465010.00	45720.00
1-إنتاج السنة المالية	1465010.00	45720.00
المشتريات المستهلكة	28236581.51	34879300.98
الخدمات الخارجية	21365683.31	24263863.16
الخدمات الخارجية الأخرى	182587725.79	165884732.93
2-استهلاك السنة المالية	232189990.61	225027897.07
3-القيمة المضافة	-230724980.61	-224982177.07
أعباء المستخدمين	540227752.26	528581305.23
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	485781.00	726381.00
4-إجمالي فائض الاستغلال	-771438513.87	-754289963.30

المنتوجات العملياتية الأخرى	519203.05	224030.11
الأعباء العملياتية الأخرى	5999512.01	780812.13
مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة	186612817.60	103692025.67
استرجاعات المؤونات وخسارة القيمة	1344444.50	1522222.25
5-النتيجة العملياتية	-962187195.93	-857016448.74
المنتجات المالية		
الأعباء المالية	13344493.31	15875127.74
6-النتيجة المالية	-13344493.31	-15875127.74
7-النتيجة العادية قبل الضرائب	-975531689.24	-872891576.48
الضريبة المستحقة على النتائج العادية		
الضريبة المؤجلة	-21548760.20	-16465142.25
منتوجات الأنشطة العادية	3328657.55	1791972.36
أعباء الأنشطة العادية	957311586.59	858218406.59
8-نتيجة الأنشطة العادية	-953982929.04	-856426434.23
عناصر غير عادية-منتجات		
عناصر غير عادية-أعباء		5014672.57
9-النتيجة غير العادية	00	-5014672.57
10-صافي الدخل	-953982929.04	-861441106.80

المصدر: من اعداد الطالبتان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثاني : عرض الميزانية الوظيفية للمؤسسة لسنة 2019-2020

الجدول رقم 02 : الميزانية الوظيفية للمؤسسة لسنة 2019

الاستخدامات	المبالغ	الموارد	المبالغ
الاستخدامات الثابتة		الموارد الثابتة	
فارق الاقتناء		رأس المال المصدر	
التثبيتات غير الملموسة		الاحتياطات الموحدة	
التثبيتات الثابتة	196012227.41	المؤونات والاحتياطات	441570181.45
تثبيتات قيد الإنجاز	192780.00	فرق إعادة التقييم	
تثبيتات مالية	46588557.90	ربط الحسابات	(88731152.73)
استثمارات أخرى وذمم مدينة ذات صلة			

الأوراق المالية الثابتة الأخرى القروض والأصول المالية الضرائب المؤجلة	46588557.90 77187645.16		
مجموع الاستخدامات	319981210.47	مجموع الموارد	352839028.72
الأصول المتداولة للاستغلال مخزون قيد الانجاز العملاء مدينون آخرون الضرائب أصول جارية أخرى الاستثمارات وغيرها من الأصول المالية	17666616.20 903210.00 930043.66	الخصوم المتداولة للاستغلال موردوا الحسابات الجارية الضرائب ديون أخرى	34188408.75 95035597.80
مجموع الأصول المتداولة للاستغلال	21149790.72	مجموع الخصوم المتداولة للاستغلال	40492853.82
الأصول المتداولة خارج الاستغلال		الخصوم المتداولة خارج الاستغلال المخصصات والإيرادات المؤجلة	300638147.37
مجموع الأصول المتداولة خارج الاستغلال	00	مجموع الخصوم المتداولة خارج الاستغلال	300638147.37
الخزينة	1649920.86	الخزينة	
مجموع الأصول	362842739.11	مجموع الخصوم	362842739.11

المصدر : من إعداد الطالبتان بناء على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم 03 : الميزانية الوظيفية للمؤسسة لسنة 2020:

الاستخدامات	المبالغ	الموارد	المبالغ
الاستخدامات الثابتة		**الموارد الثابتة**	
فارق الاقتناء		رأس المال المصدر	
التثبيتات غير الملموسة		الاحتياطات الموحدة	
التثبيتات الثابتة	145618681.54	المؤونات والاحتياطات	498277410.73
تثبيتات قيد الإنجاز	1408417.80	فرق إعادة التقييم	
تثبيتات مالية	41221089.41	ربط الحسابات	(186592654.07)
استثمارات أخرى وذمم			

مدينة ذات صلة			
الأوراق المالية الثابتة الأخرى			
القروض والأصول المالية	41221089.41		
الضرائب المؤجلة	93652787.41		
مجموع الاستخدامات	218900976.16	**مجموع الموارد**	311684756.66
الأصول المتداولة للاستغلال		**الخصوم المتداولة للاستغلال**	
العملاء			35705201.63
مدينون آخرون		موردوا الحسابات الجارية	
الضرائب		الضرائب	99136935.91
أصول جارية أخرى	945702.59	ديون أخرى	
الاستثمارات وغيرها من الأصول المالية			
مجموع الأصول المتداولة للاستغلال	945702.59	**مجموع الخصوم المتداولة للاستغلال**	134842137.54
الأصول المتداولة خارج الاستغلال		**الخصوم المتداولة خارج الاستغلال**	
	00	المخصصات والإيرادات المؤجلة	362094425.07
مجموع الأصول المتداولة خارج الاستغلال	00	**مجموع الخصوم المتداولة خارج الاستغلال**	362094425.07
الخزينة	5232635.52	**الخزينة**	
مجموع الأصول	310343908.54	**مجموع الخصوم**	310343908.54

المصدر : من إعداد الطالبتان بناء على وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث : تحليل الوضعية المالية باستعمال الميزانية.

1-حساب رأس المال العامل الصافي:

FR=الموارد الثابتة –الاستخدامات الثابتة

الجدول رقم 04:حساب رأس المال العامل الصافي:

السنوات	2019	2020
الموارد الثابتة	352839028.72	311684756.66
الاستخدامات الثابتة	319981210.47	218900976.16
رأس المال العامل	32857818.25	92783780.50

المصدر : من اعداد الطالبتان بناءا على وثائق المؤسسة.

التحليل:

نلاحظ ان رأس المال العامل موجب في السنتين 2019 و 2020 وهذا يعني ان المؤسسة كانت متوازنة ماليا تمكنت من تمويل احتياجاتها طويلة المدى باستخدام مواردها الثابتة وحققت فائض مالي يمكن استخدامه في تمويل الاحتياجات المتبقية.

2-حساب احتياجات رأس المال العامل:

- ✓ **BFR**=(الأصول المتداولة للاستغلال –الخصوم المتداولة للاستغلال) + (الأصول المتداولة خارج للاستغلال –الخصوم المتداولة خارج للاستغلال)

الجدول رقم 05 : حساب احتياجات رأس المال العامل للاستغلال

السنوات	2019	2020
الأصول المتداولة للاستغلال	21149790.72	134842137.54
الخصوم المتداولة للاستغلال	40492853.82	945702.59
احتياجات الاستغلال	-19343063.10	133896434.95

المصدر : من اعداد الطالبتان بناءا على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم 06 : حساب احتياجات رأس المال العامل خارج الاستغلال

السنوات	2019	2020
الأصول المتداولة خارج الاستغلال	00	00
الخصوم المتداولة خارج الاستغلال	362094425.07	300638147.37
احتياجات خارج الاستغلال	-362094425.07	-300638147.37

المصدر : من اعداد الطالبتان بناء على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم 07 : حساب احتياجات رأس المال العامل

السنوات	2019	2020
احتياجات الاستغلال	-19343063.10	133896434.95
احتياجات خارج الاستغلال	-362094425.07	-300638147.37
احتياجات رأس المال العامل	-400780551.27	-166741712.42

المصدر : من اعداد الطالبتان بناء على وثائق المؤسسة.

التحليل:

نلاحظ ان احتياج رأس المال العامل سالب وهذا يدل على ان الخصوم المتداولة غير قادرة على تسديد ديونها نتيجة ضعف في النشاط.

3-الخزينة الصافية

- ✓ **TN=** رأس المال العامل الصافي –احتياجات رأس المال العامل

الجدول رقم 08 : حساب الخزينة الصافية

السنوات	2019	2020
رأس المال العامل	32857818.25	92783780.50
احتياجات رأس المال العامل	-400780551.27	-166741712.42
TN	433638369.52	259525492.92

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على وثائق المؤسسة.

التحليل : نلاحظ أن الخزينة موجبة وهذا ما يدل على أن الموارد الدائمة أكبر من الأصول الثابتة وبالتالي هناك فائض في رأس المال العامل مقارنة بالاحتياج في رأس المال.

خلاصة الفصل

شمل هذا الفصل عدة جوانب بدايته تقديم عامة لشركة سوناطراك فرع مديرية الشؤون الخدمات الاجتماعية ناحية بسكرة مكان التربص التطبيقي من تعريف لهذه الأخيرة و هيكلها التنظيمي الى عرض القوائم المالية الخاصة بدراستنا حيث قمنا بتحليل الوضعية المالية للشركة والتعليق عليها من أجل الوصول إلى نتائج عامة شاملة تفيدنا ،ومنها معالجة النتائج على ضوء الفرضيات والدراسات السابقة .

الخاتمة

خاتمة :

من خلال دراستنا ركزنا على إبراز دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات حيث جاء الاهتمام بالمراجعة الداخلية كآلية من آليات التي تفعل بها حوكمة الشركات وتدعمها عقب الفضائح المالية العالمية فقد جاءت المراجعة لدعم الشفافية و الإفصاح عن المعلومات المالية والحقائق لكل أصحاب المصالح والمساهمة في تفعيل حوكمة قرارات المسيرين.

وفي هذا الإطار سعينا من خلال دراستنا هذه الإحاطة بمدخل من مداخل الإدارة الحديثة (حوكمة الشركات) والتركيز على الآلية التي تطبق بها(المراجعة الداخلية)، وقد حاولنا من خلال تناولنا لموضوع "**المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل حوكمة الشركات**"معالجة إشكالية البحث والتي تتضمن: هل آلية المراجعة الداخلية دورا في تحسين حوكمة الشركات ؟.وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج وبناءا عليها تم تقديم مجموعة من التوصيات.

✓ **نتائج اختبار الفرضيات:**

لقد أثبت الدراسة صحة الفرضيات التي اعتمدنا عليها ،حيث يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في حوكمة الشركات من خلال فحص وتقييم جميع أنظمة الرقابة الداخلية وتحسين عمليات إدارة المخاطر وكذا تعظيم القيمة للأطراف ذات المصلحة في المؤسسة،حيث تعمل المراجعة الداخلية على زيادة المصداقية و العدالة في المؤسسة ومنع وتقليل حدوث الأخطاء والحد من الضياع ،الشيء الذي يزيد من تحسين الأداء وتقديم التوصيات اللازمة التي يحتاجها مجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة.

✓ **النتائج:**

من خلال الجانب النظري والتطبيقي لموضوع دراستنا توصلنا إلى مجموعة من النتائج ،نذكر منها:

- إن توفر الفهم الكافي لأهداف الشركة لدى المراجع الداخلي ،من خلال الخبرة والمعرفة في الميدان الذي ينتمي إليه ،وامتلاكه للقدرة والكفاءة على فهم طبيعة العمل وتحديد مناطق الخطورة المحتملة سيساهم في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية.
- إن إدارة المخاطر تعتبر من أهم ركائز الحوكمة في الشركات من خلال القيام بطمأنة المساهمين والأطراف ذات العلاقة بأن المخاطر المرتبطة بالشركة يتم السيطرة عليها ومتابعتها قبل حدوثها وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها.
- تطبيق حوكمة الشركات يحقق مزايا مختلفة يمكن أن تحل العديد من المشكلات التي تواجهها الشركات بشكل خاص وبشكل عام .

✓ **التوصيات:**

وفي الأخير نقترح مجموعة من التوصيات التالية:

- العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي في دعم تطبيقات الحوكمة وإحكام الرقابة على مختلف جوانب أداء الشركة.

- إلزام الشركات على العمل بالقواعد الأساسية لحوكمة الشركات مع فرض عقوبات على كل من يخالف التطبيق السليم لهذه القواعد.
- التأكيد على أهمية التنسيق والاتصال بين مختلف الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات وعقد اجتماعات دورية وسنوية من أجل تحقيق ذلك.
- توعية الأطراف ذوي العلاقة بأهمية المراجعة ودورها الفعال في دعم حوكمة الشركات وآليات تنفيذها.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	الصفحة
شكر وعرفان.	-
إهداء.	-
الملخص.	-
قائمة الأشكال.	-
قائمة الجداول.	-
المقدمة.	أ-ج
الفصل الأول :الإطار النظري لحوكمة الشركات.	
تمهيد	14
المبحث الأول :مدخل لحوكمة الشركات.	22-15
المطلب الأول :مفهوم حوكمة الشركات.	16-15
المطلب الثاني :مبادئ حوكمة الشركات.	20-16
المطلب الثالث :خصائص حوكمة الشركات.	20
المطلب الرابع :أهمية وأهداف حوكمة الشركات.	22-21
المبحث الثاني :آليات تطبيق حوكمة الشركات.	30-23
المطلب الأول : أطراف حوكمة الشركات.	23
المطلب الثاني :محددات حوكمة الشركات.	25-24
المطلب الثالث :أبعاد حوكمة الشركات ومراحل التطبيق.	27-25
المطلب الرابع : مقومات حوكمة الشركات.	27
المطلب الخامس :إدارة المخاطر.	30-28
خلاصة الفصل.	31
الفصل الثاني : الإطار النظري للمراجعة الداخلية.	
تمهيد.	33
المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية.	42-34
المطلب الأول :ماهية المراجعة.	35-34
المطلب الثاني : مفهوم المراجعة الداخلية.	36
المطلب الثالث :أهداف وأهمية المراجعة الداخلية.	38-36
المطلب الرابع :معايير المراجعة الداخلية .	42-39
المبحث الثاني : لجنة المراجعة ودورها في تفعيل حوكمة الشركات.	42
المطلب الأول :مفهوم لجنة المراجعة.	43
المطلب الثاني :مهام لجنة المراجعة.	43

المطلب الثالث :دور لجنة المراجعة.	45
المطلب الرابع : النظام الداخلي للجنة المراجعة.	46
المطلب الخامس : دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر لتفعيل مبادئ الحوكمة.	47
خلاصة الفصل .	48
الفصل الثالث:دراسة حالة مديرية الشؤون الخدمات الاجتماعية ناحية بسكرة لسوناطراك	
تمهيد.	50
المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة سوناطراك.	58-51
المطلب الأول : تعريف عام حول شركة سوناطراك	51
المطلب الثاني : فرع سوناطراك مديرية الشؤون الخدمات الاجتماعية ناحية بسكرة.	51
المطلب الثالث:الهيكل التنظيمي لمديرية الشؤون الخدمات الاجتماعية ناحية بسكرة.	52
المطلب الرابع : أهمية حوكمة الشركة بالنسبة لشركة سوناطراك.	58
المطلب الخامس :أهداف المراجعة الداخلية بالنسبة لشركة سوناطراك.	58
المبحث الثاني :تقديم القوائم المالية لمديرية الشؤون الاجتماعية سوناطراك ناحية بسكرة.	63-59
المطلب الأول :جدول حسابات النتائج 2019-2020.	59
المطلب الثاني :عرض الميزانية الوظيفية 2019-2020.	62-60
المطلب الثالث :تحليل الوضعية المالية باستعمال الميزانية.	63
الخاتمة	67
فهرس المحتويات	-
قائمة المراجع	-
الملاحق	-

قائمة المراجع

المراجع

1. تدقيق الحسابات و اطرافه في اطار منظومة حوكمة المؤسسات. **اشرف حنا ميخائيل**. القاهرة : اسم غير معروف، 2005. المؤتمر العربي حول التدقيق الداخلي في اطار حوكمة المؤسسات . صفحة 05.

2. **محمد مصطفى سليمان**. حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري. الاسكندرية : اسم غير معروف، 2006. الصفحات 15-16.

3. **عدنان بن حيدر بن درويش**. حوكمة الشركات ودور مجلس الادارة. بيروت -لبنان : اسم غير معروف، 2007. صفحة 19.

4. **علا محمد شوقي ابراهيم عيسى**. تأثير تطبيق حوكمة الشركات على مخاطر نظم المعلومات المحاسبية. 2015. صفحة 19.

5. **ابراهيم ،اسحاق نسمان**. دور ادارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة. فلسطين : اسم غير معروف، 2009.

6. دور مبادئ حوكمة الشركات فيمعالجة الفساد المالي والإداري. **عبة فريد و مريم طبني**. بسكرة : محمد خيضر، 2012. مقدمة للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري. صفحة 9.

7. **مصطفى يوسف كافي**. الازمة المالية الاقتصادية وحوكمة الشركات. عمات : مكتبة المجمع العربي، 2013. صفحة 234.

8. **طارق عبد العال حماد**. حوكمة الشركات،شركات قطاع عام وخاص ومصارف،المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات. القاهرة : الدار الجامعية، 2007. الصفحات 44-48. المجلد الطبعة الثانية.

9. **منير قوتال**. دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات الجزائرية(مذكرة ماستر). مكان غير معروف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ام البواقي : جامعة ام البواقي، 2014. صفحة 51.

10. تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية-دراسة حالة الجزائر. **امال عياري و ابو بكر خوالد**. بسكرة : جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012. الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري. صفحة 05.

11. **و سعيداني رشيد بوسافة سليمان**. لجنة التدقيق الداخلي كمبدئ لتفعيل الحوكمة في الشركات ورفع ادائها. الجزائر : اسم غير معروف، 19 و20 11, 2013.

12. **محمد مصطفى سليمان**. حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين. مكان غير معروف : الدار الجامعية-الإسكندرية، 2008. الصفحات 16-17.

13. دور آليات الحوكمةفي الحد من الفساد المالي والإداري. **زين الدين بروش و جابر دهيمي**. بسكرة : جامعة محمد خيضر ، 6-7ماي2012. ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري. الصفحات 6-7.

14. **علي مناد**. دور حوكمة الشركات في الاداء المؤسسي (أطروحة دكتوراه). مكان غير معروف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تلمسان : جامعة أبي بكر بلقايد، 2014. الصفحات 94-95.

15. **عبدلي لطيفة**. دور ومكانة ادارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية. تلمسان : اسم غير معروف، 2012.

16. **عبد السلام نشد محمود**. ادارة مخاطر المؤسسات الصناعية و التجارية والاصول العلمية. القاهرة : دار الثقافة العربية، 1989.

17. جدوى انشاء ادارة للمخاطر في الشركات الاستثمارية. **محمد عمر باطويح**.

18. **حماد عبد العال طارق**. ادارة المخاطر (افراد ، ادارات، شركات ، بنوك). الاسكندرية : الدار الجامعية، 2007.

19. **محمد هادي العدناني**. المراجعة والتدقيق بين النظرية والتطبيق. اليمن : اسم غير معروف، 1999.

20. **نادر حمد الجيران**. المراجعة بين النظرية و التطبيق. الكويت : مكتبة آفاق للنشر والتوزيع، 2011.

21. **المؤسسة العامة للتدريب الفني والمهني بالمملكة العربية السعودية المؤسسة العامةللتدريب**. مراجعة ومراقبة داخلية. المملكة العربية السعودية : اسم غير معروف، 2004.

22. **عبد اللطيف عبد الفتاح كمال**. نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مصطلحات تهم مراجع الحسابات. 10, 2002.

23. **وجدان علي احمد**. دور الرقابة الداخليةوالمراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة. رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيلشهادة ماجيستير. الجزائر : اسم غير معروف، 2010.

24. **عبد السلام اشتيوى ادريس**. المراجعة معايير واجراءات. مكان غير معروف : الدار الجماهيرية للنشر، 1990.

25. **عبد الفتاح الصحن**. الرقابة والمراجعة الداخلية. الاسكندرية : قسم المحاسبة والمراجعة، 1998.

26. **محمود السيد الناغي**. المعايير الدولية للمراجعة تحليل واطار للتطبيق. مكان غير معروف : المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2000.

27. **محمد الفيومي**. اصول المراجعة. مصر، الاسكندرية : المكتب الجامعي الحديث، 1998.

28. **محمد بوتين**. المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق. الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية، 2002.

29. **نقاز محمد**. دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار. رسالة ماجيستير. الاغواط : جامعة عمار ثلجي، 2007، صفحة 47.

30. **رضا خلاصي**. مرام الراجعة الداخلية للمؤسسة. الجزائر : دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2013.

31. **امين السيد احمد لطفي**. المراجعة الادارية وتقييم الاداء. الاسكندرية : الدار الجامعية، 2011.

32. **شحاتة السيد شحاتة**. دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لاحدث المعايير الدولية والامريكية. الاسكندرية : دار التعليم الجامعي، 2014.

33. لجنة التدقيق كمدخل لتغعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة. **بوسافة سليمان، سعيداني الرشيد**. 2015. المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية. صفحة 03.

34. **محمد سامي راضي، شوقي السيد فودة، صلاح الدين محسن حمد**. دور خصائص لجنة المراجعة وجودة المراجعة الداخلية في تخفيض اتعاب مراقب الحسابات.

35. دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات. **نعيمة يحياوي**. المسيلة : اسم غير معروف، 2012.

36. دور اللجنة في تحسين كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات. **دحدوح حسين**. 2008، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، صفحة 24.

37. **هدي خليل ابراهيم**. دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد من وجه نظر محاسبية. بغداد : مجلة كلية العلوم الاقتصادية، 2014، صفحة 38.

38. **عهد علي سعد**. الاثر المتوقع لحوكمة المؤسسات على مهنة المراجعة. 2009.س

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية

بسكرة في : 07 - 03 - 2023

إلى السيد : مدير مديرية الخدمات
الاجتماعية سوناطراك - بسكرة

الرقم : 226 / ك.ق.ت.ت / 2023

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالبان :

1 – **حفيظي سهام**

2 – **بن عيسى يسرى**

المسجلان بالسنة : **ثانية ماستر** تخصص : **محاسبة وتدقيق**

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

" المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مديرية الخدمات الاجتماعية سوناطراك "

تحت إشراف : **د/ عزوز ميلود**

في الأخير تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

عميد الكلية

نائب العميد للدراسات و المسائل المرتبطة بالطلبة
د . غربي وهيبة

Edité le : 11/05/2023 10:29
Par : by0044

SONATRACH s.p.a

UNITE : 0044 / DIRECTION AFFAIRES SOCIALES REGION DE

B I L A N

Exercice 2019

(Edition définitive)

ACTIF					PASSIF		
RUBRIQUE	N Brut	N Amort-Prov.	N Net	N-1 Net	RUBRIQUE	N	N-1 Net
ACTIF NON COURANT					CAPITAUX PROPRES		
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					Capital émis		
Immobilisations incorporelles					Capital non appelé		
Immobilisations corporelles	636 307 807,96	440 295 580,55	196 012 227,41	179 952 466,00	Prime et reserves (Réserves consolidées(1))		
Immobilisations en cours	192 780,00		192 780,00	66 753 249,65	Ecart de réévaluation		
Immobilisations financières	46 588 557,90		46 588 557,90	45 236 444,02	Ecart d'équivalence (1)		
Titres mis en équivalence - entreprises associées					**Résultat net(Résultat net part du groupe(1))**	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées					Autres capitaux propres Report à nouveau		
Autres titres immobilisés					Comptes de liaison	-88 731 152,73	92 101 278,02
Prêts et autres actifs financiers non courants	46 588 557,90		46 588 557,90	45 236 444,02	**Part de la société consolidante (1)**		
Impôts différés actifs	77 187 645,16		77 187 645,16	55 635 884,96	**Part des minoritaires (1)**		
TOTAL ACTIF NON COURANT	760 276 791,02	440 295 580,55	319 981 210,47	347 581 044,63	TOTAL CAPITAUX PROPRES - I	-88 731 152,73	92 101 278,02
ACTIF COURANT					PASSIF NON COURANT		
Stocks et en-cours	18 941 217,10	1 274 600,90	17 666 616,20	14 256 950,90	Emprunts et dettes financières		
Créances et emplois assimilés					Impots (différés et provisions)		
Clients	903 210,00		903 210,00	19 800,00	Autres dettes non courantes		
Autre débiteurs					Provisions et produits comptabilisés d'avance	300 638 147,37	157 863 270,43
Impôts					TOTAL PASSIF NON COURANT-II	300 638 147,37	157 863 270,43
Autres actifs courants	930 043,66		930 043,66	954 409,69	PASSIF COURANTS		
Disponibilités et assimilés					Fournisseurs et comptes rattachés	34 188 408,75	47 336 263,99
Placements et autres actifs financiers courants					Impôts		
Trésorerie	1 649 920,86		1 649 920,86	30 533,89	Autres dettes	95 035 597,80	65 541 926,67
					Trésorerie Passif		
TOTAL ACTIF COURANT	22 424 391,62	1 274 600,90	21 149 790,72	15 261 694,48	TOTAL PASSIF COURANT III	129 224 006,55	112 878 190,66
TOTAL ACTIF	782 701 182,64	441 570 181,45	341 131 001,19	362 842 739,11	TOTAL PASSIF	341 131 001,19	362 842 739,11
		Contrôle équilibre Actif ; Passif >>>	0,00	0,00			

سوناطراك
SONATRACH s.p.a
UNITE : 0044 / DIRECTION AFFAIRES SOCIALES REGION DE

Edité le : 11/05/2023 10:30
Par : by0044

B I L A N

Exercice 2020

(Edition définitive)

ACTIF					PASSIF		
RUBRIQUE	N Brut	N Amort-Prov.	N Net	N-1 Net	RUBRIQUE	N	N-1 Net
ACTIF NON COURANT					CAPITAUX PROPRES		
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					Capital émis		
Immobilisations incorporelles					Capital non appelé		
Immobilisations corporelles	642 605 222,63	496 986 541,09	145 618 681,54	196 012 227,41	Prime et reserves (Réserves consolidées(1))		
Immobilisations en cours	1 408 417,80		1 408 417,80	192 780,00	Ecart de réévaluation		
Immobilisations financières	41 221 089,41		41 221 089,41	46 588 557,90	Ecart d'équivalence (1)		
Titres mis en équivalence - entreprises associées					**Résultat net(Résultat net part du groupe(1))**	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées					Autres capitaux propres Report à nouveau		
Autres titres immobilisés					Comptes de liaison	-186 592 654,07	-88 731 152,73
Prêts et autres actifs financiers non courants	41 221 089,41		41 221 089,41	46 588 557,90	**Part de la société consolidante (1)**		
Impôts différés actifs	93 652 787,41		93 652 787,41	77 187 645,16	**Part des minoritaires (1)**		
TOTAL ACTIF NON COURANT	778 887 517,25	496 986 541,09	281 900 976,16	319 981 210,47	TOTAL CAPITAUX PROPRES - I	-186 592 654,07	-88 731 152,73
ACTIF COURANT					PASSIF NON COURANT		
Stocks et en-cours	23 555 463,91	1 290 869,64	22 264 594,27	17 666 616,20	Emprunts et dettes financières		
Créances et emplois assimilés					Impots (différés et provisions)		
Clients				903 210,00	Autres dettes non courantes		
Autre débiteurs					Provisions et produits comptabilisés d'avance	362 094 425,07	300 638 147,37
Impôts					TOTAL PASSIF NON COURANT-II	362 094 425,07	300 638 147,37
Autres actifs courants	945 702,59		945 702,59	930 043,66	PASSIF COURANTS		
Disponibilités et assimilés					Fournisseurs et comptes rattachés	35 705 201,63	34 188 408,75
Placements et autres actifs financiers courants					Impôts		
Trésorerie	5 232 635,52		5 232 635,52	1 649 920,86	Autres dettes	99 136 935,91	95 035 597,80
					Trésorerie Passif		
TOTAL ACTIF COURANT	29 733 802,02	1 290 869,64	28 442 932,38	21 149 790,72	TOTAL PASSIF COURANT III	134 842 137,54	129 224 006,55
TOTAL ACTIF	808 621 319,27	498 277 410,73	310 343 908,54	341 131 001,19	TOTAL PASSIF	310 343 908,54	341 131 001,19
		Contrôle équilibre Actif ¿ Passif >>>		0,00	0,00		

سوناطراك

sonatrach DIRECTION AFFAIRES SOCIALES REGION DE BISKRA (Edition Définitive) EDITE LE: 11/05/23 10:30:56

SONATRACH s.p.a

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

EN DINARS

UNITE DIRECTION AFFAIRES SOCIALES REGION DE BISKR 0044

31 DECEMBRE 2019

CPTE	DESIGNATION	N			N-1		
		EXTERNES	INTERNES	TOTAL	EXTERNES	INTERNES	TOTAL
70	Ventes et produits annexes	1 465 010,00	956 801 372,22	958 266 382,22	853 290,00	760 477 778,79	761 331 068,79
72	Production stockée ou destockée						
73	Production immobilisée						
74	Subventions d'exploitation						
	I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	**1 465 010,00**	**956 801 372,22**	**958 266 382,22**	**853 290,00**	**760 477 778,79**	**761 331 068,79**
60	Achats consommés	28 236 581,51	1 048 482,80	29 285 064,31	34 656 819,33	3 626 211,53	38 283 030,86
61	Services exterieurs	21 365 683,31	1 415 011,08	22 780 694,39	16 070 421,69	1 391 759,09	17 462 180,78
62	Autres services exterieurs	182 587 725,79	218 500,00	182 806 225,79	175 050 907,99	1 229 922,08	176 280 830,07
	II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**232 189 990,61**	**2 681 993,88**	**234 871 984,49**	**225 778 149,01**	**6 247 892,70**	**232 026 041,71**
	III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	**- 230 724 980,61**	**954 119 378,34**	**723 394 397,73**	**- 224 924 859,01**	**754 229 886,09**	**529 305 027,08**
63	Charges de personnel	540 227 752,26		540 227 752,26	420 249 798,29		420 249 798,29
64	Impôts,taxes et versements assimilés	485 781,00		485 781,00	53 781,00		53 781,00
	IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**- 771 438 513,87**	**954 119 378,34**	**182 680 864,47**	**- 645 228 438,30**	**754 229 886,09**	**109 001 447,79**
75	Autres produits opérationnels	519 203,05		519 203,05	4 506 461,68		4 506 461,68
65	Autres charges opérationnels	5 999 512,01	136 449,30	6 135 961,31	37 293 292,51	352 475,37	37 645 767,88
68	Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur	186 612 817,60		186 612 817,60	82 512 610,21		82 512 610,21
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions	1 344 444,50		1 344 444,50	5 030 130,00		5 030 130,00
	V. RESULTAT OPERATIONNEL	**- 962 187 195,93**	**953 982 929,04**	**- 8 204 266,89**	**- 755 497 749,34**	**753 877 410,72**	**- 1 620 338,62**
76	Produits financiers						
66	Charges financieres	13 344 493,31		13 344 493,31	8 641 811,00		8 641 811,00
	VI. RESULTAT FINANCIER	**- 13 344 493,31**		**- 13 344 493,31**	**- 8 641 811,00**		**- 8 641 811,00**
	VII. RESULTAT ORDINAIRES AVANT IMPOT (V+VI)	**- 975 531 689,24**	**953 982 929,04**	**- 21 548 760,20**	**- 764 139 560,34**	**753 877 410,72**	**- 10 262 149,62**
695/8	Impôts exigibles sur résultats ordinaires						
692/3	Impôts différés(variations)sur résultat ordinaires	- 21 548 760,20		- 21 548 760,20	10 262 149,62		10 262 149,62
	- TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES (c)	3 328 657,55	956 801 372,22	960 130 029,77	10 389 881,68	760 477 778,79	770 867 660,47
	- TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES (d)	957 311 586,59	2 818 443,18	960 130 029,77	764 267 292,40	6 600 368,07	770 867 660,47
	VIII. RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (c-d)	**- 953 982 929,04**	**953 982 929,04**		**- 753 877 410,72**	**753 877 410,72**	
77	Eléments extraordinaire (produits)						
67	Eléments extraordinaire (charges)						
	IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE						
	X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**- 953 982 929,04**	**953 982 929,04**		**- 753 877 410,72**	**753 877 410,72**	

سوناطراك

sonatrach DIRECTION AFFAIRES SOCIALES REGION DE BISKRA

(Edition Définitive) EDITE LE: 11/05/23 10:30:37

SONATRACH s.p.a

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

EN DINARS

UNITE DIRECTION AFFAIRES SOCIALES REGION DE BISKR 0044

31 DECEMBRE 2020

CPTE	DESIGNATION	N			N-1		
		EXTERNES	INTERNES	TOTAL	EXTERNES	INTERNES	TOTAL
70	Ventes et produits annexes	45 720,00	864 036 236,34	864 081 956,34	1 465 010,00	956 801 372,22	958 266 382,22
72	Production stockée ou destockée						
73	Production immobilisée						
74	Subventions d'exploitation						
	I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	**45 720,00**	**864 036 236,34**	**864 081 956,34**	**1 465 010,00**	**956 801 372,22**	**958 266 382,22**
60	Achats consommés	34 879 300,98	1 350 872,41	36 230 173,39	28 236 581,51	1 048 482,80	29 285 064,31
61	Services exterieurs	24 263 863,16	365 938,65	24 629 801,81	21 365 683,31	1 415 011,08	22 780 694,39
62	Autres services exterieurs	165 884 732,93	743 500,00	166 628 232,93	182 587 725,79	218 500,00	182 806 225,79
	II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**225 027 897,07**	**2 460 311,06**	**227 488 208,13**	**232 189 990,61**	**2 681 993,88**	**234 871 984,49**
	III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	**- 224 982 177,07**	**861 575 925,28**	**636 593 748,21**	**- 230 724 980,61**	**954 119 378,34**	**723 394 397,73**
63	Charges de personnel	528 581 305,23		528 581 305,23	540 227 752,26		540 227 752,26
64	Impôts,taxes et versements assimilés	726 381,00		726 381,00	485 781,00		485 781,00
	IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**- 754 289 863,30**	**861 575 925,28**	**107 286 061,98**	**- 771 438 513,87**	**954 119 378,34**	**182 680 864,47**
75	Autres produits opérationnels	224 030,11		224 030,11	519 203,05		519 203,05
65	Autres charges opérationnels	780 812,13	134 818,48	915 630,61	5 999 512,01	136 449,30	6 135 961,31
68	Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur	103 692 025,67		103 692 025,67	186 612 817,60		186 612 817,60
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions	1 522 222,25		1 522 222,25	1 344 444,50		1 344 444,50
	V. RESULTAT OPERATIONNEL	**- 857 016 448,74**	**861 441 106,80**	**4 424 658,06**	**- 962 187 195,93**	**953 982 929,04**	**- 8 204 266,89**
76	Produits financiers	15 875 127,74		15 875 127,74	13 344 493,31		13 344 493,31
66	Charges financieres						
	VI. RESULTAT FINANCIER	**- 15 875 127,74**		**- 15 875 127,74**	**- 13 344 493,31**		**- 13 344 493,31**
	VII. RESULTAT ORDINAIRES AVANT IMPOT (V+VI)	**- 872 891 576,48**	**861 441 106,80**	**- 11 450 469,68**	**- 975 531 689,24**	**953 982 929,04**	**- 21 548 760,20**
695/8	Impôts exigibles sur résultats ordinaires	- 16 465 142,25		- 16 465 142,25	21 548 760,20		21 548 760,20
692/3	Impôts différés(variations)sur résultat ordinaires	1 791 972,36	864 036 236,34	865 828 208,70	3 328 657,55	956 801 372,22	960 130 029,77
	- TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES (c)	858 218 406,59	2 595 129,54	860 813 536,13	957 311 586,59	2 818 443,18	960 130 029,77
	- TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES (d)						
	VIII. RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (c-d)	**- 856 426 434,23**	**861 441 106,80**	**5 014 672,57**	**- 953 982 929,04**	**953 982 929,04**	
77	Eléments extraordinaire (produits)	5 014 672,57		5 014 672,57			
67	Eléments extraordinaire (charges)						
	IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE	**- 5 014 672,57**		**- 5 014 672,57**			
	X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**- 861 441 106,80**	**861 441 106,80**		**- 953 982 929,04**	**953 982 929,04**	

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

السيد (ة) : بن عيسى يسرى الصفة :**طالبة ثانية ماستر**

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم : 208277979 والصادرة بتاريخ :2022/09/08

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم المالية والمحاسبة

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنوانها:

المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل حوكمة الشركات

دراسة حالة مدرية الشؤون الخدمات الاجتماعية ناحية بسكرة سوناطراك

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2023/06/07

توقيع المعني:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

السيد (ة): حفيظي سهام الصفة **طالبة ثانية ماستر**

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم : 208315001 والصادرة بتاريخ :2022/09/19

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم المالية والمحاسبة

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنوانها :

المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل حوكمة الشركات

دراسة حالة مدرية الشؤون الخدمات الاجتماعية ناحية بسكرة سوناطراك

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ :2023/06/07

توقيع المعني: