



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية



الموضوع

المراجعة الخارجية و مدى فعاليتها في حوكمة الشركات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة توزيع و صيانة العناد الفلاحي EDIMMA - الوادي -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية
تخصص: مالية و حوكمة المؤسسات
إعداد الطالب: الأستاذ المشرف:

طالم علي

عثماني سفيان

رقم التسجيل:/2014
تاريخ الإيداع	

الموسم الجامعي: 2013-2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

[وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون
وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم
تعملون].

سورة التوبة الآية: 104

الإسراء

إلى من قال فيهم المولى عز وجل:

وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا إما يبلغن عندك الكبر أحدهما أو كلاهما فلا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما (الإسراء: 23)

فضرا وشرفا اعترنهما فوق الواجب وأنا اهدي ثمرة هذا العمل المنوَّضِع إلى هجعة القلب وهبة الرب وكمال الود، إلى التي تعبت
لا ارتاح وسهرت لأنامر وحلمت لأنال، إلى الشمس التي تضيء صباحي والقمر الذي ينير ليالي أمي الحنون.

إلى من جرع الكأس فارغا ليستقني قطرة الحب، إلى من كلت أنا ملءه ليقدم لنا لحظة سعادة، إلى من حصد الأشواك عن ضربي
ليمهد لي طريق العلم إلى القلب الكبير أبي العزيز.

إلى من اظهرنا لي أجمل ما في الحياة إخوتي كل واحد باسمه، وإلى كافة الأهل والأقارب.

إلى جميع الأصدقاء الذين عرفهم طوال المشوار الدراسي

إلى كافة زملاء الدراسة

الصفحة	المحتوى
	شكر وعرهان
	الإهداء
I	فهرس المحتويات
V	فهرس الجداول والأشكال
VIII	ملخص الدراسة
أ- ز	المقدمة العامة
	الفصل الأول: المقاربة المفاهيمية للمراجعة والمراجعة الخارجية
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية المراجعة
03	المطلب الأول: مفهوم المراجعة
03	الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة
07	الفرع الثاني: تعريف المراجعة وخصائصها
10	المطلب الثاني: أنواع المراجعة وفروضها
10	الفرع الأول: أنواع المراجعة
14	الفرع الثاني: فروض المراجعة
15	المطلب الثالث: مبادئ وأهداف المراجعة
15	الفرع الأول: مبادئ المراجعة
17	الفرع الثاني: أهداف المراجعة
20	المبحث الثاني: المراجعة الخارجية
20	المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية
23	المطلب الثاني: خدمات المراجعة الخارجية وأنواعها
23	الفرع الأول: خدمات المراجعة الخارجية
24	الفرع الثاني: تقسيمات المراجعة الخارجية
25	المطلب الثالث: معايير المراجعة وعلاقتها بمراجع الحسابات
25	الفرع الأول: المعايير المهنية للمراجعة

27	الفرع الثاني: أهمية معايير المراجعة وعلاقتها بمسؤولية مراجع الحسابات
28	المبحث الثالث: المراجع الخارجي
28	المطلب الأول: ماهية المراجع الخارجي
33	المطلب الثاني: تنظيم مهنة المراجع الخارجي ومسؤولياته
36	المطلب الثالث: واجبات وحقوق المراجع الخارجي
37	المطلب الرابع: أهمية تقرير المراجع الخارجي
39	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات
41	تمهيد
42	المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات
42	المطلب الأول: نشأة وتطور نظام حوكمة الشركات
42	الفرع الأول: أسباب ظهور نظام حوكمة الشركات
45	الفرع الثاني: التطور التاريخي لظهور نظام حوكمة الشركات
46	المطلب الثاني : مفهوم حوكمة الشركات
50	المطلب الثالث: أهداف، أهمية ومزايا حوكمة الشركات
50	الفرع الأول: أهداف حوكمة الشركات
51	الفرع الثاني: مزايا حوكمة الشركات
53	الفرع الثالث: أهمية حوكمة الشركات
56	المبحث الثاني : أساسيات تطبيق حوكمة الشركات
53	المطلب الأول : محددات و أطراف حوكمة الشركات
56	الفرع الأول: محددات حوكمة الشركات
57	الفرع الثاني: أطراف حوكمة الشركات
58	المطلب الثاني: مبادئ و مقومات حوكمة الشركات
58	الفرع الأول: : مبادئ حوكمة الشركات
60	الفرع الثاني: مقومات حوكمة الشركات
61	المطلب الثالث: آليات حوكمة الشركات
64	المبحث الثالث: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

64	المطلب الأول: التكامل بين المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية في إطار الحوكمة
68	المطلب الثاني: آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات
71	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي
73	تمهيد
74	المبحث الأول : عموميات حول مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA
74	المطلب الأول : نشأة المؤسسة .
75	المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي للمؤسسة
78	المطلب الثالث :نشاط المؤسسة ومحيطها
80	المبحث الثاني: تطبيق إجراءات المراجعة الخارجية في مؤسسة EDIMMA بالوادي
80	المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية و عرض القوائم المالية لمؤسسة EDiMMA بالوادي
80	الفرع الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية
81	الفرع الثاني : عرض القوائم المالية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي.
85	المطلب الثاني : فحص وتقييم حسابات الميزانية لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي.
86	الفرع الأول: فحص وتقييم حسابات الاصول لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي
93	الفرع الثاني: فحص وتقييم حسابات الخصوم لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي
99	المطلب الثالث: فحص وتقييم اعباء وايرادات لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي
99	الفرع الأول: حسابات الاعباء
101	الفرع الثاني: حسابات الايرادات
102	المطلب الرابع: عرض التقارير المالية لشركة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي
106	خلاصة الفصل
107	الخاتمة العامة
113	قائمة المراجع
119	الملاحق

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
22	مسار المراجعة المحاسبية	(1-1)
51	أهداف حوكمة الشركات	(1-2)
52	مزايا تطبيق حوكمة الشركات	(2-2)
55	أهمية حوكمة الشركات	(3-2)

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
06	التطور التاريخي للمراجعة	(1-1)
13	التمييز بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية	(2-1)
62	آليات حوكمة الشركات.	(1-2)
82	حسابات الأصول الخاصة بسنة 2012 و 2013 لمؤسسة EDMMA بالوادي	(1-3)
83	عرض حسابات الخصوم لسنة 2013 لمؤسسة EDMMA بالوادي	(2-3)
84	حسابات النتائج لسنة 2013 لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي.	(3-3)
86	حسابات التثبيات الغير المتداولة لسنة 2012 وسنة 2013	(4-3)
88	حسابات المخزونات لسنة 2012 وسنة 2013.	(5-3)
89	يوضح جانب الحقوق بالسنة 2012 و سنة 2013	(6-3)
91	يوضح في حسابات الذم المالية لسنة 2012 و سنة 2013.	(7-3)
92	الحسابات المصرفية لشركة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي لسنة 2013	(8-3)
93	وضعية حساب الأموال الخاصة لسنة 2012 والسنة 2013	(9-3)
95	حسابات الخصوم الغير جارية لشركة EDIMMA 2012 و 2013.	(10-3)
97	حسابات الخصوم الجارية لشركة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي لسنة	(11-3)

	2012 و 2013	
99	أعباء مؤسسة لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي لسنة 2012 وسنة 2013.	(12-3)
101	إيرادات مؤسسة لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي لسنة 2012 وسنة 2013	(13-3)
104	أعلى خمس أجور مدفوعة في EDIMMA/SPA لسنة 2013	(14-3)
105	نتيجة السنوات الخمس الأخيرة 2009-2013.	(15-3)

ملخص المراجعة الخارجية ومدى فعاليتها في حوكمة الشركات الاقتصادية

- دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي (EDIMMA) -

تهدف هذه الدراسة إلى تبين دور المراجعة الخارجية ومدى مساهمتها في تفعيل حوكمة الشركات مع دراسة حالة إحدى المؤسسات الوطنية كمثل عن واقع الحوكمة في المؤسسات الجزائرية، حيث احتوت الدراسة على إبراز الإطار النظري للمراجعة الخارجية، والتي تضبطها معايير تسمى بمعايير المراجعة ، ذلك لمباشرة عملها بصفة قانونية وصفة مستقلة، وأيضاً المراجع الخارجي من خلال إبراز مسؤولياته وأهمية التقرير المعد من طرفه للمؤسسة والأطراف المعنية به .

كذلك التطرق إلى نظام حوكمة الشركات ،والتي تهدف لتقليل النزاعات في المؤسسات وضمان التوازن والاستقرار وتحسين أداءها، وهذا من خلال إبراز دور المراجعة الخارجية فيها .

ثم تأتي الدراسة الميدانية لمحاولة إبراز دور المراجعة الخارجية في مؤسسة EDIMMA باعتبارها ركن أساسي لنظام حوكمة الشركات في ظل التغيرات التي تحدث للاقتصاد الوطني والتوجه نحو اقتصاد السوق .

شهد العالم خلال العقود الثلاث الماضية انهيارات مالية و فضائح إدارية عديدة نتيجة القصور الذي تخلل القوانين و التشريعات التي تحكم ممارسة الأعمال و الأنشطة التجارية و التي أدت إلى حالات الإفلاس و العسر المالي ، مثل شركة انرون و شركة وورد كوم ... الخ ، و في ظل هذا الواقع سارعت الكثير من المؤسسات الدولية و بورصات الأوراق المالية و المنظمات المهنية في العديد من الدول بوضع مجموعة من القوانين و الضوابط و الأعراف و المبادئ الأخلاقية للرقابة على إدارة الشركة ، لحماية المستثمرين و الأطراف ذات العلاقة بالشركة من التلاعب المالي و تعزيز الثقة و المصداقية في المعلومات القوائم المالية ، و قد سميت هذه الضوابط و المبادئ بحوكمة الشركات .

كما دفعت هذه الانهيارات المؤسسات الاقتصادية لإيجاد وسائل أو تقنيات تساعدها على ترشيد قراراتها ، و من بين هذه الوسائل التدقيق أو المراجعة، حيث ظهرت هذه الأخيرة بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، ومع تطور النشاطات الاقتصادية وكبر حجم المؤسسة ورؤوس أموالها وجب الفصل بين الملكية و التسيير، وبذلك ظهر تخوف صاحب المال من عدم تطبيق سير تعليمات الإدارة، كما لوحظ مرور الزمن، أنه من المستحيل أن يشارك المساهمين في التسيير وحتى في حالة انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية غير ممكن في الغالب، لما قد تطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل، بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبيرة في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها فظهور المراجعة الذي يقوم بها شخص محترف محايد ومستقل وخارجي دليل يطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه فإذا كان هدف المراجع أثناء تدخله إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية قوة القانونية، فالمجالات المتعددة و المتشعبة أفرزت تعدد في أنواع و أهداف المراجعة لتصل إلى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي من أصول وخصوم؛ التي تدرس مختلف الأنشطة والوظائف في المؤسسة، والتي تهدف إلى تحديد الانحراف وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الاقتصادية.

وفي ظل هذا الواقع عمدت هذه المؤسسات إلى البحث عن الدور الحيوي للمراجعة و المراجعين الخارجيين في عمليات حوكمة الشركات حيث تعتبر هذه الأطراف وسيلة إشرافية علي جودة التقارير المالية ، كما تؤدي أيضا دورا هاما و أساسيا في الحوكمة ، فهي تمثل من خلال ما توفره من دقة التقارير المالية أداة هامة في تفعيل آليات الحوكمة ، فالحوكمة بطبيعتها ترتبط بمشكلة الوكالة ، و المعروف أن التقارير المالية القابلة

للمراجعة من قبل مراجع مستقل تلعب دورا أساسيا في حل مشكلة الوكالة، و تأكيدا لذلك فان الإرشادات المتعلقة بالحوكمة أشارت إلى أهمية التقارير و المعلومات المالية كأحد مقومات الحوكمة الجيدة .

(1) الإشكالية :

في ظل هذه المتغيرات و لتحقيق أهداف الدراسة فإن الإشكالية المطروحة هي كالاتي :
ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في زيادة فعالية حوكمة الشركات الاقتصادية؟.

و من هذه الإشكالية تتفرع عدد من الأسئلة الجزئية هي:

- 1- ما مفهوم حوكمة الشركات ، و ما هي أهم آليات تطبيقها؟
- 2- ما طبيعة المراجعة التي تمكن من تطبيق السليم للحوكمة ؟
- 3- هل استقلالية وموضوعية وجودة أداء المراجع الخارجي تساهم في تفعيل نظام حوكمة الشركات؟
- 4- هل نجاح المراجعة الخارجية يعكس نجاح حوكمة الشركات في القضاء على المشاكل التي تعاني منها؟

(2) الفرضيات:

- لكي نتمكن من حل ومناقشة هذه الإشكالية نقوم باعتماد الفرضيات الآتية :
- تحثل مبادئ حوكمة الشركات أهمية كبيرة خاصة بعد الأزمات المالية، حيث أنها تقدم للشركات مختلف القواعد التي تسمح بإدارتها بشكل جيد وبالتالي الزيادة من مصداقيتها وكفاءتها.
 - فعالية حوكمة الشركات تعتمد بشكل كبير على فعالية آلياتها وهو ما يحسن الأداء في المؤسسة .
 - استقلالية وموضوعية وجودة أداء المراجع الخارجي تساهم في تفعيل نظام حوكمة الشركات .
 - هناك علاقة موجبة بين المراجعة الخارجية وحوكمة الشركات، مع الحاجة للنهوض بهما لتحسين الأساليب التي تحوكم بها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

3) مبررات اختيار الموضوع:

توجد عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع نذكر منها على الخصوص:

- الاستفادة من الموضوع في الحياة المهنية والعملية ؛
- إثراء المكتبة الجامعية بهذا البحث المتواضع؛
- الضعف التي تعانيه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في هذا المجال؛
- لأن هذا الموضوع أو البحث ملائم لطبيعة التخصص .

4) أهمية الدراسة:

تظهر أهمية الدراسة من خلال تناول موضوع معاصر، حيث تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة، لأنه يساهم في رفع مستوى الكفاءة الاقتصادية والمحافظة على استقرار الأسواق المالية ورفع مستوى الإفصاح والشفافية في تلك الشركات، وكذلك محاولة إبراز الدور الهام لمراجعة الخارجية في تفعيل نظام حوكمة الشركات، الأمر الذي يؤدي إلي التقليل من المخاطر التي تتعرض لها الشركات، مما ينعكس إيجابا على قرارات المستثمرين وحركة سوق الأوراق المالية، وبالتالي تنشيط الاقتصاد.

5) أهداف الدراسة:

تتمثل الأهداف المتوخاة من الدراسة في :

- إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات، و التعرف على دوافع انتشارها و مزاياها،
- محاولة إبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة؛
- بحث ومناقشة دور المراجعة الخارجية كأحد ابرز دعائم تحقيق مفهوم الحوكمة.

6) حدود الدراسة :

تهتم الدراسة بدور المراجعة الخارجية في زيادة فعالية حوكمة الشركات الاقتصادية، وسيتم عرض مختلف المفاهيم المرتبطة بالموضوع ، في إطار التمهيد للدراسة الميدانية في مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي، وذلك لتطبيق إجراءات المراجعة الخارجية لتقييم المؤسسة للسنة المالية المنتهية

2013.

(7) صعوبات الدراسة :

- الجهد الكبير لتنسيق بين المباحث والفصول .
- صعوبة سرد الجانب النظري على الجاني التطبيقي وذلك حسب طبيعة نشاط المؤسسة و طريقة تقييم نظام رقابة الداخلية .
- ترجمة وفهم القوائم المالية وتحليلها لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي وهي مؤسسة محل الدراسة .

(8) منهجية الدراسة:

في ضوء طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى إلى تحقيقها فإن منهج الدراسة سيكون وصفيا تحليليا لكونه من أكثر المناهج استخداما في العلوم الاقتصادية والاجتماعية، ولكي نتوصل إلى نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة .

أما الجانب التطبيقي؛ فقد اعتمدنا فيه على منهج دراسة الحالة لإسقاط مجمل ما تم التطرق إليه في الجانب النظري للدراسة على الشركة محل الدراسة الشركة.

(9) الدراسات السابقة:

1- عمر علي عبد الصمد : دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، تخصص مالية و محاسبة ، جامعة المدية (2008-2009) .

و قد عالج الباحث هذه الدراسة في أربع فصول ، فتحدث في الفصل الأول عن الجانب المفاهيمي للحوكمة من خلال تحديد المفاهيم و الأهمية و مبادئ الحوكمة ، في حين عالج في الفصل الثاني الإطار العام للمراجعة الداخلية خصوصا و الضوابط الأساسية التي تقوم عليها مهنة المراجعة ، أما في الفصل الثالث فقد تناول مختلف ادوار التي تلعبها المراجعة الداخلية في حوكمة المؤسسات ، في حين تناول في الفصل الأخير دراسة ميدانية و تحليل آراء المهنيين و الأكاديميين فيما يخص مساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات .

2- حكيمة مناعي: تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة-الجزائر(2008-2009)

تدور إشكالية الدراسة في معرفة مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على شكل ومضمون تقارير المراجعة الخارجية مستقبلا، وقد عالجت الباحثة هذه الدراسة في أربع فصول مع فصل تمهيدي، حيث تناولت في الفصل التمهيدي المراجعة الخارجية وتطورها في الجزائر، أما في الفصل الأول فتم التطرق إلى تقارير المراجعة الخارجية، ثم الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في الفصل الثاني، في حين عالجت في الفصل الثالث تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، وفي الفصل الرابع فتناولت تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر (دراسة ميدانية).

3- عبيد نعيمة: دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات-دراسة حالة الجزائر- مذكرة ماجستير، تخصص مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، 2009 .

وقد تم تناول هذه الدراسة و الإجابة عن الإشكالية الأساسية ضمن أربع فصول ، حيث تناول الفصل الأول حوكمة المؤسسات -مفاهيم أساسية، في حين تناول الفصل الثاني آلية الرقابة والتطبيقات العالمية للحوكمة، أما الفصل الثالث فقد تطرقت إلى آليات الرقابة المباشرة ودورها في تفعيل حوكمة المؤسسات، وضم الفصل الأخير دراسة ميدانية حول تقييم خصوصيات الواقع الاقتصادي الجزائري من خلال قياس مدى تطابق آليات الرقابة مع ممارسات الحوكمة لإيجاد النقائص التي من الممكن ملاحظتها في هذه الممارسات.

4- فاتح سردوك: دور المراجعة الخارجية بالنهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية، رسالة الماجستير ، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير و علوم تجارية، جامعة المسيلة، 2004.

عالج الباحث هذه الدراسة من خلال ثلاث فصول، ففي الفصل الأول فقد تم التطرق إلى الإطار النظري لمراجعة الحسابات، أما في الفصل الثاني فتناول الإطار العملي لمراجعة الحسابات و الذي تم من خلاله تتبع مختلف المراحل والممارسات المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات، أما في الفصل الأخير فتطرق فيه إلى دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم .

(10) هيكل الدراسة:

لمعالجة موضوع الدراسة وللإجابة على الإشكالية المطروحة مع اختبار صحة الفرضيات المقترحة فقد تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول؛ فصلين نظريين وفصل تطبيقي حيث :

- الفصل الأول: "المقاربة المفاهيمية للمراجعة والمراجعة الخارجية" وتناول هذا الفصل ثلاثة مباحث ؛ حيث يتحدث المبحث الأول عن ماهية المراجعة والمبحث الثاني عن المراجعة الخارجية ،أما بالنسبة للمبحث الثالث فتم التطرق إلى المراجع الخارجي .

- الفصل الثاني: "دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات الاقتصادية" وتناول هذا الفصل ثلاثة مباحث؛ حيث خصص المبحث الأول إلى ماهية حوكمة الشركات، أما في المبحث الثاني فقد تم التطرق إلى أساسيات تطبيق حوكمة الشركات من خلال إبراز محددات، مبادئ ومقومات واليات الحوكمة، أما في المبحث الثالث فقد تناول إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات الاقتصادية.

- الفصل الأخير فقد حاولنا إسقاط الموضوع في الواقع من خلال دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي، حيث سيتم التعريف بالمؤسسة محل الدراسة و التعريف بمهامها ثم تحليل سير ومراحل عملية المراجعة الخارجية ، وتقرير محافظ الحسابات لديها، للوقوف على مدى فعاليتها في الشركة.

تمهيد :

تعتبر المراجعة ميدان واسع، عرف تطورات كبيرة متواصلة صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية والمالية المستعملة، يصعب فيها يوم بعد يوم التسيير إذ تكثر فيها العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة، الأخطاء والانحرافات .

ومنه فان المراجعة تنطلق من فرضيات وأسس حتى تحقق بذلك وظيفتها التي قامت من اجلها. وللقيام بهذا العمل كان لابد من توفير معايير تخص الجوانب الشخصية المرتبطة بالمراجع، بهدف الوصول إلى إبداء رأي فني محايد ومستقل يعبر عن مدى سلامة القوائم المالية، يصاغ في تقرير تضبطه هو الآخر مجموعة من الشروط الشكلية و الموضوعية، لذا سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المقاربة المفاهيمية للمراجعة والمراجعة الخارجية وذلك في ثلاثة مباحث ؛ يتضمن الأول ماهية المراجعة بصفة عامة ، والمبحث الثاني إلى المراجعة الخارجية، بينما سيتم التطرق إلى المراجع الخارجي في المبحث الثالث .

المبحث الأول : ماهية المراجعة

إن تطور عملية المراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة، لهذا فإن المراجعة تعتمد على مبادئ و فرضيات تجعلها تتماشى مع التغيرات الكبيرة التي عرفها الاقتصاد العالمي، و لذلك فإنه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى ماهية المراجعة من خلال التطور التاريخي لها وتعريفها؛ بالإضافة إلى أهميتها ومبادئ وأهداف المراجعة .

المطلب الأول : مفهوم المراجعة

الفرع الأول : التطور التاريخي للمراجعة

يعود ميلاد المراجعة إلى نشأة الدولة وملكيتهها للمال العام وإدارتها بالنيابة عن الشعب، إذ كانت آنذاك المراجعة مرادفة للرقابة المالية "LE CONTOLE" والتي عرفتها الحضارات الإنسانية قديما و بدرجات متفاوتة ، ونتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل البشرية أخذت المراجعة مفهومها الأوسع، و يظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مرت بها المراجعة على تعددها، حيث تنقسم إلى خمسة مراحل¹.

أولاً: الفترة السابقة لسنة 1500 ميلادية²:

اهتمت المراجعة في هذه الفترة باستماع المراجع إلى الحقائق ووزنها بواقع تجربته، فكان اصطلاح (AUDITOR) سائداً، وهو مشتق من أصل الكلمة اللاتينية (AUDIRE) بمعنى يستمع، حيث كانت الحكومات المركزية في ذلك الوقت تفوض سلطة جباية الضرائب العينية و النقدية مجموعة من الموظفين يقومون بإمساك سجلات لإثبات حركة جباية الضرائب ، و عينة مراقبي المالية لفحص هذه السجلات و التأكد من صحتها ،و تركز اهتمام المراجع في البداية على منع التلاعب من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية و التأكد من أمانة الحائزين لها .

¹ بوسماحة محمد: معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، (2002/2001)، ص03.

² حسن القاضي، حسين دحوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الورق، عمان، 1999، ص1.

ثم تطور مجال العمل بان أصبح التجار يستعينون بالمراجعين للتحقق من سلامة الثروات التي كانت تعود به السفن من العالم القديم (أوربا) فاننتقل الدور من التأكد من أمانة الأشخاص المسؤولين عن الحيازة المادية للأصول إلى المراجعة التفصيلية للسجلات والحسابات.¹

ثانيا الفترة الممتدة من (1500-1905) .

انتعش التجاري في أوروبا وخاصة إيطاليا خلال هذه الحقبة، وبرزت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية ، وبظهور نظام القيد المزدوج* . أمكن تسجيل العمليات التجارية بصفة منظمة²، وتطور هدف المراجعة في أن يتحاشى الأخطاء والتلاعب ويكشفها عن طريق الفحص المفصل للعمليات طبقا للقياس والتسجيلات في الدفاتر والسجلات.

كما تميزت بظهور أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا 1581 حيث تأسست كلية **ROXONATI**. كانت تتطلب 6 سنوات تمرينيه بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة

ثالثا: الفترة الممتدة من 1850-1905.

بعد ظهور الثورة الصناعية، حصل تغير شامل للمجتمع وبالتالي ظهرت الحاجة إلى تكوين وحدة اقتصادية ، ومن هنا بدا اهتمام المحاسبة بتسجيل عمليات الوحدة الاقتصادية وليس الاهتمام بتسجيل عمليات صاحب الوحدة ، ومن هنا بدا اهتمام المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القيمين على أموالهم وممتلكاتهم، عزز هذا صدور قانون الشركات البريطانية سنة 1862 و الذي نص ضمن بنوده على ضرورة مراجعة شركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات .

أما أهداف المراجعة حتى نهاية هذه الفترة كانت كالآتي³:

1. اكتشاف الغش والخطأ ؛

2. اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية ؛

¹ عبد الفتاح محمد الصحن, محمد ناجي درويش, المراجعة بين النظرية والتطبيق, الدار الجامعية, القاهرة, 1998, ص24.

² Sasi.d:comptabilite de l'euterprise et système économique, l'espertence algérienne, opu, alger,1991, p23.

³ حمادي التميمي, مدخل التدقيق من الناحية النظرية والعملية, الطبعة الثالثة, دار أوائل النشر, عمان- الأردن, 2006, ص 17.

3. اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية .

رابعا : الفترة الممتدة من 1905 حتى 1960 م .

في هذه الفترة و خاصة بعد سنة 1940 و بظهور الشركات الكبيرة ، و تبني أنظمة الرقابة الداخلية و التي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتماد كليا في عملية المراجعة، حدثت ثلاث تغيرات هامة في ممارسة مهنة المراجعة هي¹:

1. التحول من مراجعة الحسابات مراجعة تفصيلية إلى المراجعة بالعينات كأساس لإبداء الرأي حول مدى عدالة القوائم المالية .
2. تطور في اختبارات التي كان يقوم بها المراجع لتقسيم نظام الرقابة الداخلية .
3. اعتبار اكتشاف الغش والاحتيال هو احد أهداف عملية المراجعة .

خامسا : الفترة ما بعد 1960 م

عرفت هذه المرحلة ازدهارا كبيرا للمراجعة حيث شهدت التأكيد على :

- خلال هذه الفترة و حتى نهاية الثمانينات تطورت المراجعة بشكل كبير نتيجة عدد من الأحداث، من أهمها انهيار العديد من المؤسسات، ففي الولايات المتحدة الأمريكية انهارت مؤسسات القروض و الادخار savings and Industry و كان من أسبابها وجود و تلاعبات من قبل القائمين عليها، وكذلك الانهيار غير المتوقع للعديد من المؤسسات و الشركات في العالم في أكتوبر 1987 م و المعروف بانهيار الأسواق المالية. وخلال هذه الأحداث صدرت عدد من المعايير تطالب المراجعين بمسؤولية اكبر نحو اكتشاف الغش و التقرير عنها، و التأكيد على أهمية الرقابة الداخلية و دورها في منع الغش و التلاعب .
- أما خلال فترة التسعينات فقد تأثرت مهنة المراجعة بعدد من الأحداث، فقد ظهر مزيد في حالات الفشل و الانهيار في العديد من المؤسسات كانت نتيجة الغش و التصرفات غير القانونية، كما حصلت تطورات هامة في أسلوب المراجعة وفي عملية وضع معايير المراجعة، وكان السبب في تلك التغيرات يرجع إلى العديد من الأحداث أهمها²:

¹ إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسات المهنية، الطبعة الأولى، قسم المحاسبة، كلية التجارة، مصر، 2004، ص ص 11، 12.
² عبد سعد شريم، لطفي حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، طبعة منقحة، مركز أمين للنشر والتوزيع، صنعاء- اليمن، 2007، ص 23.

1. انتشار مفهوم العولمة في الاقتصاد العالمي و الحاجة إلى مكاتب مراجعة ضخمة تخدم عملائها حول العالم بكفاءة .
2. قضية التعقيدات المتزايدة في بيئة الأعمال و تزايد استخدام أنظمة الحاسب الآلي في المؤسسات .
3. أدى استمرار المنافسة في أعمال المراجعة إلى استخدام التكنولوجيا والى الكثير من الأساليب تحليل الأعمال المتقدمة في عملية المراجعة .
4. استمرار زيادة التكاليف التي تستعمله مكاتب المراجعة نتيجة لارتفاع مبالغ التأمين وزيادة الدعاوي القضائية المرفوعة ضدها .
5. زيادة التدخلات الحكومية في شؤون المهنة بفرض المزيد من المتطلبات أثناء عملية المراجعة .

وخلصة القول أن المراجعة في الوقت الحاضر أصبحت تقوم على العينات الإحصائية للعمليات المختلفة للعمليات المختلفة المختارة على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع ، وتعتمد اعتمادا كبيرا على نظم الرقابة الداخلية المطبقة فعلا بالمؤسسة ، وأصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسات، أما اكتشاف الغش والتلاعب وغيرها فهو هدف ثانوي وليس أساسي ،ومن ذلك نستنتج أن المراجع ليس مسؤولا عن عدم اكتشاف أي تلاعب او غش إذا ما اثبت عدم تقصير وفي إتباع الإجراءات الضرورية للمراجعة الضرورية للمراجعة في سبيل تحقيق المعايير المراجعة المقبولة .

والجدول التالي يبين تطور التاريخي للمراجعة

الجدول رقم (1-1) التطور التاريخي للمراجعة.

الفترة الزمنية	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 ق المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السراق على اختلاس الأموال ، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة فاعليه، حماية الأموال
1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في	منع الغش وتأكيد

مصداقية الميزانية	المحاسبة او قانوني		
تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الحكومة ، المساهمين	من 1900 إلى 1940
الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الحكومة، المساهمين، البنوك،	من 1940 إلى 1970
الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبة ومعايير المراجعة	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الحكومة ، هيئات أخرى والمساهمين	1970 إلى 1990
الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل احترام المعايير ضد الغش العالمي	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الحكومة وهيئات أخرى والمساهمين	من 1990 إلى يومنا هذا

المصدر محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات في الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر. 2010 ص ص 7-8 .

الفرع الثاني : تعريف المراجعة وخصائصها

أولا - تعريف المراجعة

- تعريفها لغويا : أن كلمة مراجعة او تدقيق "auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "audire" ومعناها يستمع¹، حيث كان المراجع يستمع في جلسة الاستماع العامة، التي تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المراجعين تقريرهم .

¹ Jacque renard, theorie et pratique de l'audit interne, 3^{ème} édition d'organisation, 2000,p27.

- تعريفها اصطلاحاً :

هناك العديد من التعاريف التي أعطيت للمراجعة، و سيتم ذكر أبرزها فيما يلي :

1. تعريف "أمين السيد احمد لطفي " عرف المراجعة على أنها " تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة المعلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير محاسبية مقررة عن طريق جمع و تقييم أدلة إثبات المراجعة (قرارات ومصادقات وملاحظات واستفسارات وفحص) مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها " .¹
2. كما عرف "bonnault et germond" المراجعة على أنها " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام القواعد و القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، من اجل تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية و نتائج المؤسسة " .²
3. كما عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها " مسعى او طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من التقنيات، المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا إلى معايير التقييم، و تقدير مصداقية وفعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم " .³
4. كما عرف خالد أمين المراجعة على " أنها فحص أنظمة الرقابة والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقاديا منتظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة " .⁴
5. ومن التعاريف الشاملة للمراجعة، هو ما عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية بان المراجعة " عملية منضمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية أو تقسيمها بطريقة موضوعية

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات و إجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2005 ص02.

² L.collin et vallin.o: audit et contrôle interne, aspect financier, opérations et stratégique, paris,1992,p17.

³ حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص13.

⁴ خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مطبعة الإتحاد، عمان، 1980، ص10.

لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المستفيدة " ¹

ويتضح من خلال التعاريف السابقة أن المراجعة هي عملية منهجية تمر بمراحل (خطوات) هي فحص السجلات المحاسبية والبيانات للتأكد من سلامة العمليات المسجلة والتحقق فيها بهدف الحكم على مصداقية القوائم المالية الختامية وإيصال التقارير الناتجة عن المرحلتين السابقتين إلى أطراف المعنية سواء داخل المؤسسة أو خارجها. وعليه فإنه يمكننا تقديم تعريف شامل للمراجعة كالآتي :

" المراجعة هي عملية منهجية منضمة تقوم على فحص موضوعي للبيانات والسجلات المحاسبية المتعلقة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية للمؤسسة، والتأكد من درجة تطابق هذه العمليات والمعايير المقدرة وإيصال النتائج والتقارير إلى الأطراف المعنية "

ثانيا- خصائص المراجعة :²

يمكن أن نستخلص أهم سمات المراجعة انطلاقا من التعاريف الوارد عن جمعية المحاسبة الأمريكية، وذلك على النحو التالي :

1. عملية المراجعة هي عملية منتظمة وبالتالي تستوجب وضع خطة عمل مسبقة؛
2. ضرورة التقسيم الموضوعي والخالي من الذاتية أي ذاتية المراجع الذي يقوم بالعملية؛
3. تبرير النتائج التي يتوصل إليها المراجع بمجموعة من الأدلة والقرائن؛
4. ضرورة تطابق العمليات والأحداث الاقتصادية والتقسيم من طرف المراجع مع المعايير الموضوعية، وضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المراجع من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول البيانات والمعلومات التي يقوم بدراستها؛
5. إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى المستعملين المعنيين الأطراف الطالبة لتقييم المراجع .

¹ محمد سمير الصبان، محمد الفيومي: المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعية، بيروت، 1990، ص18.

² حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة- الجزائر، ص ص 12، 13.

المطلب الثاني : أنواع المراجعة وفروضها

الفرع الأول : أنواع المراجعة والمراجعين

أولاً - أنواع المراجعة

تختلف تقسيمات المراجعة بين الكتاب فهناك من قسمها حسب نطاق العمل إلى مراجعة كلية وأخرى جزئية، او من حيث زمن إجراء المراجعة إلى مراجعة مستمرة ومراجعة نهائية، او من حيث الالتزام إلى مراجعة إلزامية ومراجعة غير إلزامية ، او من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة إلى مراجعة داخلية و مراجعة خارجية، ولكن التقسيم الحديث يقسم المراجعة إلى الأنواع التالية:¹

- مراجعة القوائم المالية ؛

- المراجعات التشغيلية (مراجعة النشاط)؛

- مراجعات الالتزام .

مراجعات القوائم المالية

تهتم هذه المراجعات، بفحص ما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة أو تعرض بعدالة القوائم المالية طبقاً لمعايير مقررّة (مبادئ محاسبية مقبولة متعارف عليها GAAP).معايير المحاسبة الدولية، او القوانين اللوائح السارية)².

هذا النوع من المراجعة يتم من قبل شخص مستقل ومحايّد ومؤهل ومدرب علمياً وعملياً ومجاز للممارسة مهنته.³

1-2- المراجعات التشغيلية:

تهتم المراجعات التشغيلية، بفحص كافة او بعض أجزاء من الإجراءات التشغيلية للمؤسسة لأغراض تقسيم فعالية وكفاءة التشغيل.⁴ ويسمى أحياناً هذا النوع بمراجعة النشاط، ولا تقتصر هذه المراجعة على المحاسبة فقط، حيث أنها قد تتضمن تقسيم الهيكل التنظيمي والتسويقي وطرق الإنتاج وتشغيل الحاسب الالكتروني وعادة ما يتم تقديم توصيات للإدارة لأغراض تحسين الأداء.

¹ هادي التميمي، مدخل التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار أوائل للنشر، عمان- الأردن، 2004، ص23.

² أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص28.

³ هادي التميمي، مرجع سابق، ص24.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص28.

1-3- مراجعات الالتزام:

تتمثل مراجعة الالتزامات، عملية فحص الإجراءات المؤسسة لتحديد ما إذا كانت المؤسسة تتسع الإجراءات المقررة او القواعد او اللوائح المحددة عن الطريق سلطة أعلى.

وتقيس مراجعة الالتزام مدى تقييد المؤسسة بالمعايير المقررة، وكمثال التفتيش الذي يقوم به البنك المركزي على البنوك التجارية للتأكد من أن تعليمات وقوانين البنك المركزي قدتم تطبيقها بصورة صحيحة، او التفتيش الذي تقوم المؤسسة المراجعة للتأكد إن إجراءات الجودة (النوعية) التي وضعتها المؤسسة المراجعة نفسها او الجمعيات المهنية قد طبقت بصورة جيدة، وعموما تتمثل نتائج المراجعات الالتزام في تقارير عادة توجه إلى الجهات التي قامت بوضع السياسات والإجراءات .

ثانيا: أنواع المراجعين:

-يمكن التمييز بين نوعين رئيسيين من المراجعين -مراجعين داخليين ومراجعين خارجيين مستقلين.

2-1- المراجعين الداخليين:

المراجع الداخلي هو ذلك الشخص الموظف في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، إذا يتعين على جميع المؤسسات أن يكون لديها قسم للمراجعة الداخلية والذي يشمل فحص أنشطة المؤسسة وتقديم تقرير حولها إلى الإدارة العليا او إلى لجنة المراجعة لأجل مساعدة الإدارة للوصول إلى أهدافها، ويشمل عمل المراجع الداخلي المراجع التشغيلية ومراجعة الالتزام وإعطاء الاستشارات الضرورية، وتعتبر المراجعة الداخلية صمام الأمان للإدارة العليا للتأكد من أن السياسات والإجراءات الموضوعة من قبلها قد تم تطبيقها بصورة صحيحة، كما أن استقلالية المراجع الداخلي متربص بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي او مع لجنة المراجعة.¹

ويمكن تلخيص مهام المراجع الداخلي فيما يلي :²

أ- مراجعة وتقسيم كفاءة القيود المحاسبية والسجلات والمعاملات المالية والبيانات الإحصائية ومدى الاعتماد عليها؛

ب- التأكد من حماية الأصول بكافة أنواعها وإنها مسجلة بدقة وتم معاملتها محاسبيا وفقا للأصول، وان الإجراءات المحاسبية المعمول بها تضمن الكشف عن النواقص او التلف؛

¹ هادي التميمي، المرجع السابق، ص83.

² حكيمة مناعي، مرجع سابق، ص20.

- ج- التأكد من إتباع وتطبيق خطط الإدارة وسياساتها وإجراءاتها؛
د- تقديم الملاحظات المقرونة بالتوصيات اللازمة الممكن إتباعها .

2-2- المراجعين الخارجيين المستقلين

اختلف الألقاب للمراجع الخارجي من دولة لأخرى، ففي الجزائر يطلق عليه محافظ الحسابات، وفي بعض الدول يطلق عليه مراقب الحسابات او مندوب الحسابات او المحاسب القانوني، إلا إن هذه الألقاب لم تغير الدور الأساسي له، فهو ذلك الشخص المؤهل عميا وعمليا لمراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية من غير الموظفين او المساهمين فيها، ويتمتع باستقلالية تامة، و يقوم المراجع الخارجي عادة بمراجعة نظام الرقابة الداخلية و القيود و السجلات المحاسبية مراجعة انتقادية قبل إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية .

وسواء كان المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) يعمل بمفرده او من خلال مؤسسة، او مكتب محاسبة، فهو يحتفظ بصفته كمهني مؤهل ومدرب ومستقل ومحايد .

ومن خلال بيان أنواع المراجعين (المراجع الداخلي - المراجع الخارجي) يتضح أن هناك أوجه تشابه بينهما يمكن حصرها فيما يلي¹:

أ- كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال، يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية و التي يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها في إعداد التقارير المالية النافعة؛

ب- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع او تقليل حدوث الأخطاء و التلاعب و الغش ؛

وعلى الرغم من التشابه بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، إلا أن هناك اختلافات بينهما يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي :

¹ حكيمة مناعي, مرجع سابق, ص21.

الجدول رقم (1-2) : التمييز بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية

البيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
الهدف	1. تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف و اكتشاف الأخطاء و التلاعب في الحسابات؛ 2. التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات .	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها .
علاقة القائم بالمراجعة بالمؤسسة	موظف من داخل المؤسسة (تابع)	شخص طبيعي او معنوي مهني من خارج المؤسسة (مستقل)
نطاق المراجعة	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع، كما أن طبيعة عمل المراجع الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على مراجعة جميع عمليات المؤسسة .	يتحدد نطاق العمل وفق للعقد الموقع بين المؤسسة و المراجع الخارجي، و العرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة المراجعة، و غالبا ما تكون المراجعة الخارجية تفصيلية او اختيارية وفق لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة محل المراجعة .
التوقيت للأداء المناسب	1. يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية؛ 2. اختيارية وفق لحجم المؤسسة.	1. يتم الفحص مرة واحدة(نهائية) او خلال فترة دورية او غير دورية طوال السنة المالية؛ 2. قد يكون كامل او جزئي؛ 3. إلزامية وفق للقانون السائد .
المستفيدين	إدارة المؤسسة	1. قراء القوائم المالية؛ 2. أصحاب المصالح؛ 3. إدارة المؤسسة .

المصدر : احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 18

الفرع الثاني : فروض المراجعة

تتمثل أهم الفروض التي تعتمد عليها المراجعة في الآتي¹:

1. قابلية البيانات المالية للفحص : تتمحور المراجعة على فحص البيانات و المستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة و مصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى و تتمثل هذه المعايير في :
 - ملائمة المعلومات ؛
 - قابلية الفحص ؛
 - عدم التحيز في التسجيل ؛
 - قابلية القياس الكمي ؛
2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة : يقدم هذا الفرض على تبادل المنافع بين المراجع و الإدارة ، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ قرارات صائبة ، و العكس كذلك بالنسبة للمراجع بمدته بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد و صائب، على واقع و حقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.
3. خلو القوائم المالية وأية معلومة من أي أخطاء عادية او تواطئية : يشير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تم التواطؤ فيها، خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها .
4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية : أن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء و التلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا ، كما يجعل المراجعة اقتصادية وعلمية .
5. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية : يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفق للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشر حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية، وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى مركز المالي والحقيقي لها .²

¹ محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، مرجع سابق، ص 80.

² محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 34.

6. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل، ما لم يوجد دليل عكس ذلك : يقوم هذا الفرض على احد مبادئ المحاسبة الأساسية والهامة المتمثل في مبدأ الاستمرارية، والذي ينظر إلى المؤسسة أنها مستمرة في عملها في المستقبل المنظور دون أن يكون لها هدف او حاجة لتصفيتها او التوقف عن العمل او محاولة الحصول على الحماية من الدائنين بموجب القوانين والأنظمة.¹
- هذا الفرض يعني أن المراجع إذا اتضح له أن المؤسسة رشيدة في تصرفاتها ونظام الرقابة سليم فانه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل .
7. مرقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط : رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المراجع تأديتها لعميله، فانه يحضر عليه تأدية مثل هذه الخدمات عندما يطلب منه إبداء رأيه الفني المحايد في المادة محل المراجعة، وان يقتصر عمله على مهمة إبداء الرأي فقط دون غيرها، لأنه لن يكون موضوعيا الا راجع قرارات إدارية سبق أن أدى بشأنها خدمة للإدارة.²
8. يلتزم المراجع بالالتزامات المهنة المحددة او القابلة للتحديد : بناء على هذا الفرض يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من المراجع عند مزاولته لعمله، و يكون هذا الفرض مع الفروض السابقة أساسا قويا لتحديد مسؤولية المراجع اتجاه عمله، واتجاه الزبائن واتجاه زملائه³

المطلب الثالث : مبادئ و أهداف المراجعة

الفرع الأول : مبادئ المراجعة⁴

تناول هذه المبادئ يتطلب تحديد ركنين وهما ركن الفحص و ركن التقرير :

1. المبادئ المرتبطة بركن الفحص :

أ- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي : يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيانها .

¹ أحمد حلمي جمعة, تطور مسؤولية الإدارة ومدققي الحسابات بشأن تقييم إستمرارية المنشأة, مجلة المرقق, العدد(66/65), نيسان 2006, ص13.
² نصر صالح محمد, نحو إطار نظري عام للمراجعة, أثره على معاييرها, طبعة1, منشورات الدراسات العليا, ليبيا 2004, ص170.
³ محمد سمير الصبان, الفيومي, مرجع سابق, ص33.
⁴ محمد الفيومي, أصول المراجعة, المكتب الجامعي الحديث, الإسكندرية, 1996, ص32.

ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري : يعني أن يشمل الفحص أهداف المؤسسة الرئيسية و الفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير .

ج- مبدأ الموضوعية في الفحص : يشير إلى ضرورة العقل إلى حد أقصى ممكن، من عنصر التقدير الشخصي، وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، والتي يكون احتمال حدوث الأخطاء فيها اكبر من غيرها .

د- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية : يشير إلى وجوب مدى فحص الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص مدى الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكون رأي المراجع الصحيح لدى المراجع عن الأحداث في المؤسسة و هذه الكفاية هي مؤشر المناخ السلوكي لها وهو تعبير ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة و السلطة و الحوافز و الاتصال و المشاركة .

2. المبادئ المرتبطة بركن التقرير :

أ- مبدأ كفاية الاتصال : يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير الشخص القائم بعملية المراجعة أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير .

ب- مبدأ الإفصاح : يشير إلى مراعاة عن كل من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية و التغير فيها و إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات و الدفاتر و السجلات .

ج- مبدأ الإنصاف : يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين و المهتمين بالمؤسسة سواء أطراف داخلية او خارجية .

الفرع الثاني : أهداف المراجعة

تطورت أهداف المراجعة على مر الزمن، نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة والأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، لذلك سيتم إبراز الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية:¹

1. الوجود والتحقق : يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية و القوائم المالية الختامية موجودة فعلا؛ حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تفر، مثلا بالنسبة للمخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي او المادي للمخزونات .

2. الملكية والمديونية : تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزامات عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات او الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية او خارجية .

3. الشمولية او الكمال : بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومات بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات شاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية تمد بصلة إلى الحدث ، بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من أهم الأحداث المحاسبية .

4. التقييم والتخصص : تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى تقييم الأحداث المحاسبية وفق للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات او إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية ، وبانسجام مع البادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

أن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الاتي :

¹ محمد التهامي، طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص16.

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش
 - الالتزام بالمبادئ المحاسبية ؛
 - ثبات طرق المحاسبية من دورة إلى أخرى .
5. العرض والإفصاح : تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية و المتمثلة في المعلومات المعدة وفق معايير الممارسة المهنية ، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية ، أن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة .
6. إبداء رأي فني : يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص و التحقق من العناصر التالية :
- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة ؛
 - مراقبة عناصر الأصول ؛
 - مراقبة عناصر الخصوم ؛
 - التأكد من التسجيل السليم للعمليات ؛
 - التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة ؛
 - محاولة كشف أنواع الغش ، التلاعب والأخطاء ؛
 - تقييم الأداء داخل النظام و المؤسسة ككل ؛
 - تقييم الأهداف والخطط ؛
 - تقييم الهيكل التنظيمي .

ومما سبق ذكره فان الهدف العام والأساسي للمراجع من وراء الفحص الإنتقادي للقوائم المالية وكل ما هو محاسبي ومالي هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية وصدق تلك الوثائق، وهو هدف عام متفق عليه دوليا حيث ان المراجع حسب جمعية المحاسبين الأمريكية ، يدرس تلك القوائم بهدف إعطاء الرأي

حول الصورة الفوتوغرافية للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، فينهي المراجع مهمته بالإدلاء بهذا الرأي النهائي المحايد و المدعم بأدلة في تقريره .

المبحث الثاني: المراجعة الخارجية

أصبحت مهنة المراجعة الخارجية تواجه طلبا متزايدا على خدماتها نتيجة حاجة أصحاب المصلحة في المؤسسات خاصة الملاك و الدائنين لها، وإدراكهم لضرورة تعيين شخص مستقل عن المؤسسة، من أجل إبداء رأي حول كفاءة أداء إدارة المؤسسة لوظائفها، لهذا سيتم التطرق في هذا المبحث لماهية المراجعة الخارجية ومختلف خدماتها وتقسيماتها بالإضافة إلى معاييرها .

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية

وسيتم التطرق في هذا المطلب كمختلف تعاريف المراجعة الخارجية (القانونية) وأيضا المراجعة المحاسبية الخارجية .

أولا : تعريف المراجعة الخارجية

1. المراجعة الخارجية هي علم تتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع .من طرف شخص خارجي محايد ومستقل عن المؤسسة بهدف إبداء رأي فني محايد في تغيير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المؤسسة وعن مركزها المالي في نهاية فترة زمنية محددة¹ كما تعرف المراجعة الخارجية بأنها فحص مستقل وصريح للقوائم المالية وكل التسجيلات والعمليات للمؤسسة ،هذه الدراسة يقوم بها محافظي الحسابات مؤهلين وذوي خبرة ،بهدف ضمان مصداقية القوائم المالية والتقارير الإدارية الأخرى لوضع كامل مسؤولية المؤسسة في تسيير أموال المقرضين و أيضا تسمح لنا بالتعرف على ضعف وعيوب أنظمة الرقابة الداخلية² .

¹ خالد راغي الخطيب ، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل للنشر والتوزيع الطبعة الأولى ،الأردن ،1998، ص 92.

² Conseil superieur de la technique comptable, colloque sur le contrôle interne et l'audit dans l'entreprise, palais des nations ,1988,p 07

في حين تعرف المراجعة الداخلية على أنها تلك المراجعة التي تدخل في إطار تدخل في إطار مهمة ذلك الشخص المحترف المحايد أي الخارجي عن المؤسسة قصد إبداء الرأي والمصادقة على شرعيته وصدق الحسابات.¹

من خلال التعاريف السابقة للمراجعة الخارجية نستخلص التعريف الشامل التالي :

"المراجعة الخارجية هي فحص والتأكد من مصداقية الحسابات والقوائم المالية والنتائج الختامية التي تمت من طرف مراجع خارجي مستقل عن هذه المؤسسة وإبداء رأي الفني المحايد في شكل تقرير , والتي تخدم أصحاب المؤسسة ."

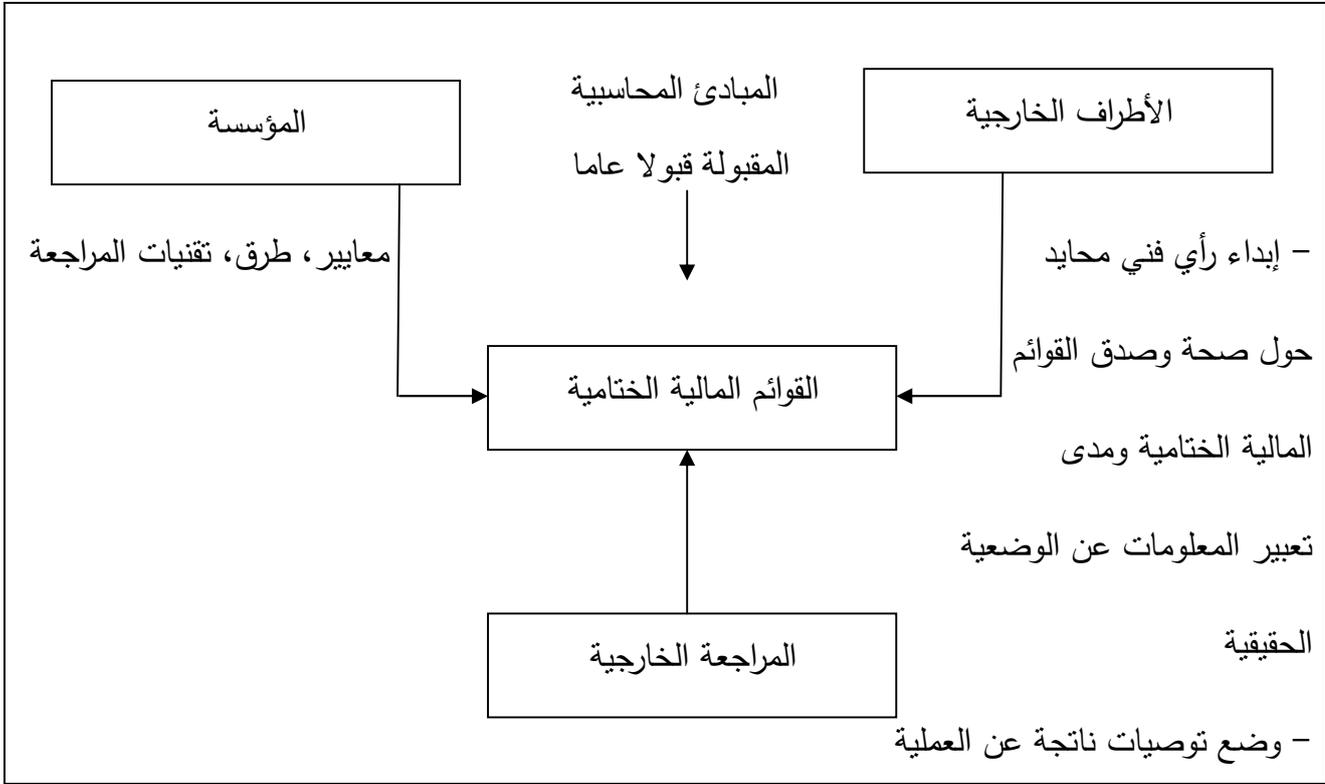
ثانيا : المراجعة المحاسبية الخارجية لها

حسب تعريفنا للمراجعة الخارجية على أنها مراجعة يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة بغية فحص مختلف التسجيلات المحاسبية والقوائم المالية و إبداء رأي حول شرعية المعلومات المقدمة و إعطاءها مصداقية لتتال القبول لدى مستعملي هذه المعلومات, وللتأكد من أن كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل , لابد أن تكون حقيقية وصحيحة التقسيم والتسجيل أي وقت وقوعها , صحيحة التمرکز .

والشكل التالي يوضح مسار المراجعة المحاسبية للمؤسسة في ظل المراجعة الخارجية :

¹ Mokhtar belaidoud, pratique de l'audit, bertj , editions ,alger ,2008, p 04

الشكل رقم (1-1) : مسار المراجعة المحاسبية الخارجية .



المصدر : محمد التهامي طواهر مسعود صديقي, مرجع سابق , ص 32.

يبين هذا المخطط أن هذا النوع من المراجعة ينشأ بناءً على الاحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة للمؤسسة من أجل فحص السجلات والبيانات المحاسبية وتقسيم نظام الرقابة الداخلية بغية الحصول على معلومات تعكس الوضعية الحقيقية ويتخذ على أساسها القرارات المستقبلية .

وعليه فإنه يمكننا تحديد أهداف المراجعة المحاسبية الخارجية في النقاط التالية¹:

— كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل

— كل عملية تم تسجيلها لابد أن تكون

• حقيقية

• صحيحة التقسيم

• صحيحة التسجيل

¹ محمد التهامي طواهر , صديقي مسعود , مرجع سابق , ص 31

- مسجلة في وقت وقوعها
- صحيحة التمرکز

المطلب الثاني: خدمات المراجعة الخارجية و أنواعها

الفرع الأول: خدمات المراجعة الخارجية

تعمل مكاتب المحاسبة والمراجعة على تقديم العديد من الخدمات في عدة مجالات وبصفة عامة يمكن حصر هذه الخدمات فيما يلي :

1. خدمات لإدارة المؤسسة والمساهمين :

إن إدارة المؤسسة عند قيامها بوظيفة التخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات الصحيحة والدقيقة وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة , ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق من طرف شخص محايد , ولذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية .

إن المراجعة الخارجية تمكن المساهمين على الوقوف على ممتلكاتهم , وضمان استخدام الموارد المتاحة استخدام أمثل , و بكفاءة عالية , فالمراجع الخارجي يقوم بإعداد تقرير بعد القيام بفحص دقيق للحسابات , وأنظمة الرقابة الداخلية يقدمه إلى الجمعية العامة العادية للمساهمين , هذا التقرير يتضمن رأي سليما حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج الدورة المالية , فالمراجعة الخارجية تخدم المساهمين بمساعدتهم على الإطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة¹.

2. خدمات للموردين وإدارة الضرائب

إن المراجعة الخارجية تسمح للموردين بالإطلاع على الوظيفة المالية الحقيقية للمؤسسة مما يحدد درجة التعامل معها , فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية للمؤسسة جيدة و أنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في آجال استحقاقها فإن ن المورد سيوسع نطاق التعامل مع المؤسسة وتكون درجة الثقة أكبر . أما إذا ما تبين له أن الوضعية المالية للمؤسسة سيئة فإن المورد يكون أكثر حذر في تعامله مع المؤسسة .

¹ خالد راغي الخطيب , خليل محمود الرفاعي , مرجع سابق , ص 11

كما تعتمد إدارة الضرائب في تحديد الوعاء الضريبي و احتساب الضريبة على المعلومات التي تتحصل عليها من إدارة المحاسبة, فإذا كانت هذه المعلومات صحيحة والنتائج مبنية بشكل سليم يعكس الحقيقة , فإن الضريبة تكون حقيقية أما إذا كانت المؤسسة تعمل على إخفاء المعلومات الحقيقية عن إدارة الضرائب قصد التهرب أو التقليل من مبلغ الضريبة, فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن المؤسسة بفحص العمليات ونتائجها مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي ونتائج المؤسسة مما يساعدها على تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي .

3. خدمات لنقابة العمال

تعطي المراجعة الخارجية صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة, مما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال, ففي حالة تتمتع المؤسسة بمركز مالي جيد وبالمقابل تكون الأجور منخفضة, فهذا يدفع بنقابة العمال للتفاوض مع إدارة المؤسسة على أساس صحيح للرفع من قيمة الأجور .

4. خدمات لتسيير الموارد المتاحة

يتوصل المراجع الخارجي أثناء القيام بعملية الفحص والمراجعة إلى نقاط الضعف في التسيير, فيقوم بتحديدوها والعمل على الحد منها وتحسين السير وهذا من خلال تقديم توصيات واقتراحات من شأنها الرفع من درجة كفاءة الإدارة, واستخدام الموارد المتاحة استخدام أمثل .

الفرع الثاني : تقسيمات المراجعة الخارجية

يفرق في الواقع بين ثلاث أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات وهي¹:

1. المراجعة القانونية

أي التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين والمعين من طرف المساهمين وغيرهم , وتهدف إلى المصادقة على شرعية وصدق الحسابات وتطبيق مبدأ عدم التدخل في التسيير, كما أن التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات ترسل إلى المساهمين أو مجلس الإدارة أو الجمعية العامة .

2. المراجعة التعاقدية :

أي التي يقوم بها شخص محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا والمهمة تكون محددة حسب اتفاقية تهدف إلى المصادقة على

¹ محمد بوتين : مرجع سابق , ص 27

شرعية وصدق الحسابات وتقديم إشارات لتحسين التسيير، والتقارير ترسل إلى المديرية العامة أو مجلس الإدارة.

3. الخبرة القضائية :

أي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة تهدف إلى إعلام العدالة بالأوضاع المالية والمحاسبية للمؤسسة وتقديم مؤشرات بالأرقام، ترسل التقارير إلى القاضي المكلف بالقضية، والخبير يجب أن يكون مسجل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء وطريقة عمله تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة .

المطلب الثالث : معايير المراجعة وعلاقتها بمراجع الحسابات

الفرع الأول: المعايير المهنية للمراجعة

تعتبر معايير المراجعة أداة قياس جودة الأداة في مهنة المراجعة، وهي تعني أساس للمقارنة

أولاً: المعايير العامة

وتسمى المعايير العامة أو الشخصية، وذلك لأنها تتعلق بشخص مراجع الحسابات، وهي ثلاث معايير حسب الآتي¹:

1. التأهيل العلمي والعملية: على القائم بعملية المراجعة أن يكون مؤهلاً علمياً وعملياً بطريقة تمكنه من أداء مهامه كمراجع، وتتبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف عديدة تعتمد على أي المراجع عن مختلف القوائم المالية ويجب توفر الثقة لدى هؤلاء الأطراف.
2. الحياد والموضوعية والاستقلال: يجب توفر عنصر الاستقلالية أو الحياد في كل عمل، يوكل للمراجع، بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمراجع وعدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب السلطات العليا في الدور الذي يقوم به المراجع.
3. العناية المهنية الواجبة: يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 50.

ثانيا: معايير الأداء المهني¹

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة وتتمثل في:

1. التخطيط والإشراف: يقوم المراجع بتخطيط مسبق ودقيق لعمله وأن يشرف على المساعدين إشرافا مناسباً.
2. دراسة وتقسيم نظام الرقابة الداخلية: لابد من دراسة وافية وشاملة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة للوصول إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها مستقبلاً.
3. الحصول على دليل إثبات المراجعة: ويعني الحصول على قرائن وإثباتات كافية نتيجة لعملية الفحص والاستقصاء لتكون أساساً ملائماً لإعداد التقرير حول القوائم المالية .

ثالثاً- معايير إعداد التقرير :²

ينبغي على المراجع أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأيه الفني والمحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وذلك من أجل العناصر التالية:

- يجب أن يوضح في التقرير ما إذا كانت القوائم قد تم تصويرها وعرضها وفق للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها .
- أن يوضح مدى ثبات المؤسسة على إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية وما إذا كانت القواعد المطبقة مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة مسبقاً.
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة.
- يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة، وبناء على هذا المعيار يمكن تقسيم رأي المراجع إلى الأنواع التالية:

1. رأي نظيف

2. رأي مقيد(وجود ملاحظات)

¹ محمد سمير الصبان, عبد الله هلال, الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات, الدار الجامعية, الإسكندرية, 1997, ص85.
² نفس المرجع, ص86.

3. رفض إبداء الرأي

4. عدم القدرة على إبداء الرأي

الفرع الثاني: أهمية معايير المراجعة وعلاقتها بمسؤولية مراجع الحسابات¹

ظهرت معايير المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية في أوائل الخمسينات، وقد تعرضت هذه المعايير لكثير من الدراسات والبحوث من جانب العاملين في ميدان المحاسبة، كما ظهرت دراسات وبحوث أخرى تعمل على تطوير تلك المعايير وتوسيعها.

ففي الجزائر تم تحديد اجتهادات تلاءم أوضاع وظروف المجتمع، والأخذ بالمعايير الملائمة لقطاع الأعمال واستبعاد ما لا يكون كذلك.

تهدف معايير مراجعة الحسابات إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة، وتعتبر بمثابة مقياس الأداء المهني حيث تعتبر هذه المعايير بمثابة النمط الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات .

كما أن المراجع مسؤولاً عن عدم اكتشاف الغش أو التلاعبات في القوائم المالية نتيجة لفشله في القيام بالفحص وفق لمعايير المراجعة المتعارف عليها. فيمكن منع الغش والتلاعب ويكون ذلك عن طريق وضع نظام محاسبي سليم ووجود نظام فعال للرقابة الداخلية ويؤدي الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات لتقسيم نظام الرقابة الداخلية وتحديد إمكانية الاعتماد عليه وذلك عن طريق دراسة مدى دقة وترابط الأعمال المختلفة و إجراء الاختبارات التي يرى أنها ضرورية.

¹ بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص73، ص74

المبحث الثالث: المراجع الخارجي

إن المراجعة الخارجية كمهنة تشغل حيز كبير في الوسط المحاسبي والاقتصادي ولها معايير و أسس التي تتضمنها كما أشرنا سابقا, لذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى المراجع الخارجي الذي يتكون من أربعة مطالب وهي كالآتي:

المطلب الأول: ماهية المراجع الخارجي

هناك عدة تعاريف للمراجع الخارجي نذكر منها:

أولا- تعريف المراجع الخارجي: ما نصت عليها المادة 02 من قانون 01/10 المؤرخ في 29 ماي 2010

"هو كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص, وتحت مسؤولية تنظيم المحاسبة و الحسابات من كل نوع وفحصها واستقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهنة للقيام بصفة تعاقدية".¹

كما عرفه عبد الفتاح الصحن, أنه "ذلك الشخص يكون قانوني ومستقل والمحايد وليس له علاقة مباشرة بالمؤسسة, ويمكن الاعتماد عليه. حيث تعرض عليه كافة البيانات المحاسبية والمالية و أن تشمل هذه المعلومات المحاسبية والمالية رأيه المكتوب والموقع منه بشأنها"².

وما نصت عليه المادة رقم 02 من قانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 ماي 2010 " يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص, تحت أي تسمية كانت, مهنة خبير محاسبي أو محافظ حسابات أو مهنة محاسب معتمد, إذا ما توفرت في الشروط المنصوص عليها قانونا"³.

ونجد أن الشروط التي نصت عليها المادة رقم 02 من قانون 01/10, فهي تتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد, وهذا ما نصت عليه المادة رقم 08 من نفس القانون, ونذكر أهمها وهي كالآتي:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, القانون 01/10, المؤرخ في 29/05/2010, العدد 42, ص 04
² عبد الفتاح الصحن, محمد السيد سريا: الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي, الدار الجامعية, مصر 2004, ص 197
³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, مرجع سابق, ص 04

- أن يكون جزائري الجنسية
- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة
- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسبي, أن يكون حائز على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.
- بالنسبة لمحافظ الحسابات, أن يكون حائز على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
- بالنسبة لمحاسب معتمد, أن يكون حائز على شهادة جزائرية لمحاسب معتمد أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة .
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- ألا يكون قد صدر في حكمه بارتكاب جنحة أو جناية تمس بشرف المهنة.
- أن يكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في مصف للخبراء أو الغرف الوطنية لمحافظ الحسابات أو بالنسبة للمنظمة الوطنية المعتمدة.
- أن يؤدي اليمين القانونية وهي كالاتي كما نص عليها القانون وذلك في المادة رقم 06 "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف, والله على ما أقول شهيد.
- تمنح الشهادات والإجازات المذكورة سابقا من معهد التعيين المختص بالوزير المكلف بالمالية أو المعهد المعتمد من طرفه.
- لا يمكن لأي مراجع خارجي أن يسجل في الجدول, ما لم يكن له عنوان مهني خاص.

المجلس الوطني للمحاسبة:

بتطبيق أحكام المادتين رقم 05/04 على التوالي من قانون 01/10 المؤرخ في 25/05/2010 نص المادتين "ينشأ المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية, ويضم ثلاثة أعضاء منتخبين من كل تنظيم مهني على الأقل, أما اللجان التي يتكون منها المجلس هي :

لجنة الاعتماد, لجنة التكوين, لجنة الانضباط والتحكم, لجنة مراقبة النوعية¹.

الجهات المتعلقة بالمراجعة الخارجية:

1. المفتشية العامة للمالية: من مهام المفتشية العامة للمالية مراقبة التسيير المالي والمحاسبي:
 - مصالح الدولة والجماعات المحلية.
 - باقي المؤسسات المستفيدة من رقابة الدولة وما ينوبها.
2. المفتشية العامة للوزارات, هيكله وزارية مكلفة بفحص التسيير الداخلي للمؤسسات من نفس القطاع من أجل:
 - تتبع تطور برنامج عمل كل قطاع
 - اقتراح حلول من أجل التسيير الحسن للعمليات وتحصيل الأهداف المسطرة.
3. مجالس المحاسبة: يتولى مجالس المحاسبة الرقابة على تسيير الأسهم العمومية في مكان وضعها القانوني, المؤسسات أو الشركات أو الهيئات, التي تملك فيها الدولة².
4. محافظة الحسابات: تمثلها مجموعة أشخاص تقوم برقابة الخارجية ذات طابع قانوني تنفذ على مختلف العمليات المحاسبية الخاصة بشركات الأسهم مهامها:
 - إجراء كل الفحوصات ومختلف أشكال الرقابة اللازمة والأساسية.
 - فحص كل عمليات المؤسسة.
5. خبير محاسبي: مختص مستقل, والتي تمنح له التأهيل لفحص كل خصوصيات المؤسسة محل التقسيم, من أجل نجاح الرقابة لمختلف حسابات المؤسسة,
 - رقابة دورية دائمة و محاسبية
 - رقابة خاصة من أجل التدقيق في الحسابات والبحث عن النقائص.
 - خبراء مكلفين من قبل المحاكم في حالة التعرض للإفلاس والتسوية القضائية أو وقوع اختلاسات.

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية, مرجع سابق, ص04.

² سعودي بالقاسم, تدقيق مراجع الحسابات, الملتقى الدولي حول تأهيل المؤسسة الاقتصادية, المؤسسة بين حرية المبادرة ورقابة السلطة العامة, جامعة الجزائر 2004, ص34.

ثانيا: صفات المراجع الخارجي

إن المراجع الخارجي يجب أن تتوفر فيه صفات شخصية و أخلاقية تؤهله للقيام بواجباته المهنية على أكمل وجه، وحتى يكون عمله مرضي، ورأيه موضوع ثقة، نجد من بين هذه الصفات مايلي¹:

1. أمانة والنزاهة : يجب أن يكون مراجع الحسابات أميناً ونزيهاً في عمله، يعطي العمل حقه، ويعمل بضميره، ويبدل أقصى طاقته العملية والفنية في تنفيذ عمله، وأن يضمن في تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها.

2. المحافظة على أسرار المهنية :

المراجع موضع ثقة، وهو يطلع بحكم على تفاصيل أسرار عملائه، وتقضي التقاليد المهنية في جميع المهن، وليس في مهنة المراجعة والمحاسبة وحدها.

3. الصبر واللباقة والقدرة على التصرف:

المراجعة عملية شاقة وتحتاج إلى صبر في الدراسة والبحث عن الحقيقة، كما أنها تستدعي أيضا اللباقة في التعامل مع العملاء وفي معاملة موظفي المؤسسة، مما يؤدي إلى خلق جو من التوتر وعدم الثقة بين المراجع والموظفين.

4. الكفاءة المهنية:

يجب أن يكون مراقب الحسابات متمكن من المراجعة عملا وعلما، وأن يكون قادرا على معرفة الكثير من المعلومات الاجتماعية والإنسانية التي لها علاقة بالمراجعة والمحاسبة، ولكي يستطيع مراجعة العمليات على تنوعها و اختلافها.

ثالثا: مهام المراجع الخارجي.

طبقا لما تنص عليه المادة 23 من قانون 01/10 المؤرخ في 2010/05/25 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات (المراجع الخارجي) فإنه يقوم محافظ الحسابات بالمهام التالية²:

¹ إبراهيم علي عشاوي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، دون سنة نشر، ص ص 57، 58.
² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 23، مرجع سابق، ص 07.

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
 - يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
 - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
 - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيحال للقائمين بإدارة أو المسيرين لشركة المعينة مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
 - يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة والمؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه, ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها, دون التدخل في التسيير,

- ويرتب عن مهام محافظ الحسابات مايلي:

- تقرير مصادقة والتحفظ أي بدون تحفظ على انتظار صحة الوثائق السنوية و صورة صحيحة.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول اتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تطورات نتيجة السنوات الخمس الأخيرة.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير حول ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

نستنتج من خلال هذه المهان أن المراجع الخارجي يقوم بمجموعة من العمليات التي تساعده في أداء مهمته بصورة نهائية وفعالية في المؤسسة التي يقوم بمراقبتها حساباتها، وتتجسد هذه الأخيرة في ثلاث مهام رئيسية كمايلي¹:

1. الفحص: يعني بذلك مجموعة الإجراءات التي مراجع الحسابات في مراجعة العمليات وكافة المعلومات والبيانات المالية المسجلة في السجلات المحاسبية ويساعده في ذلك مساعديه من المراجعين.
2. التحقق: وهي المهمة الثانية من مهام المراجع الخارجي ومفادها التحقق من صدق البيانات الواردة في القوائم المالية الختامية التي تعدها الإدارة.
3. إعداد التقرير: وتعتبر المهمة الأخيرة من مهام مراجع الحسابات وتعني نقل الصورة واضحة ودقيقة من نتيجة عمليات المراجعة والفحص والتحقق لكافة القوائم والتقارير المالية.

المطلب الثاني: تنظيم مهنة المراجع الخارجي ومسؤولياته

أولاً: تنظيم مهنة المراجع الخارجي

لممارسة مهنة المراجع الخارجي لابد من التطرق إلى الخطوات التالية²:

-التعيين: إن قيام النشأة بتعيين مراجع الحسابات يعطيها الفرصة لممارسة بعض الضغوط عليه مادامت سلطة التعيين بحوزة إدارتها، وفي هذا المجال ولتجنب هذا الضغط نجد أن بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، ومن أجل دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي، فقد أوكلت حق التعيين وتحديد الأتعاب إلى لجنة المراجعة الخارجية بالمنشأة حتى لا تمارس إدارتها أي ضغط على المراجع.

وقد حدد القانون التجاري الجزائري كيفية تعيين مراجع الحسابات من خلال المادة 715 مكرر 04 (المرسوم التشريعي 08/93 مؤرخ في 1993/04/25) "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوب الحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، ونختارهم من بين المهنيين المسجلين بجدول المصنف الوطني."

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سريا، مرجع سابق، ص 200، 201 .

² فاتح سردوك: دور المراجعة الخارجية بالنهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة الماجستير، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير و علوم تجارية، جامعة المسيلة، 2004، ص 47.

- العزل: إن تمتع إدارة المنشأة بصلاحيّة عزل مراجع الحسابات الخارجي المستقل يمثّل مصدر تهديد الاستقلالية وحياد المراجع, بحيث تقوم إدارة بعزل المراجع إذا لم يلبي مطالبها ويتبع توجيهاتها, ويوصى في هذا المجال أن يقوم المراجع الجديد باتصال المراجع القديم للوقوف على أسباب عزله وما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارسها إدارة المنشأة على حياده واستقلاله قبل تعيينه عوضاً عنه, وتلعب الجمعيات والمؤسسات المهنية دوراً هاماً في التأكيد على هذه الإجراءات.

وقد تطرق القانون التجاري الجزائري إلى انتهاء مهمة مراجع الحسابات في الحالة العادية والتمثلة بانتهاء مدة المهنة الموكلة له وهي ثلاث سنوات, إضافة إلى حالات العزل والتي تطرق لها القانون التجاري من خلال المادتين 715 مكرر 08, 715 مكرر 09. والتي أعطت المساهمين الذين يمثلون أقل من 2/1 من رأس مال الشركة حق اللجوء للعدالة عن طريق الجهات المختصة بطلب عزل مراجع و إنهاء مهامه بناء على أسباب مبررة.

- الأتعاب: تحدد الجمعية العامة للمساهمين باتفاق مع محافظ الحسابات أتعاب محافظي الحسابات طبقاً للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية في إطار التشريع المعمول به.¹

ثانياً: مسؤوليات المراجع الخارجي.

يعتبر المراجع على العموم مسؤولاً مسؤولية بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج, وهو مسؤول مسؤولية مدنية, جزائية و تأديبية.²

1. المسؤولية المدنية: تصبح مسؤولية مراجع الحسابات مسؤولية مدنية, سواء اتجاه المؤسسة محل المراجعة أو اتجاه الغير, إذا أخطأ أثناء تأديته لعمله وتسبب هذا الخطأ بضرر للغير, بمعنى أنه لتوافر أركان المسؤولية المدنية للمراجع يشترط توافر مايلي:
 - وجود خطأ صادر عن المراجع أو من ينوب عنه;
 - حدوث ضرر للغير نتيجة هذا الخطأ
 - وجود رابطة بين الخطأ والضرر

¹ القانون التجاري, 2003, ص153.

² محمد بوتين, مرجع سابق, ص58.

وكذلك تعتبر المسؤولية المدنية بما جاء فيهم القانون الجزائري 01/10 المؤرخ في 25/05/2010، للمادة 61، "يعد محافظ الحسابات، مسؤولاً تجاه الكيان المراقب، وعن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته مهامه"¹.

كي أوضحت هذه المادة، أنه يعد محافظ الحسابات متضامن تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالف أحكام هذا القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا أثبت أنه بمتطلبات عادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات.

2. المسؤولية الجزائية: إن المراجع وأثناء قيامه بعمله، قد يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانوناً، وذلك في حالة اتساع نطاق الضرر من الشخص المعنوي إلى المجتمع، وهنا يكون المراجع مسؤولاً مسؤولية جنائية عما ارتكبه من جرائم.

ولقد ورد في قانون 01/10 في المادة 62، نص المادة "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصر".

3. المسؤولية التأديبية:² المسؤولية التأديبية تنشأ نتيجة لارتباط المراجع في كل الدول بمنظمة مهنية، تحدد واجباته المهنية وتضع إطاراً للأخلاقيات المهنية عليه احترامها، بحيث تستطيع المنظمة مساءلته في حالة الإخلال بالأمانة المهنية أو بأداب المهنة وسلوكها.

وهذا ما تؤكد المادة 63 من القانون الجزائري 01/10، المادة "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقلاله من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم". كما وضحت هذه المادة عقوبات تأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها كالاتي:

- إنذار
- التوبيخ
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر
- الشطب من الجدول

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 10.

² بوسماحة محمد، مرجع سابق، ص 57.

كما أنه يقدم طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها.

المطلب الثالث: واجبات وحقوق المراجع الخارجي.

يجب التفرقة بين واجبات المراجع الخارجي، لكي نعرف ما له وما عليه وهي كالاتي¹:

1. واجبات المراجع الخارجي:

يمكن القول بأنها تتمحور حول الخدمات والتي يقوم بها المراجع الخارجي حتى ينجز عمله على أكمل وجه ويقوم بالمصادقة والمعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة التي محل الدراسة ونذكر منها:

- يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات الأستاذ.
- يجب عليه أن يتحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق المناسبة.
- يجب على المراجع أن يتأكد من قوة نظام الرقابة الداخلية، وتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل سليم.
- يجب على المراجع الاقتراحات والتوصيات اللازمة كما يلي:

معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها، عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلاً ما أمكن ذلك، وحسن سير عمل في الأقسام وإدارات المؤسسة.

2. حقوق المراجع الخارجي:

تتمثل حقوق المراجع الخارجي في المجالات والنواحي التالية :

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والإطلاع عليها للحصول على كافة البيانات و المعلومات اللازمة.
- حق طلب أي تقرير أو تفسير معين حول عملية معينة من أي مسؤول في المؤسسة بهدف توضيح أمر ما يتوصل المراجع إلى تفسير مرضي له.

¹ محمد الخليل محمد، المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، مصر، 1968، ص ص 67، 68.

- من حقوق المراجع فحص الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية وفقا لما تقتضيه القواعد والمعايير المحاسبية الدولية.
- من حق المراجع جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد من الأوراق المالية وغيرها.
- حق فحص كافة الأصول المسجلة باسم المؤسسة على اختلاف أنواعها وكذا التحقق من الالتزامات المستحقة على الشركة.
- حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين أو حضور من ينوبه من مساعدين، وذلك من أجل تقديم التقرير وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسار.

المطلب الرابع: أهمية تقرير المراجع الخارجي

تظهر أهمية تقرير محافظ الحسابات بصفة عامة كونه وسيلة تراكب بينه وبين مستخدمي القوائم المالية فبواسطته يحدد المراجع مجال مهمته وما قام به من إجراءات وفحص وما توصل إليه من نتائج تعبر عن رأيه الفني والمحاييد الذي يعبر عن مدى مصداقية وشفافية القوائم المالية وعن مدى تطابقها مع الواقع، وهذه الأهمية هي:

- تقديم المعلومات اللازمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين التي تساعدهم على تقييم قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية التي تساعد على التنبؤ باستمرارها وتحقيقها لنتائج إيجابية.
- تقديم معلومات عن مصادر الأموال المتاحة للمؤسسة وكيفية استخدام هذه الأموال.
- تقديم معلومات تساعد على تقييم قدرة المؤسسة على توليد التدفق النقدي حيث أن المؤسسة مستمرة في نشاطها وتقسيم حياتها إلى فترات دورية لإعداد القوائم المالية مستخدمة ذلك أساس الإستحقاق.

إن النقاط التي تم ذكرها هي أهمية التقرير بصفة عامة أما بالنسبة لما سيتم عرضه هو أهمية التقرير بالنسبة للأطراف المرتبطة به¹:

1. أهمية التقرير بالنسبة لمراجع الحسابات:

- إن التقرير دليل أو مؤشر على إنجاز مراجع الحسابات لمهمته كاملة.
- إن التقرير سيوجه بدرجة أولى إلى المساهمين الذين كلفوه بأداء الخدمة المهنية.

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 282-284 .

- إن التقرير وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المؤسسة، ومن المهم أن يستفيد من ردود أفعالهم نحوه وذلك كي يستفيد منها مستقبلاً كتغذية عكسية له.
- 2. أهمية التقرير للمستفيدين (الأطراف) الخارجين:

يعتبر المقرضون الماليون والمرقبون، وكذا الموردون والعملاء ممن لهم ارتباطات حالية ومقبلة مع المؤسسة، هم الفئات الرئيسية التي تستخدم التقارير المالية ذات الغرض العام خارج المؤسسة، بالرغم من استفادة جهات أخرى خارجية مثل:

الجهات الحكومية الموجهة للأنظمة أو المخططة للاقتصاد الوطني، إلا أن الجهات لم يتم التركيز عليها عند تحديد أهمية تقارير المالية الخارجية ذات الغرض العام.
- 3. أهمية التقارير بالنسبة لإدارة المؤسسة:

ويظهر ذلك من خلال عدة نقاط نذكر أهمها في مايلي:

 - أن تقرير مراجع الحسابات (المراجع الخارجي) دليل على وفاء المؤسسة بمسؤولياتها عند إعداد القوائم المالية للمؤسسة.
 - إن رأي المراجع مؤشر على مدى التزامها بالمبادئ المحاسبية الدولية في إعداد ونشر القوائم المالية.
 - إن تقرير مراجع الحسابات وسيلة لإضفاء المصداقية على القوائم المالية.

خلاصة الفصل:

تشكل المراجعة المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية المختلفة وتعطي حكماً بشأنها، ولقد شهد هذا المفهوم تطوراً مستمراً لتطور مفهوم الدولة و لأشكال الملكية السائدة على مر العصور.

ونتيجة لهذا التطور تعددت وظائف المؤسسة، وتتنوع أهدافها من خلال إيجاد الحلول الملائمة للتشوهات الموجودة ورفع الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة.

ومن أجل الحكم على مصداقية البيانات المحاسبية كان لابد من توافر إرشادات تفيد المراجع عند قيامه بعمله من خلال الاهتمام بعنصر التأهيل العلمي والعملية والتأكيد على ضرورة الاستقلال المادي والمعنوي أثناء ممارسة المهنة والعناية التي يجب أن يوليها أثناء أدائه لمهمته وما يترتب عنها مسؤولية، ليصل إلى إعداد التقرير الذي يشكل الدليل المادي لرأي المراجع في مختلف الوثائق المحاسبية، وبيان لمسؤوليته اتجاه هذا الرأي.

تمهيد:

تعتبر الأزمات الأخيرة التي لحقت بمختلف الشركات العالمية و كذا الحاجة الملحة خاصة للدول النامية في تحقيق معدلات نمو اقتصادية مرتفعة الأمر الرئيسي الذي أدى إلى ظهور مجموعة من المصطلحات أبرزها _الحوكمة _ فحكمة الشركات تهدف أساسا إلى التقليل من النزاعات الناشئة بين المديرين ومجموعة أصحاب المصالح عن طريق إنشاء تحالف تعاوني يضمن التوازن و الاستقرار في تحقيق مصالح جميع الأطراف بما في ذلك تحسين أداء المؤسسة بشكل خاص و تحقيق النمو الاقتصادي بشكل عام.

وسوف نتناول في هذا الفصل دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات والذي يعتبر جزءا منها للبلوغ إلى الأهداف المرجوة و تحقيق ما تم تسطيره في كل المستويات حيث قسم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات _ حيث كان الهدف منه التطرق إلى نشأة و تطور حوكمة الشركات و مفهوم الحوكمة و كذا أهدافها و أهميتها .

المبحث الثاني: حيث تم التطرق إلى مبادئ و مقومات حوكمة الشركات والأطراف المعنية بها وكذلك محددات و آليات الحوكمة

المبحث الثالث: فيتم التطرق إلى إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.

إن مصطلح حوكمة الشركات لم يكن ضمن المصطلحات التي تم الاهتمام الجدي بها في تعريفها و تحديد الأطراف المعنية بها من قبل و , حيث ظهر هذا المصطلح بعد وقوع أكبر شركات العالم في أزمة مالية و التي تلتها فضائح مالية بالتواطؤ مع أشهر مكاتب المراجعة في الدول الأمر الذي أدى إلى البحث عن وسيلة و أداة تفرض الانضباط , الشفافية, المسؤولية , و العدالة و بذلك تبين مدى أهمية الحوكمة في الشركات.

المطلب الأول: نشأة و تطور نظام حوكمة الشركات.

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي أدت أهمية كبيرة في قطاع الأعمال العام و الخاص المهنية و غير المهنية لما لها من أهمية كبيرة في إدارة الشركة و حماية حقوق المساهمين حيث تعددت الاتجاهات الفكرية في أهمية حوكمة الشركات

الفرع الأول: أسباب ظهور نظام حوكمة الشركات

إن السبب الرئيسي و المؤدى الحقيقي لظهور نظام حوكمة الشركات هو تضارب المصالح الذي بينته نظرية الوكالة و حدوث الأزمات و الفضائح و الانهيارات المالية للشركات العالمية الكبرى.

1- نظرية الوكالة

أ- تعريف نظرية الوكالة : عرف كل من (jensen et meckling) 1976 نظرية الوكالة بأنها " عقد يتم بموجبه واحد أو أكثر من الأفراد (الأصيل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) بان ينجز بعض الأعمال و الخدمات نيابة عنه و في المقابل يفوض الأصيل الوكيل في اتخاذ بعض القرارات " ¹.

ب- فرضيات نظرية الوكالة : ²

ترتكز نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات الأساسية أهمها :

- إن أطراف الوكالة (الأصيل والوكيل) يتمتعون بالرشد نسبيا و أن تصرفاتهم مؤسسة على تعظيم منافعهم الذاتية ؛
- إن أهداف الأصيل و الوكيل غير متوافقة تماما وان هناك قدرا من التعارض في المنافع بينهما؛

¹ - المعتصم بالله العرياني ، حوكمة شركات المساهمة ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، مصر ، 2008، ص 50

² - طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات ، دار الجامعة ، الإسكندرية ، مصر ، 2005 ، ص 68 .

- انه بالرغم من تعارض في أهداف الوكلاء الأصلاء فان هناك حاجة مشتركة للطرفين في بقاء العلاقة أو المنشأة قوية في مواجهة المنشآت الأخرى ؛
 - عدم تماثل المعلومات بين الأصيل و الوكيل، حيث أن هذا الأخير يمتلك الخبرة العلمية و السيطرة على المعلومات والتي لا يملكها الملاك ؛
 - اختلاف الخلفية التدريبية و الخصائص الشخصية لكل من الأصيل و الوكيل .
- ج - مشاكل الوكالة :¹ ينجر عن علاقة الوكالة نوعين من تضارب المصالح ، فمن جهة هناك تضارب في المصالح بين المساهمين و المسيرين ، ومن جهة أخرى بين المساهمين والمقرضين .
- تضارب المصالح بين المسيرين و المساهمين : تظهر مشكلة الوكالة خاصة إذا كان المسير لا يحوز شخصيا على كامل حقوق الملكية في المؤسسة ، ففي هذا النوع من الحالات فان المسير يتخذ جميع القرارات التي تعظم منفعته الشخصية ، أما إذا كان يملك نسبة من حقوق الملكية فان تضارب المصالح ينشأ عندما يحاول هذا الأخير تحويل ثروة غير مالية لصالحه (أثاث ، وسائل النقل ، .. الخ) ، أو محاولة استمرار الشركة و نشاطها حتى وان كانت التصفية أكثر فائدة و أكثر منفعة من وجهة نظر المساهمين ، كذلك ظاهرة الاستثمار المفرط من جانبه تمثل هي الأخرى عامل خلاف بينهما .
- ومن هنا تظهر تكاليف الوكالة ، وحسب (jensen et meckling) مشاكل الوكالة تولد ثلاث أنواع من التكاليف وهي :
- تكلفة الرقابة : و يتحملها الأصيل لمتابعته لقرارات و أعمال المسير و التأكد من موافقته للأهداف العامة للمؤسسة .
 - تكلفة الفرصة البديلة : ويتحملها الأصيل عندما يتخذ المسير قرار الفرصة البديلة لان القرار الأول غير امثل .
 - تكلفة البرهنة : و يتحملها الوكيل من اجل كسب ثقة الأصيل وإقناعه بقدراته على تحقيق الأهداف .
- تضارب المصالح بين المساهمين و المقرضين : و ينشأ تضارب المصالح للأسباب التالية :
 - تحول الملاك لاستخدام أموال المقرضين في مشروعات أكثر مخاطرة غير متفق عليها.
 - توقع أن يطلب المقرضون عوائد اكبر لأخذهم بعين الاعتبار المخاطرة السابقة و ذلك قبل عقد القرض ، أو يضعون قيودا في عقد الدين للحد من تصرفات الملاك .

¹ - محمد مصطفى سليمان ، حوكمة الشركات و دورها في معالجة الفساد المالي و الإداري،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،مصر ، 2006 ،ص 16 .

2- الإنهيارات المالية:

إن الإنهيارات المذهلة لمنشآت الأعمال مثل الفضيحة الشهيرة لبنك الاعتماد والتجارة الدولي، وكارثة بنوك الادخار والإقراض في الولايات المتحدة والفجوة الكبيرة بين مرتبات ومكافآت المسؤولين التنفيذيين في الشركات وبين أداء تلك الشركات، وكذلك الإفلاسات التي تعرضت لها الكثير من الشركات وخاصة في الدول المتقدمة ومثال ذلك الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1999 م، وأزمة شركة أنرون Enron التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001 م وكذلك أزمة شركة وورلد كوم Worldcom الأمريكية للاتصالات عام 2002 م، والأزمة المالية العالمية التي مازلنا نعيشها اليوم ونراقب تداعياتها المختلفة، وإذا نظرنا إلى أهم الأسباب التي أدت إلى هذه الانهيارات ترجع معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة¹، مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في أحد جوانبه إلى دور مراقبي الحسابات وتأكيدهم على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية، ذلك على خلاف المعلومات الحقيقة التي تعبر عنها الأوضاع المالية لهذه الشركات والمؤسسات الاقتصادية، وقد نتج عن ذلك مجموعة من الآثار السلبية أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فقدانها لأبرز عناصر تميزها ألا وهي جودتها. نتيجة لكل هذا ازداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، وأصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها المؤسسات والشركات الاقتصادية، ولم يقتصر الأمر على ذلك بل قامت العديد من المنظمات والهيئات بتأكيد مزايا هذا المفهوم والحث على تطبيقه في الشركات والمؤسسات الاقتصادية المختلفة، مثل لجنة كادبوري Cadbury Commity التي تم تشكيلها لوضع إطار حوكمة الشركات باسم Cadbury best practice عام 1992 في المملكة المتحدة، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD التي قامت بوضع مبادئ حوكمة الشركات عام 1999 وصندوق المعاشات العامة Claper في الولايات المتحدة الأمريكية، كذلك لجنة Ribbon Commity Blue في الولايات المتحدة الأمريكية والتي أصدرت مقترحاتها عام 1999 كما تم إنشاء المعهد البرازيلي لحوكمة الشركات وفي تركيا تم إنشاء المعهد التركي لحوكمة الشركات عام 2002.²

1- كاترين لكوشتا هيلينغ وآخرون، غرس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية و الصاعدة و الانتقالية، دليل لإرساء حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، ط3، أصدر مركز المشروعات الدولية الخاصة، أمريكا، 2003، ص221.

2- أحمد زكريا الصيام، دور الحاكمية في الحد من تداعيات الأزمة المالية على بورصة عمان، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 42، 2009، ص2،3.

الفرع الثاني : التطور التاريخي لظهور نظام حوكمة الشركات¹

ظهر الحديث عن الحوكمة بوضوح مع بداية عام 1999 م بعد تراكمات من نتائج الدراسات حول إخفاق شركات و مؤسسات عملاقة ،ولقد ساهم حدوث الأزمات و الانهيار الاقتصادي لدول جنوب شرق آسيا و روسيا و أمريكا اللاتينية و غيرها في تزايد الاهتمام بالحوكمة .

و يمكن تلخيص مراحل تطور ووضوح أبعاد الحوكمة فيما يلي :

1- حتى مرحلة الكساد (ما بعد عام 1932) و بدا الاعتراف بعمق الفجوة بين الإدارة و الملاك وتعارض المصالح .

2- مرحلة ظهور نظرية الوكالة و ضبط العلاقات (1976-1990) حيث ظهرت الكتابات بشأن تنظيم وضبط العلاقات بين الملاك و الإدارة من خلال نظرية الوكالة و ضرورة تحديد الواجبات و الصلاحيات لكل من الإدارة وأصحاب الأموال .

3- تزايد الاهتمام بالحوكمة مع بداية التسعينيات من القرن العشرين عندما اتجهت منظمة التجارة العالمية لوضع معايير تساعد الشركات من خلال الالتزام بها في تحقيق النمو و الاستقرار و تدعيم قدراتها التنافسية للعمل عبر الحدود الدولية .

4- مرحلة بدء ظهور إصلاح الحوكمة (1996-2000) كنتاج لتراكم الدراسات التي تشير إلى أسباب انهيار الشركات أو إخفاقها في تحقيق أهدافها أو سوء الممارسات الإدارية بها وإهدار أو سوء استخدام الموارد والإمكانات، مما دفع منظمة التجارة العالمية للاهتمام بصياغة بعض المبادئ العامة للحوكمة .

5- أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية O.C.E.D مجموعة من المبادئ العامة للحوكمة .

6- على ضوء المعايير السابق وضعها من المنظمات المختلفة، اتجهت مؤسسات و اتحادات مهنية متعددة اغلبها محاسبة لوضع مجموعة من المعايير لتحقيق أهداف الحوكمة .

7- مرحلة التأكيد على حتمية الحوكمة (2004-2001) وضرورة توثيقها، حيث كان التركيز واضحا على حالات الفشل والفساد القيمي والأخلاقي والفضائح في العديد من الممارسات المالية والاستثمارية في كثير من الشركات و المؤسسات .

¹ - عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص 25 .

8- مع تتابع ظاهرة الأزمات الاقتصادية و انهيار العديد من الشركات العملاقة اتجه البنك الدولي أيضا للاهتمام بالحوكمة، وقام بتعزيد بعض المؤسسات و اللجان و الهيئات و المعاهد لتبني موضوع الحوكمة وإصدار مجموعة من الضوابط والإرشادات لتطبيق الحوكمة و تفعيلها .

المطلب الثاني : مفهوم حوكمة الشركات

لقد حظي مفهوم حوكمة الشركات بقدر كبير من الاهتمام في مختلف أنحاء العالم، نتيجة للعديد من حالات الفشل التي منبتها الشركات، والتي لم تؤثر فقط في من لهم صلة مباشرة بالشركات المعنية أي المديرين والمساهمين والمحاسبين، ولكن أيضا المتأثرين بوجودها مثل الموظفين والعملاء والموردين هذا من جهة ومن جهة أخرى الاضطراب الاقتصادي الذي شهد العالم نتائجه من خلال الأزمة الاقتصادية الأخيرة، فكل هذه العوامل اجتمعت لتعطي دفعة قوية لظهور موضوع حوكمة الشركات وتضعه في المقدمة، ومن خلال هذه الأزمات الاقتصادية تبين أنه حتى بالنسبة للاقتصاديات القوية فإن افتقاد إجراءات الرقابة، الشفافية ومجالس إدارات الشركات المسؤولة وحقوق المساهمين يجعلها تنهار بسرعة بمجرد ضياع ثقة المستثمرين فيها.

و عليه يمكن تعريف الحوكمة لغة و اصطلاحا كالآتي:¹

* 1 الحوكمة لغة :

أ -الحكمة :ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

ب -الحكم :وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

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

ث -التحاکم :طلباً للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

¹ أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات و أطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي 1، مصر، 24_25 سبتمبر 2005 ص5.

*2 الحوكمة اصطلاحاً:

لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة المؤسسات، حيث أخذ المفكرون والباحثون وكذا المنظمات الدولية والمهنية بالتسابق لتعريفها، وقد رجع تنوع التعاريف إلى التداخل في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية،

وهو الأمر الذي يؤثر في كل مجتمع واقتصاد على حدة، إلا أنه يمكن سرد مجموعة من التعاريف ثم سيتم محاولة استنباط المعاني والمفاهيم:

تعرفها مؤسسة التمويل الدولية IFC بأنها " النظام التي تتم من خلاله إدارة الشركات، والتحكم في أعمالها ¹.

تعرف أيضاً بأنها: مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات والمساهمين وأصحاب المصالح فيها، وذلك عن طريق الإجراءات والأساليب التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة، وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة ².

تعرفه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD حوكمة الشركات بأنها " ذلك النظام الذي يتم خلاله توجيه وإدارة الشركات، ويحدد من خلالها لحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، كما أنه يحدد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة وكذلك تحديد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها وآليات الرقابة على الأداء" ³.

كما تعرف على أنها: الإطار العام الذي يجمع القواعد، العلاقات، النظم، المعايير، العمليات التي تساعد على ممارسة السلطة والتحكم في الشركات، فيبين أن حوكمة الشركات هي: ⁴

القواعد : مجموعة من القوانين واللوائح والقيود التنظيمية المنظمة لعمل الشركة من الداخل والخارج.

العلاقات : تشمل جميع العلاقات المتداخلة مع الأطراف ذات العلاقة كافة أو ذات المصلحة بعمل الشركة،

¹ alamgir, m, corporate governance - a risk perspective, paper presented to: corporate governance and reform: paving the way to financial stability and development, a conference organized by the Egyptian banking institute, Cairo, 7/8 may 2007. P 07.

² إبراهيم محمد أحمد، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على السوق المالية العدد الأول 2005 ص 07

³ OECD, Principles of Corporate Governance, 1999, p 02

⁴ سناء عبد الكريم الخلاق , حوكمة المؤسسات المالية و دورها في تصدي للآزمات المالية المؤتمر السابع لكلية العلوم الاقتصادية الأردن, 2009, ص 07.

خاصة بين المالكين والإدارة العليا ومجلس الإدارة، فضلا عن العلاقة مع المنظمين والعاملين والمجتمع الكبير المحيط بالشركة .

النظم والمعايير : مجموعة النظم التي توظفها الشركة لممارسة عملها وتحقيق أهدافها، مثل نظم القياس

ومعايير الأداء والمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية، وأخلاقيات وسلوكيات المهنة وتفعيل نظامها الداخلي للمراجعة و... غيرها.

العمليات : للتحكم في مفهوم الحوكمة هناك عنصران مهمان هما:

- المتابعة والرقابة أو عنصر التفتيش لاكتشاف الانحرافات والتجاوزات؛

- تعديل وتطوير عمل الشركة عن طريق الضبط والتحكم بهدف تصحيح الانحرافات.

✓ حوكمة الشركات هي عبارة عن العلاقات بين مجلس الإدارة والمساهمين والمسيرين ويمكن أن نضيف

مراجعي أصحاب المصالح، التي تخضع لرقابة وإشراف صندوق النقد العربي ووكالة التنقيط.¹

✓ حوكمة الشركات هي ذلك النظام المتكامل للرقابة المالية والغير مالية والذي عن طريقه يتم إدارة الشركة

والرقابة عليها كما أنها مجموعة من الطرق التي يمكن أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم.²

✓ تشمل حوكمة الشركات على مجموعة من الآليات التي تهدف إلى السيطرة على القرارات التي اتخذها

المسирين أو المديرين، مع العلم أن هذه الطرق والآليات تخضع لقيود هامة .

✓ وقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) حوكمة الشركات في مجلة (Ton At. The Top) والصادرة

عنه بأنها" : العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل

توفير إشراف على إدارة ومراقبة مخاطر الشركات والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف

والمحافظة على قيمة الشركة من خلال أداء الحوكمة فيها.³

¹ - Barnard Marois et Patrick Bompot , gouvernement d'entreprise et communication financier, In Economisa, 2004, Paris ,P105

² - محمد سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، مصر، 2008 ،ص 15 .

³ عمر على عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات - دراسة ميدانية -، مذكرة ماجستير جامعة المدينة 2008 ص8.

و من خلال ما سبق يمكن تعريف الحوكمة على أنها : " أسلوب إداري لعملية اتخاذ القرار تتضمن مجموعة من المعايير والآليات التي تحفز المسير و تضبط قراراته داخل المؤسسة ، وحماية المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى، وذلك لتحسين مستوى الأداء داخل المؤسسة ."

و عليه يمكن استنتاج مجموعة من المعاني الأساسية الخاصة بمفهوم حوكمة الشركات :

أ -مجموعة من الأنظمة والقوانين والقواعد الخاصة بالرقابة على أداء المؤسسات.

ب -تنظم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى.

ت -التأكيد على أن المؤسسات يجب أن تدار لفائدة أصحاب المصالح.

ث -مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة المؤسسة والرقابة عليها وفق هيكل معين . يتضمن

توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة المؤسسة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.

و بناء على ما تم ذكره يمكن استخلاص الخصائص الآتية لحوكمة الشركات:

- **الانضباط** : أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح ؛
- **الشفافية** :أي تقديم صورة حقيقة لكل ما يحدث ؛
- **الاستقلالية** :أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل ؛
- **المسائلة** :أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة ؛
- **العدالة** :أي يجب احترام جميع حقوق مجموعات اصحاب المصلحة في المؤسسة ؛
- **المسؤولية الاجتماعية** :أي النظر إلى المؤسسة كمواطن جديد.

و بالتالي فالحوكمة نظام يعمل على تفعيل الإمكانيات وتوظيف الموارد بطريقة كفئة حيث يعتبر منظومة تفاعلية

إستهدافية مكونة من ثلاث أجزاء تتمثل في مدخلات وكيفية تشغيلها ومخرجاتها،والتي نلخصها فيما يلي¹:

أ- **مدخلات النظام** : حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، وما يتعين توفيره لها من مطالب، سواء كانت مطالب ومتطلبات قانونية وتشريعية أو إدارية أو اقتصادية.

¹- أشرف حنا ميخائيل، دقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول، القاهرة، سبتمبر 2005، ص4.

ب- نظام تشغيل الحوكمة:

و يقصد بها الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق، وجهات الرقابة وكل كيان إداري داخل الشركات أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير أحكامها والارتقاء بفاعليتها.

ج- مخرجات نظام الحوكمة:

الحوكمة ليست هدف في حد ذاته لكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية للشركات، ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.

المطلب الثالث: أهداف، أهمية ومزايا حوكمة الشركات.

الفرع الأول: أهداف حوكمة الشركات:

تحقق حوكمة الشركات الجيدة كثيرا من الأهداف أهمها:¹

_ تحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق المساهمين في الشركة وهذا يتم من خلال إيجاد قواعد وأنظمة وضوابط تهدف إلى تحقيق الشفافية و العدالة.

_ إيجاد ضوابط وقواعد وهياكل إدارية تمنح حق مسائلة إدارة الشركة أمام الجمعية العامة وتضمن حقوق المساهمين.

_ تنمية الاستثمارات وتدفعها من خلال تعميق الثقة للمستثمرين في أسواق المال.

_ العمل على تنمية المدخرات ورفع معدلات الاستثمار وضمان التمويل للمشروعات وبالتالي إيجاد فرص عمل جديدة .

_ العمل على الأداء المالي الجيد من خلال محاسبة الإدارة أمام المساهمين .

_ فرض الرقابة الجيدة والفاعلة على أداء الوحدات الاقتصادية لتطوير وتحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية .

¹ - منوار حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص 10،

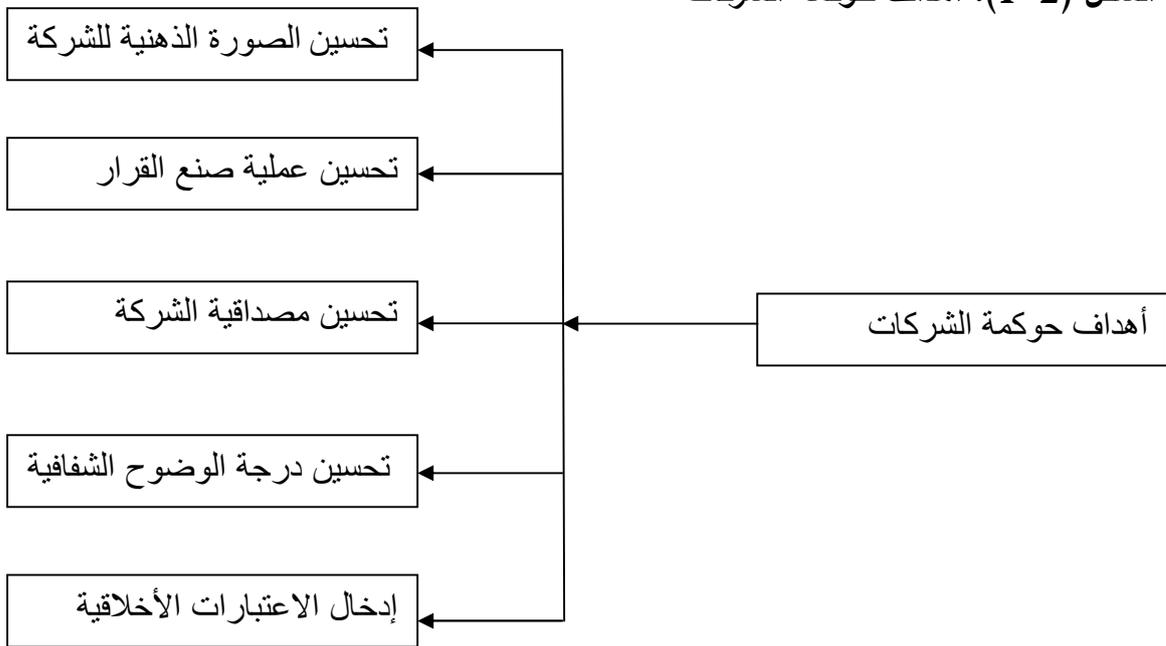
_ العمل على محاربة التصرفات غير مقبولة سواء كانت في الجانب المادي أو الإداري أو الأخلاقي.

_ جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أو المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال الوطنية للخارج عن طريق أحكام الرقابة والتشريعات والإجراءات المنظمة للسوق .

_ محاربة الفساد الداخلي عن طريق البحث في أسبابه والحد منها وعدم السماح باستمراره .

و يمكن تلخيص هذه الأهداف في الشكل التالي :

الشكل (2-1): أهداف حوكمة الشركات



المصدر: محسن احمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، مصر، ط 1، 2005، ص 58.

الفرع الثاني: مزايا حوكمة الشركات:¹

ولحوكمة المؤسسات عدة مزايا نذكر منها :

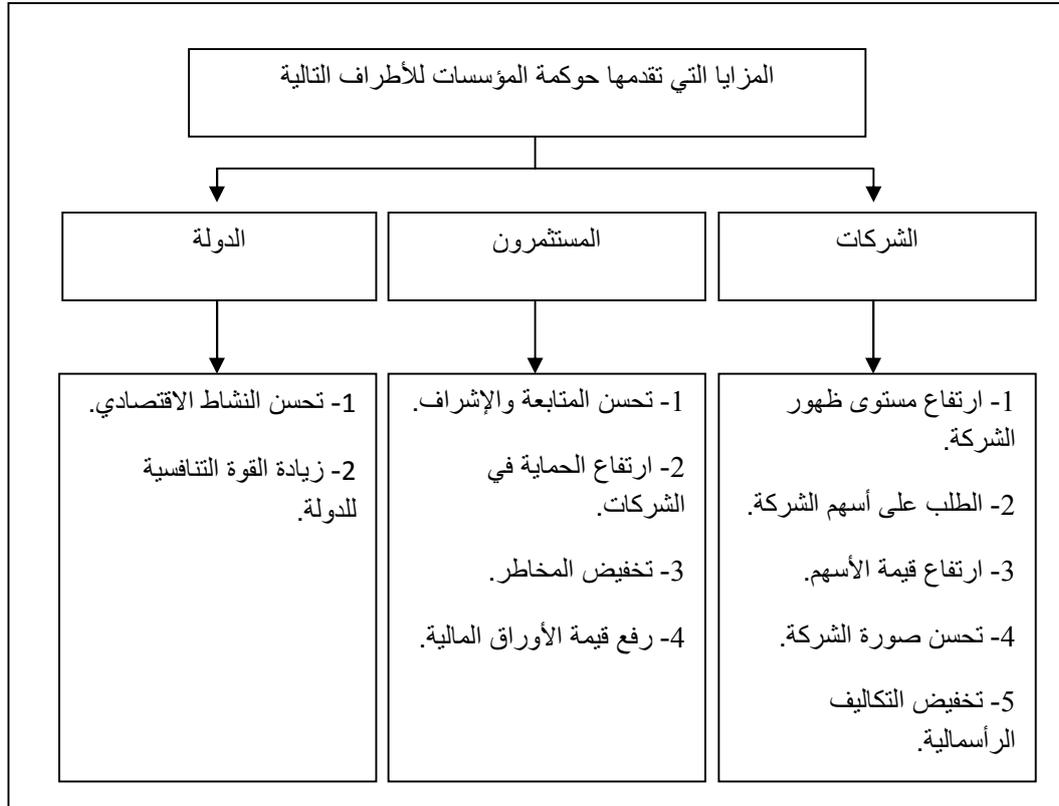
أ- مزايا للمجتمع :

- تشجيع الاستثمار والتنمية المستدامة .
- محاربة الفساد .
- تشجيع على زيادة الإنتاجية والابتكار .

¹ - خنيش يوسف، دور حوكمة الشركات في تفعيل عملية اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير تخصص إدارة أعمال، جامعة سعد دحلب البلدية، ص ص

- التشجيع على العمل كفاءة .
- جعل الأسواق المالية مستقرة وتميبتها .
- التشجيع على القيام بعلاقات تتمتع بشفافية بين أصحاب الأعمال الدولة .
- ب- مزايا للشركات والمساهمين :
 - تحسين أداء الشركة.
 - تقليل رأس المال
 - تقوية سمعة الشركة.
 - بناء علاقات قوية مع أصحاب المصالح .
 - حماية حقوق المساهمين ومساواة بينهم حسب المساهمة .
 - تخفيف اثر المخاطر من خلال الشفافية.
 - رفع السيولة وقابلية التمويل .

و الشكل رقم (2-2) التالي يلخص أهم المزايا من تطبيق حوكمة الشركات



المصدر: خنيش يوسف، مرجع سابق، ص 21 .

ومن خلال ما سبق نستنتج أنه حتى يكون نظام الحوكمة فعلا يجب أن يهدف النظام إلى:

- ✓ تفصيل رقابة أصحاب المصالح على أعمال الشركة.
- ✓ ضمان توفير تقارير للاستخدام العام، ملائمة وموثقة وكافية وفي التوقيت المناسب.
- ✓ تجنب السلطة المطلقة في الإدارة العليا في الشركة.
- ✓ تكوين متوازن لمجلس الإدارة.
- ✓ ضمان وجود عناصر قوية ومستقلة بمجلس الإدارة.
- ✓ وجود مجلس إدارة قوى ومشارك بفعالية.
- ✓ وجود لجنة للمراجعة قوية ومستقلة وتواجد قوى للمراجعة الداخلية والخارجية.
- ✓ تقدير ومراقبة المخاطر التي تتعرض لها الشركة.
- ✓ ضمان الكفاءة والالتزام عند أداء العمليات في الشركة.

الفرع الثالث: أهمية حوكمة الشركات.

حظيت حوكمة المؤسسات باهتمام كبير في الآونة الأخيرة نتيجة لعدد من حالات الفشل الإداري والمالي التي منيت بها العديد من المؤسسات الكبرى في الولايات المتحدة ودول شرق آسيا على سبيل المثال، ومن خلال دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذا الفشل الإداري والمالي تبين أن انعدام أسلوب حوكمة المؤسسات مكن القائمين على المؤسسة من الداخل، سواء كانوا مجلس الإدارة أو المديرين أو الموظفين من تفصيل مصلحتهم الشخصية على حساب مصلحة المساهمين والدائنين وأصحاب المصلحة الآخرين مثل الموظفين والموردين وعموم الجمهور¹

ويشار للحوكمة أنها اكتسبت أهمية أكبر بالنسبة للديمقراطيات الناشئة نظرا لضعف النظام القانوني، كما أن ضعف نوعية المعلومات تؤدي إلى منع الإشراف والرقابة، وتعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة. ويؤدي إتباع المبادئ السليمة للحوكمة إلى خلق الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة، مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية، ومكافحة مقاومة المؤسسات للإصلاح.² وعليه فإن أهمية الحوكمة تؤدي إلى تحسين فعالية الاقتصاد الوطني وجلب الاستثمارات الخاصة وتخفيض الإنفاق الحكومي، كما أن القيام بإزالة عوائق الاستثمارات لأجنبية سوف يخلق سوقاً تنافسية بحيث يؤدي إلى تشجيع المنشآت الوطنية، ونشوء سوق تتميز بالشفافية في الإفصاح عن المعلومات

¹- محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 312 .

²- يوسف محمد حسن، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، ورقة عمل، يونيو 2007 .

كما أن العولمة وتحرير أسواق المال العالمية فتحت أبواباً جديدة أمام المستثمرين لتحقيق أرباح كبيرة، وأصبح لزاماً عليهم البحث عن المؤسسات التي بها هياكل سليمة، والتي تمارس الحوكمة لإدارة المؤسسة وتسمح لهم بالمشاركة في الإشراف عليها.¹

لذلك تعتبر الحوكمة من ضمن المعايير الدولية المعتمدة للحكم على الاقتصاد الوطني، كما أنها في جانب آخر تساهم في ضمان حقوق المساهمين في المؤسسة، وتعد واحدة من أهم الآليات والمعايير التي تساهم في قياس مدى انتظام وكفاءة أسواق رأس المال الصاعدة والمتطورة.²

ومن بين الأهمية للحوكمة أيضاً بأنها تكون في شكل الإفصاح عن المعلومات المالية، والتي تعمل على تخفيض تكلفة رأس المال. كما أنها تساعد على جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أم المحلية، وتساعد في الحد من هروب رؤوس الأموال، ومكافحة الفساد. وتعتبر إحدى الفوائد الكبرى التي تنشأ من تطبيق الحوكمة هي ازدياد إتاحة التمويل. وبناء على ذلك فإن الحوكمة تعتمد على التعاون بين القطاعين العام والخاص لخلق نظام لسوق تنافسية في مجتمع ديمقراطي يقوم على أساس القانون. وتتناول الحوكمة موضوع تحديث العالم العربي عن طريق النظر في الهياكل الاقتصادية وهياكل الأعمال التي تعزز القدرة التنافسية للقطاع الخاص، وتجعل المنطقة أكثر جذبا للاستثمار الأجنبي المباشر، كما تحقق تكاملاً للمنطقة في الأسواق العالمية.³

ويمكن توضيح أهمية الحوكمة فيما يلي:⁴

_ الحاجة إلى الفصل بين الملكية وإدارة المؤسسات في ظل اختلاف الأهداف وتضاربها بين مختلف الأطراف (مسيرين، مساهمين، عمال... الخ).

_ تساهم الحوكمة في تقليل المخاطر وتحسين الأداء وفرص التطور للأسواق وزيادة القدرة التنافسية للسلع والخدمات وتطوير الإدارة وزيادة الشفافية، كما تساهم في زيادة أعداد المستثمرين في أسواق المال.

_ مساعدة البلدان التي تحاول كبح الفساد المتفشي داخل القطاع العام أو بصدد طرح القطاع العام للخصوصية.

¹ صلاح الدين محمد عبد الباقي، السلوك الفعال في المنظمات، مصر، الدر الجامعية الجديدة للنشر، 2000 ص 227

² مركز المديرين ودوره في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ملخص سلسلة إصدارات الهيئة العامة لسوق المال، مصر، 19 أبريل 2004، ص 03

³ السعيدني، مصطفى حسن بسبوني، مدى ارتباط الشفافية و الإفصاح بالتقارير المالية و حوكمة الشركات، المؤتمر الدولي بالإمارات، ديسمبر 2007، ص

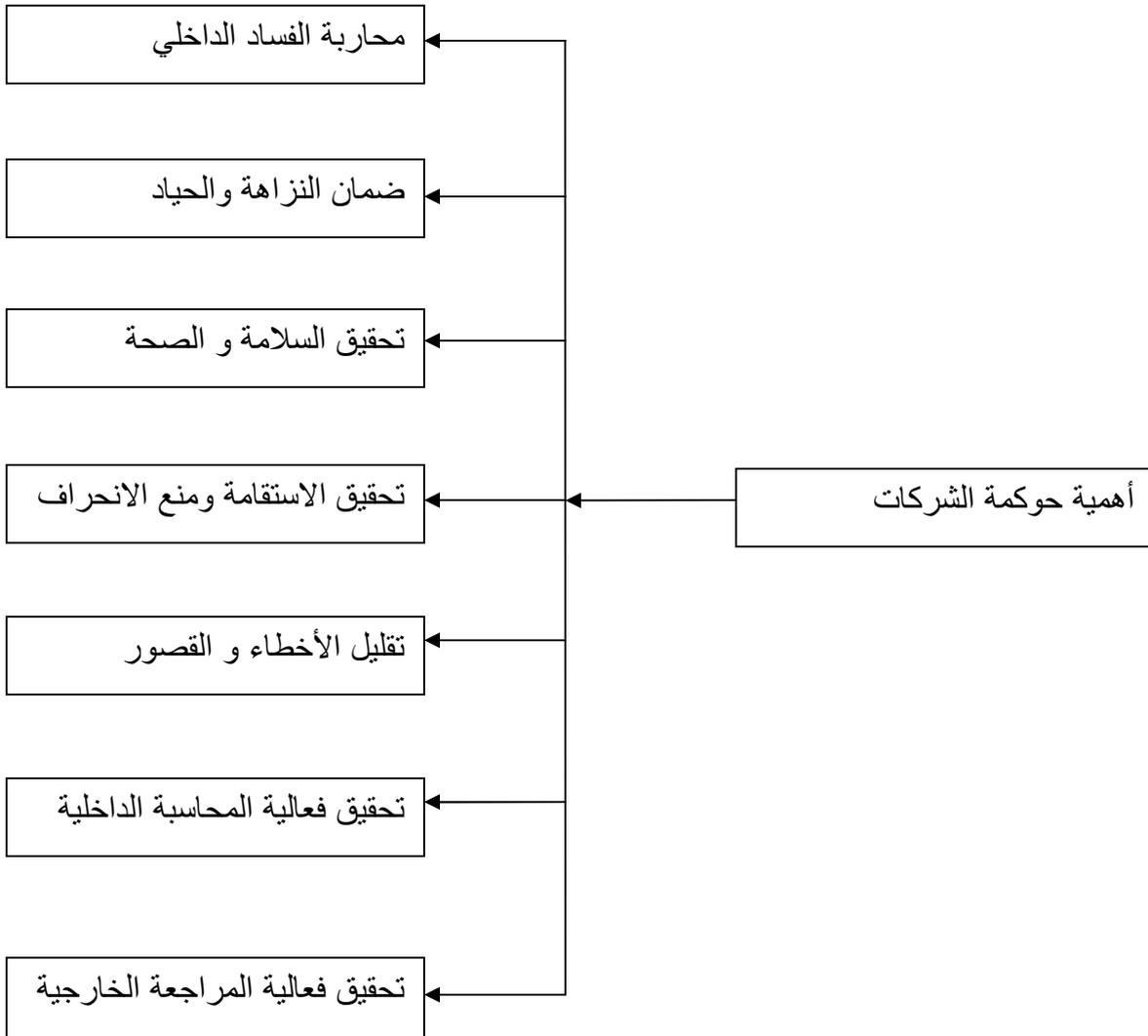
⁴ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 708، 709.

_منع حدوث أزمات مصرفية حتى في الدول التي لا يوجد بها تعامل نشط على معظم مؤسساتها في أسواق الأوراق المالية.

_تطبيق أسلوب ممارسة سلطة الإدارة يقوي ثقة الجمهور ويساعد على ضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها وهو بدوره يؤدي إلى المزيد من فرص العمل والتنمية الاقتصادية.

_تحسين إدارة المراجعة الداخلية داخل الشركة والمساعدة على تطوير الاستراتيجيات وزيادة كفاءة الأداء .

الشكل (2-3): أهمية حوكمة الشركات



المصدر: محسن احمد الخضيرى، مرجع سابق، ص 58 .

المبحث الثاني : أساسيات تطبيق حوكمة الشركات

المطلب الأول : محددات و أطراف حوكمة الشركات:

الفرع الأول: محددات حوكمة الشركات:¹

هناك مجموعتان من المحددات يتوقف عليهما مستوى الجودة والتطبيق الجيد لحوكمة الشركات, وفيما يلي

عرض لهاتين المجموعتين:

(أ) المحددات الخارجية :

إن وجود مثل هذه المحددات يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تساعد على حسن إدارة الشركة, وتشمل

هذه المجموعة :

1_ المناخ العام للاستثمار المنظم للأنشطة الاقتصادية في الدولة مثل القوانين والتشريعات والإجراءات المنظمة لسوق العمل والشركات .

2_ تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس .

3_ كفاءة وجود القطاع المالي الذي يوفر الأموال اللازمة لقيام المشروعات وكفاءة الأجهزة الرقابية في أحكام الرقابة على الشركات .

4_ وجود بعض المؤسسات ذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية .

5_ وجود مؤسسات خاصة بالمهنة الحرة مثل مكاتب المحاماة والمكاتب الاستشارية المالية الاستثمارية .

(ب) المحددات الداخلية :

هذه المحددات تشمل :

1_ القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد أسلوب وشكل القرارات داخل الشركة .

2_ توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من أجل تخفيف التعارض بين مصالح هذه الأطراف .

3_ الحوكمة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي .

4_ زيادة وتعميق سوق العمل على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار .

5_ العمل على ضمان حقوق الأقلية وصغار المستثمرين .

6_ العمل على دعم وتشجيع نمو القطاع الخاص, وخاصة قدرته التنافسية .

7_ مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل مشاريعها وتحقيق الأرباح .

8_ خلق فرص العمل .

¹ منوار حداد, دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية, المؤتمر العلمي الأول حول: حوكمة الشركات و دورها في الإصلاح الاقتصادي

خلال الفترة 15_16, تشرين الأول, سوريا, 2008, ص07.

الفرع الثاني: أطراف حوكمة الشركات:

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتأثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد والتي نوردتها فيما يلي¹:

المساهمين: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، أيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، ولديهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم .

مجلس الإدارة: وهو يمثل المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، يقوم باختيار المديرين التنفيذيين (توكل إليهم السلطة اليومية لأعمال الشركة)، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم برسم السياسة العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين .

الإدارة : وهي المسؤولة عن الإدارة اليومية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها إضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح و الشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

أصحاب المصالح: هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال والموظفين ومن الملاحظ أن مصالح هؤلاء قد تتعارض مع بعضها البعض فالدائنون يهتمون بقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال والموظفين على مقدره الشركة على الاستمرار وهذه الأطراف مهمة في معادلة العلاقة بالمصرف أو الشركة، فهم الذين يقومون فعلا بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، وبدونهم لا تستطيع الإدارة ولا المساهمون تحقيق الاستراتيجيات الموضوعه للشركة .فالعملاء هم الطرف الذي يشتري الخدمة أو المنتج، وبدونه لا داع لوجود شركة، لذا يجب أن يكون مجلس الإدارة مدرك لهذه الحقائق، وأن يتأكد من حسن إدارة الشركة لخدمة العميل وإرضائه، وأن يرسخ في الشركة أهمية العميل. أما الموردون فهم جميع من يبيع للشركة المواد الخام والبضائع والمواد الخام لذلك تعتمد الشركة على كفاءة هؤلاء الموردين في التوريد بالوقت والجودة المناسبة. أما فيما يتعلق بالمولين كالمصارف والمؤسسات المالية وجميع الأطراف التي تمنح الشركة تسهيلات ائتمانية، ينبغي أن يكون التعامل مع هذه الأطراف بمنتهى الحرص والدقة، فالمعلومات المضللة للممولين والمصارف قد تقطع مستقبلا خطوط التمويل مما يؤثر سلبيًا على أعمال الشركة

¹ عبدالوهاب نصرعلي وشحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الدار الجامعية مصر، 2006، ص ص 20-21.

وخططها المستقبلية وبشكل عام فإنه يتضح أن هذه الأطراف تتأثر بالعلاقات فيما بينها في مجال تفعيل أطر ومبادئ الحوكمة.¹

المطلب الثاني: مبادئ و مقومات حوكمة الشركات:

الفرع الأول: مبادئ حوكمة الشركات:

تعد مبادئ الحوكمة بمثابة العمود الفقري لتطبيق الحوكمة، لذلك فقد حازت على اهتمام مختلف الهيئات والتنظيمات ذات الصلة بتطبيق الحوكمة، مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بورصة الأوراق المالية بنيويورك، بنك التسويات الدولي (BIS) المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO) علاوة على اهتمام الباحثين والكتاب، وكان أكثر هذه المبادئ قبولا واهتماما هي المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) عام 1999 والتي تم إعادة صياغتها عام 2004 م وهي :

مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي:²

1. **حقوق المساهمين :** وتشمل حق نقل ملكية الأسهم، والتصويت في الجمعية، واختيار مجلس الإدارة ، والحصول على عائد من الأرباح، وتدقيق القوائم المالية .

2. **المعاملة المتساوية للمساهمين :** ويقصد بها المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وأيضا حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، وحمايتهم من عمليات الاستحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية وكذلك حقهم في الاطلاع على جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

3. **دور أصحاب المصالح :** ويتضمن احترام حقوقهم القانونية، والتعويض على انتهاك لتلك الحقوق، كذلك آليات تعزيز مشاركتهم في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة . و ذلك من خلال:

_ تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون .

_ يجب أن تتاح لهم فرص الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.

¹ قباجة عدنان ع المجيد، أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة دكتوراه، جامعة الأردن، 2008، ص 43.

² حسين مصطفى هلاي، من أجل إستراتيجية وطنية للحوكمة ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مصر، 2007 ص 90.

وجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح لتحسين مستويات الأداء.

يجب أن يشارك أصحاب المصالح في عملية ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة.

4. الإفصاح والشفافية : ويشمل الإفصاح عن المعلومات ذات الأهمية، مثل الأداء المالي والتشغيلي للشركة وأهدافها والأحداث الهامة وعوامل المخاطر، بحيث يتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات في الوقت المناسب بدون تأخير وبدقة كافية و ذلك بوجوب:¹

– يجب أن يكون الإفصاح شاملاً ومتكاملاً وألا يقتصر على المعلومات الجوهرية فقط وإنما يشمل أيضاً على معلومات أخرى مثل النتائج المالية والتشغيلية، ملكية أسهم الأغلبية، عوامل المخاطرة المتوقعة، المسائل المادية المتعلقة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح.

– يجب القيام بالمراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل، وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين يفيد أن القوائم المالية تمثل المركز المالي الحقيقي للشركة وأدائها، وأن يراعي في عمله المبادئ، القواعد، والضوابط المهنية التي تمارس بها المهنة.

– يجب أن يزود إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول التحليل، ويدعم توصيات المحلل والوسطاء، وشركات التصنيف، وغيرها من الأطراف التي تؤثر على القرارات التي يتخذها المستثمرين، والتي تخلق من تعارض المصالح الذي يؤثر على نزاهة التحليل أو المحلل.

5. مسئوليات مجلس الإدارة : تتضمن هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه، ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية و بعبارة أخرى:²

– يجب توفير كامل للمعلومات وكذا على أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المطبقة.

– يجب أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.

– يجب ألا يسمح بأي حال من الأحوال بالخروج على الشرعية أو القوانين أو القرارات الحكومية التنظيمية .

– يجب على مجلس الإدارة القيام ببعض المهام الرئيسية من بينها مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة، سياسة المخاطرة، الميزانيات... الخ

¹ - مركز المشروعات الدولية، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، القاهرة، مصر، 2004، صص 10_ 14.

² - نفس المرجع، صص 22- 23 .

6. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات : يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وبيّن بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة .

ومن خلال ما سبق من التعاريف وكذا مبادئ الحوكمة نستنتج إن حوكمة الشركات تقوم على ركائز والمتمثلة في السلوك الأخلاقي الذي بدوره يضمن الالتزام بالأخلاقيات الحميدة و الالتزام بالسلوك المهني الرشيد التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة المؤسسة و الشفافية عند تقييم المعلومات و الركيزة الثانية المتمثلة في إدارة المخاطر من خلال وضع نضام لإدارة المخاطر و الإفصاح إلى المستخدمين و أصحاب المنشأة أما الركيزة الثالثة و المتمثلة في الرقابة و المسائلة و التي بدورها تقوم بتفعيل أصحاب المصلحة من خلال أطراف رقابية عامة مثل سوق المال، مصلحة الشركات، البورصة و أطراف رقابية مباشرة مثل المساهمون، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعين الداخليين و الخارجيين...و أطراف أخرى مثل الموردون، العملاء، المستهلكون...الخ.

الفرع الثاني: مقومات حوكمة الشركات:¹

يحتاج كل نظام إلى ركائز قاعدية يقوم عليها، ونظام الحوكمة يقوم أيضا على مجموعة من الركائز التي تكفل للشركة تحقيق أهدافها، باعتبارها شخصية معنوية مستقلة تسعى للمنافسة، وهذه المقومات هي :

_ وجود قوانين وتشريعات تعني بحقوق المساهمين، كحق التصويت وانتخاب مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، وتعني كذلك بتنظيم مجلس الإدارة ببيان صفاته من حيث التأكد على استقلاليته، وبيان مهامه ومسؤولياته، وكذلك بيان مسؤوليات الإدارة التنفيذية، وحقوق أصحاب المصالح وواجباتهم .

_ وجود لجنة تدقيق داخل الشركة المساهمة العامة يتمتع أعضاؤها بالاستقلالية وبمؤهلات عالية وخبرة جيدة، بحيث تقوم اللجنة بالمقام الأول بالتأكد من وفاء الشركة بالمتطلبات المتعلقة بالإدارة التنفيذية، والتدقيق الخارجي، وإجراءات الإبلاغ المالي من حيث الأمانة والجودة .

_ وجود عمليات حوكمة فعالة داخل الشركة تعمل على تنظيم الاجتماعات والاتصالات بين الإدارة والإدارة التنفيذية والموظفين .

_ وجود أنظمة إدارية داخلية على درجة عالية من الكفاءة، والفاعلية مثل نظام شؤون الموظفين، حيث يعمل نظام الإفصاح على توفير المعلومات والإفصاح اللازمة لأصحاب المصالح .

¹ ماجد إسماعيل أبو حمام، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، دراسة ميدانية _ مذكرة ماجستير فلسطين، 2009، ص، 37.

_ تحديد صلاحيات ومسؤوليات كل عضو في الشركة، وإجراء المراجعة الدائمة وتعديلها إذا اقتضى الأمر ذلك، ما يسهل على جميع المتعاملين داخل الشركة معرفة حدود عملهم وما هو مطلوب منهم، من أجل خدمة الشركة وتحقيق أهدافها .

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرصت عديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله من خلال تجارب و نظريات ووضع آليات له و على هذا سوف يتم التطرق إلى:

المطلب الثالث: آليات حوكمة الشركات:

عموما، هي مجموعة الطرق والأساليب التي تطبق على مستوى الشركة لحل مشاكل حوكمة الشركة ويتوقف استخدام هذه الطرق والأساليب على نظام الحوكمة المطبق في البلد محل الدراسة.

ويمكن القول بأن هناك شبه إجماع بين الكتاب والباحثين في مجال حوكمة الشركات على تصنيف آليات حوكمة الشركات إلى فئتين:¹

* آليات داخلية لحوكمة الشركات.

* آليات خارجية لحوكمة الشركات.

وأشار (Denis et Mcconnell;2003) إلى أن آليات حوكمة الشركات يمكن تصنيفها كما يلي:

أ- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات وتحتوي على :

*مجلس الإدارة.

*هيكل الملكية.

ب- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات وتحتوي على :

*النظم القانونية.

*السوق كأحد الآليات الرقابة على الشركات.

_ ومع ذلك توجد اختلافات بين الكتاب فيما يتعلق بمحتوى كل فئة، ومدى كفاءة هذه الآليات و الجدول الموالي يوضح آليات حوكمة الشركات من وجهة نظر العديد من الكتاب:

¹- بهاء الدين سمير علام، العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وأدائها المالي، مذكرة ماجستير ، مصر، 2008 ،صص 41- 50 .

الجدول رقم (2-1): آليات حوكمة الشركات.

الآليات	الباحث
<p>1- أسواق رأس المال .</p> <p>2- النظم القانونية والتشريعية والسياسية .</p> <p>3- أسواق المنتجات والوساطة التجارية .</p> <p>4- نظم الرقابة والتي تخضع لإشراف مجلس الإدارة .</p>	Jensen;1993
<p>1- عقود الحوافز .</p> <p>2- الحماية القانونية للمستثمرين ضد التصرفات الشخصية للإدارة .</p> <p>3- الملكية بواسطة كبار المستثمرين .</p>	Shlifer et Vishny;1997
<p>1- الآليات القانونية والتنظيمية .</p> <p>2- آليات الرقابة الداخلية .</p> <p>3- آليات الرقابة الخارجية .</p> <p>4- المنافسة السوقية لمنتجات الشركة .</p>	Denis.2001
<p>1- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات</p> <p>✓ هيكل الملكية</p> <p>✓ مجلس الإدارة</p> <p>2- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات .</p> <p>✓ النظام القانوني</p> <p>✓ السوق كأحد آليات الرقابة على الشركات</p>	Denis et Mcconnell;2003
<p>1- آليات داخلية لحوكمة الشركات</p> <p>✓ مجلس الإدارة .</p> <p>✓ الحوافز الإدارية .</p> <p>✓ هيكل رأس المال</p> <p>✓ القانون الأساسي ، واللائحة الأساسية .</p> <p>✓ الآليات الداخلية للرقابة .</p> <p>2- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات :</p> <p>✓ الخدمات القانونية ، والمالية والمحاسبة</p> <p>✓ القوانين والتشريعات المطبقة .</p> <p>✓ الأسواق وتحتوي على (سوق منتجات الشركة ، سوق رأس المال ، سوق قوة العمل ، السوق كأحد آليات الرقابة على الشركات) .</p>	Gillan;2006

المصدر: بهاء الدين علام ، العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وأدائها المالي ، مرجع سبق ذكره ، ص 45.

ويرى (Denis et Mcconnell;2003) كأحد الكتاب إلى أن آليات الداخلية لحوكمة الشركات تنقسم إلى:¹

1_ **مجلس الإدارة:** و يعني مجلس الإدارة مجموعة من الأدوار التي يقوم بها أصحاب المصالح و التي تنقسم إلى:

أ- **المسئولية القانونية:** وتشمل رعاية مصالح واهتمامات حملة الأسهم داخل الشركة و اختيار العضو المنتدب، وتقييم الأداء.

ب- **مسئوليات توفير الموارد:** وتقوم هذه المسؤوليات على نظرية اعتمادية الموارد، فطبقا لهذه النظرية يعتبر توفير الموارد للشركة من خلال علاقات أعضاء مجلس الإدارة مع المنظمات الأخرى أحد وظائف مجلس الإدارة.

2_ **هيكل الملكية:** يقصد بهيكل الملكية تحديد من هم أصحاب المال المملوك، وقيمة ونسبة أنصبتهم في الشركة، أن هيكل الملكية يعتبر أحد آليات الهامة في حوكمة الشركات ،وان الفصل الكامل بين الملكية والرقابة في حوكمة الشركات يعتبر شيء نادر الحدوث ،فغالبا المتحكمون في المنظمة يكون لهم حصة من الملكية (ملكية الشركات التي يتحكمون فيها) ، ويقصد بعضهم قد يكون له الملكية بالكامل، كما أنهم أشاروا أيضا إلى المواقف المختلفة للفئات المسيطرة على الملكية الشركات، وكيفية تأثيرها على إدارة الشركات .

ويرى (Denis et Mcconnell;2003) أن الآليات الخارجية تنقسم إلى:

1_ **النظام القانوني:** أي أن التشريعات المطبقة لحماية حقوق المستثمرين تعتبر آلية جيدة لحوكمة الشركات ، وذلك من خلال وضع مجموعة من القواعد والضوابط التي تهدف إلى حماية أموال المستثمرين سواء كانوا مساهمين، أو دائنين من استغلال الإدارة لهذه الأموال.

2_ **السوق كأحد آليات الرقابة على الشركات:** إذا كانت هناك فجوة بين القيمة الفعلية للمنظمة والقيمة المتوقعة من قبل الملاك، يكون هناك حافز لتدخل أطراف خارجية لمحاولة الاستحواذ على هذه الشركات.

¹ - بهاء الدين علام ، العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وأدائها المالي ، مرجع سبق ذكره ، ص 41_50

المبحث الثالث: إسهامات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

تعتبر المراجعة الخارجية أحد ركائز ومقومات الحوكمة وعليه فقد أصبح تطور ورفع كفاءة مستوى الأداء المهني للمراجعة الخارجية، بمثابة دعم رئيسي من دعائم التطبيق الكفاء لإطار الحوكمة .

فالمراجعة الخارجية هي عملية منظمة تتطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية ، وذلك للتحقق من درجة توافق هذه المعلومات و المعايير الموضوعية مع التوصيل النتائج للمستخدمين وقد زادت حاجة متخذي القرار إليها للتأكد من مدى ملائمة ومصداقية المعلومات المقدمة إليهم .

المطلب الأول: التكامل بين المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية في إطار الحوكمة

هناك علاقة تكامل قد تنشأ بين المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية حيث إن المراجع الخارجي يبدي رأيه بمدى سلامة و صحة نظام الرقابة الداخلية ومدى ملائمة السياسات و الإجراءات المتبعة والتي قد يغفل عنها المراجع الداخلي أو لم يستطع إبداء رأيه فيها بوضوح .

إضافة إلى أن كثير من أعمال المراجع الخارجي يمكن أن يتم تنفيذها عن طريق تقارير ينفذها المراجع الداخلي بما يعزز من مقدرة المراجع الخارجي على إبداء رأيه بشكل أكثر دقة وفعالية .¹

كما تعتمد المراجعة الخارجية إلى حد كبير على الداخلية حيث أنه أينما وجدت وظيفه المراجعة الداخلية ستوجد بشكل طبيعي وظيفه المراجعة الخارجية لتحديد مدى نظامية وصدق الحسابات التي قدمتها لها المراجعة الداخلية .²

وبتعبير آخر، أن القيام بالمهمة على ما يرام كمحترف من طرف المراجع الخارجي ، و الشعور المهني مراجع الداخلي و يقينه بان الكل يراقب و مراقب و حرصه الدائم من جهته على تقادي بل القضاء على النقائص و الانحرافات التي ما فتئ يقف عليها المراجع الخارجي ، يؤدي إلى تحسين التسيير و تلکم النتائج المباشرة و غير المباشرة لتكامل المراجعتين .³

¹- فكري عبد الغني محمد جوده، مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفق لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية ولجنة بازل للرقابة المصرفية -دراسة حالة بنك فلسطين -، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2008 ، ص 48 .

²- Jacques Renard , "Theorie et pratique de l'audit interne", EDITION d'organisation,paris,2010,p83.

³- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر،

و في الآونة الأخيرة مع زيادة متطلبات الحوكمة ، زادت أهمية العلاقة بين وضيفة المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية فالمرجعين الداخليين قادرين على اكتشاف التلاعب في القوائم المالية و بالتالي فانه يمكن للمرشحين الخارجيين التشاور معهم بشأن تقييم و تقدير مخاطر التلاعب و هذا ما دفع معهد المرشحين القانونيين الأمريكي إلى إصدار قائمة معايير المراجعة رقم (65) والتي تشجع المرشحين الخارجيين على الاستعانة بأنشطة المراجعة الداخلية عند تخطيط و تنفيذ عملية المراجعة ، كما اصدر قائمة معايير المراجعة رقم (55) و التي تلزم المراجع الخارجي بضرورة فهم الرقابة الداخلية و حيث أن المراجعة الداخلية تعتبر جزءا من الرقابة الداخلية، لذا ينبغي على المراجع الخارجي فهم عمل المراجعة الداخلية .

و تعتبر جودة التقارير المالية التي تصدرها الإدارة واحد من أهم أهداف حوكمة الشركات و تركز عليها المراجعة الخارجية السنوية التي يجريها المراجع الخارجي ، وقد حددت المعايير المهنية للمراجعة الخارجية دور وضيفة المراجعة الداخلية في دعم المراجع لخارجي عند تنفيذ مهام عملية المراجعة الخارجية السنوية ، وقد يؤثر عمل وضيفة المراجعة الداخلية على طبيعة، توقيت، ومدى عمل المراجعة الخارجية السنوية ،حيث يؤثر على الإجراءات التي ينفذها المراجع الخارجي بغرض فهمه لنظام الرقابة الداخلية، إجراءات تقدير المخاطر، و إجراءات جمع أدلة الإثبات اللازمة للاختبارات التفصيلية، وعند أداء مهام المراجعة الخارجية قد يعتمد المراجع الخارجي على أعمال أدتها وضيفة المراجعة الداخلية مسبقا ، أو على أعمال تطلب منها مباشرة . و بالمثل أعطى معيار المراجعة الخارجية رقم (2) الحق للمراجع لخارجي في أن يعتمد على إجراءات الرقابة الداخلية التي أعدت بمشاركة المرشحين الداخليين .¹

❖ انعكاسات التكامل على حوكمة الشركات

يتضح مما سبق أن التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية له انعكاس إيجابي على حوكمة الشركات، وهذا لما توفره من مزايا لأصحاب المصالح سواء داخل المؤسسة أو خارجها و التي يمكن إدراجها فيما يلي :

1- بالنسبة لأصحاب المصالح داخل المؤسسة:²

أ- توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت و المكان المناسبين بالإضافة إلى بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري .

¹ - سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وضيفة لمراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد1، المجلد 45، جانفي 2008، ص ص 20،21 .

² - عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية و محاسبة، جامعة المدية، 2008-2009 ، ص 107 .

- ب- تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة .
- ج- إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات، مسار المعالجة و غير ذلك، مما يسمح لها القضاء على هذه المواطن .
- د- تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المراجع ، تقارير وملف المراجعة .
- هـ- خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين و استبعاد ازدواجية العمل .
- 2- بالنسبة لأصحاب المصالح خارج المؤسسة :

تعتبر الأطراف الخارجة عن المؤسسة (المستثمرون، البنوك، إدارة الضرائب، الموردون، المجتمع المدني... الخ) أهم مستعملي رأي المراجع الخارجي، فإدراك هؤلاء الأطراف بأهمية التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية يجعل مصداقية هذا الرأي يتوقف على درجة التكامل بين النوعين، و يمكن إبراز أهم الفوائد المترتبة عن التكامل للأطراف الخارجية عن المؤسسة فيما يلي¹:

- أ- اطمئنان هؤلاء الأطراف عن الرأي المعبر عنه من طرف المراجع الخارجي .
- ب- شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية بالاعتماد على التكامل بين النوعين .
- ج- اطمئنان أصحاب المؤسسة على أموالهم .
- د- الضخ المتوازي للمعلومات المفحوصة و التي تعبر عن الواقع الفعلي للعناصر المحتواة في القوائم المالية، مما يسمح للأطراف ذات العلاقة من اتخاذ العلاقات المناسبة .

إن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري و فعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من تعارض المصالح بين الملاك و إدارة المؤسسة الاقتصادية كما انه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات².

ويحدث عدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف ذات المصلحة عندما تعتمد المؤسسة حجب معلومات معينة عن هذه الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة أو تحجبها نتيجة لاعتقادها أن هذه المعلومات قد تضر بمركزها التنافسي عندما يستخدمها المنافسون في تعديل خططهم الإنتاجية أو قراراتهم الاستثمارية .

¹- عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص 108 .

²- جوده فكري عبد الغني محمد، مرجع سابق، ص 48 .

حيث يؤدي عدم تماثل المعلومات إلى إحداث أضرار جسيمة بسوق رأس المال و الاقتصاد الوطني ككل، فمعاناة الأطراف الأخرى من نقص وعدم كمال المعلومات سيؤدي بهم إلى استخدام أساليب دفاعية لحماية أنفسهم من استغلال الأطراف صاحبة المعلومات، عن طريق الانسحاب من سوق رأس المال كلية مما يؤدي إلى صغر حجم هذا السوق و زيادة تكلفة العمليات و هذا ما قد يؤدي بدوره إلى تخفيض سيولة الأسهم مما قد يؤثر سلبا على حركة الاستثمار و بالتالي على التنمية الاقتصادية، لهذا السبب اعتبر الإفصاح المحاسبي أمرا ضروريا لزيادة كفاءة سوق رأس المال، عن طريق تخفيض عدم تماثل المعلومات .

فممارسة المراجعة الخارجية من قبل مراجع خارجي يتمتع بالاستقلالية و الحيادية يعتبر احد أهم الوسائل التي تضمن جودة المعلومة المالية التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة ،حيث تسمح بتخفيض تكاليف العمليات و عدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف ذات العلاقة، من خلال تقليل خطر الأخطاء التي قد تتضمنها القوائم المالية¹.

كما تمثل الوسائل و الأساليب و الطرق و الواجبات و المسؤوليات الملقاة على عاتق المراجع الخارجي آليات مهنية عملية لها مساهمات ايجابية في دعم الدور الحوكمي الايجابي للمراجعة ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعا بان دوره الحوكمي مرتبط باستعداده و قدرته إلى إثراء الممارسة المهنية العملية و إثبات أن للمراجعة دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في المؤسسة ،و يمكن ان يتحقق هذا الدور من خلال حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة و تفعيل المسائلة المهنية لمراجع الحسابات .

وقد حرصت معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى رفع مستويات الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي ،بحيث يترتب على المراجع المستقل الالتزام بهذه المستويات لرفع من جودة أدائه لمهنته.

و سينتج بالتأكيد عن تحقيق جودة عملية المراجعة آثار حوكمية ايجابية تبرر الالتزام بمعايير الجودة سواء كانت آثار على المراجعة الخارجية أو على أسواق رأس المال، وذلك لرفع كفاءة و وظيفة المراجعة الخارجية ولزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة و المتعاملين في سوق رأس المال بصفة خاصة في تقرير المراجعة مما ينعكس إيجابا على تدعيم الدور الايجابي لمراجعة الحسابات في حوكمة الشركات خاصة في ظل الاتجاه

¹ - عبيد نعيمة، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات - دراسة حالة الجزائر - رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، 2009 ، ص 87 .

نحو عولمة أسواق رأس المال وعولمة النشاط الاقتصادي و تزايد الاهتمام بتنظيم الرقابة و المراجعة الداخلية والخارجية.¹

كما أن مراجع الحسابات الخارجي مسؤول عن رأيه الوارد في تقرير المراجعة أمام المساهمين وعن مدى بذله العناية المهنية اللازمة عند أدائه لعملية المراجعة التي تزيد الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للشركات والتي يتم إعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة للشركة وخاصة المساهمين والمستثمرين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية.²

وتلعب المراجعة دورا كبيرا في تدعيم حوكمة الشركات وخدمة المجتمع انطلاقا من حاجة المساهمين وكافة الأطراف التي لها مصالح بالشركة إلى معرفة مدى التزام الشركة أو إدارة الشركة بالقوانين واللوائح ذات الصلة، ومدى كفاءتها في استغلال الموارد المتاحة للشركة.

المطلب الثاني: آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات³

تهدف الآليات الأساسية العملية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات إلى ضرورة حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المسائلة المهنية للمراجع ، وفيما يلي ملخص لأهم تلك الآليات :

أولاً: الآليات الأكاديمية:

يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالمحاسبة والمراجعة عبء التطوير المستمر في برامج التعليم في مرحلتي البكالوريوس والدراسات العليا وبرامج التعليم المستمر وذلك لإنتاج محاسب ومراجع مؤهل التأهيل الكافي والملائم وتوجيه البحوث لحل مشاكل الممارسة المهنية أو المشاركة في التخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني المستمر و يمكن تحديد دور الأكاديميين في تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات في ثلاث آليات أساسية هي :

1. تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة وبرامج التعليم المهني .
2. ضرورة عقد المؤتمرات في مجال المراجعة الخارجية ودورها في حوكمة الشركات، مع التركيز على مناقشة واقعية لقضية دور المراجعة الخارجية في إضافة الثقة على الإفصاح المحاسبي من جهة، وزيادة إمكانية

¹ رأفت حسين مطير، آليات تدعيم دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، الجامعة الإسلامية، ص 8 .

² عبد الوهاب نصرعلي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص ص 89-90.

³ رأفت حسين مطير، آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ص ص 5-6 .

اعتماد أصحاب المصلحة في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح من ناحية أخرى، كما يمكن أن تركز على دور معايير المراجعة كمستويات للأداء المهني في ضمان جودة خدمة المراجعة ومن ثم حماية مصالح أصحاب المصلحة.

3. ضرورة تحقيق التكامل بين الجامعات في مجال الحوكمة، وذلك من خلال عقد ورش العمل المشتركة بين الجامعات لأغراض تطوير مقررات المحاسبة والمراجعة من منظور حوكمة الشركات.

ثانياً: الآليات التنظيمية المهنية:¹

تعمل مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضائها وينمي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة وبمستوى أعضائها ، وهذا الأمر يمثل تحدياً جدياً للجمعيات المهنية بحيث يحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور المراجعة الخارجية ومن أهم هذه الآليات:

1. تطوير معايير المحاسبة المالية: يقع على عاتق الجمعيات المهنية أحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية حتى يمكن لمراجع الحسابات باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية.
2. تطوير معايير المراجعة: يجب أن يترافق مع تطوير معايير المحاسبة المالية حتمية تطوير مماثل في معايير المراجعة سواء المعايير المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة.
3. تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء: أن نظام فحص أعمال الزملاء آلية من آليات الرقابة المهنية على أعمال الزملاء لضمان الالتزام وأداء أعمال المراجعة وإعداد وعرض تقرير المراجعة.
4. تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر: من المتفق عليه مهنياً أن التعليم المهني المستمر يمثل جانبا هاما في معيار التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات بجانب التأهيل والتدريب فإن مواجهة المراجعة لظاهرة وتحديات حوكمة الشركات وتفعيل دور مهنة المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات يتطلب من الجمعيات المهنية اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر.
5. تفعيل الدور الحوكمي لتقرير مراجع الحسابات: وذلك وفقا لمسودتي معياري المراجعة الدولية رقم 705-706 الصادرتين عن مجلس معايير المراجعة التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في 2005/3/25م.

¹ رأفت حسين مطير، مرجع سابق، ص ص 5-6 .

ثالثاً: الآليات المهنية العملية:¹

تمثل الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات الممارس للمهنة آليات مهنية عملية لها مساهمات ايجابية في دعم الدور الحوكمي الايجابي للمراجعة ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعاً بأن دورة الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته إلى إثراء الممارسة المهنية العملية واثبات أن للمراجعة الخارجية دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة الخارجية وتفعيل المسائلة المهنية لمراجع الحسابات.

وقد حرصت معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى رفع مستويات للأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي، بحيث يترتب على التزام المراجع المستقل بهذه المستويات ارتفاع جودة أدائه لمهنته.

وسينتج بالتأكيد عن تحقيق جودة عملية المراجعة الخارجية آثاراً حوكمية إيجابية تيرر الالتزام بمعايير الجودة سواء كانت آثاراً على المراجعة الداخلية أو على أسواق رأس المال، وذلك لرفع كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية ولزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة والمتعاملين في سوق رأس المال بصفة خاصة في تقارير المراجعة مما ينعكس إيجاباً على تدعيم الدور الإيجابي لمراجعة الحسابات في حوكمة الشركات خاصة في ظل الاتجاه نحو عولمة أسواق رأس المال وعولمة النشاط الاقتصادي وتزايد الاهتمام بتنظيم الرقابة والمراجعة الخارجية.

¹ نفس المرجع السابق، ص ص 5-6 .

خلاصة الفصل:

تعمل حوكمة الشركات على إضفاء ثقة أكبر على مصداقية القوائم المالية من خلال التأكيد على جودة وفعالية المراجعة الخارجية، وهذا بعد أن ساهمت الظروف والعوامل التي عصفت بالشركات إلى ظهورها ووضع مجموعة من المبادئ التي تضمن الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، كما تعتبر المراجعة الخارجية احد المحفزات التي تجعل من نظام حوكمة الشركات يتم بفعالية، وهذا من خلال إضفاء استقلالية أكبر للمراجع الخارجي ستتعكس في أداء مجلس الإدارة ومن ثم خدمات المراجعة وفي الأخير على حوكمة الشركات .

تمهيد:

لقد خصّص هذا الفصل للدراسة التطبيقية لتوضيح الجانب النظري ومحاولة مقارنته بالواقع التطبيقي بمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي EDIMMA بالوادي، حيث احتوى هذا الفصل لتطبيق إجراءات المراجعة الخارجية لهذه المؤسسة ، كما كانت في بداية العمل الصعوبة للحصول على معلومات التي تمكننا من الدراسة لاعتبارها معلومات سرية للمؤسسة ، وقبل البداية في العمل أو بداية مهمة المراجع الخارجي لابد التطرق إلى بعض إجراءات أولية وتتمثل في تأكد من سلامة التعيين ونطاق العمل المطلوب منا، وللربط بين الجانب النظري والجانب التطبيقي تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي .

المبحث الثاني: تطبيق إجراءات المراجعة الخارجية في مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي.

المبحث الأول : عموميات حول مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA

يعتبر القطاع الفلاحي في ولاية الوادي من أهم القطاعات الحيوية والبارزة في الولاية، لذلك نجد أن مؤسسة التوزيع والصيانة للعتاد الفلاحي تلعب دورا هاما في دعم استمرارية ونجاح هذا القطاع على مستوى الولاية، ولقد قطعت أشواطا كبيرة وهامة منذ نشأتها إلى اليوم ويرجع الفضل في ذلك إلى الحاجة المتزايدة للفلاحين والمستمرة لخدمات هذه المؤسسة وأيضا مختلف القطاعات الاقتصادية الأخرى كالتجارة والصناعة التي تتعامل مع المؤسسة بصفة مباشرة.

المطلب الأول : نشأة المؤسسة .

كغيرها من المؤسسات التي تنشط في القطاع الاقتصادي فلقد مرت مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي بعدت مراحل منذ نشأتها نلخص مجملها فيما يلي:

في 19 فيفري 1985 كان ميلاد المؤسسة حيث في ذلك الوقت بالديوان القومي للعتاد الفلاحي -ONAMA- وكان مقرها بقمار ولقد امتد نشاط المؤسسة عبر سنوات إلى الخارج وكان لديها فرع بجامعة وهذا الأخير كان تابعا لولاية بسكرة في وقت الديوان الوطني للعتاد الفلاحي.

في جوان 1990 تحول مقرها الاجتماعي إلى بلدية كونين وبقي فرع قمار تابعا للمؤسسة.

في أفريل 1992 تم فتح وحدة الميكانيك العامة ببلدية الوادي حي تكسبت وبقي مقرها في كونين بالإضافة إلى فرعي قمار وجامعة.

في سنة 2001 تحصلت المؤسسة على مشروع المراقبة التقنية للسيارات عن طريق مناقصة عمومية وبدأ التحضير لإنجاز المشروع .

في سنة 2001 بالتحديد أنشأت شركات مساهمة حيث أصبحت المؤسسة تابعة لشركة تسيير المساهمات للشرق والجنوب الشرقي الكائن مقرها بولاية عنابة .

في فيفري 2002 تحصلت المؤسسة على الاعتماد الأولي لمشروع المراقبة التقنية للسيارات وبعد تجهيز المقر حسب الشروط المنصوص عليها في العفي دفتتر الشروط تم الافتتاح الرسمي للوحدة التقنية لمراقبة السيارات.

في 12 جانفي 2004 تم حل شركة تسيير المساهمات للشرق والجنوب الشرقي وبعض مؤسسات توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالولايات الأخرى التي لم تحقق نجاحا ، ليتم إلحاق مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي مع بعض مثيلاتها بالولايات الأخرى إلى مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية واستمر نشاطها إلى اليوم .

تقع مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي لولاية الوادي وبالضبط بالمنطقة الصناعية تكسبت حيث يحدها من الشرق وحدة النجارة العامة ومن الغرب والجنوب وحدة مؤسسة توزيع مواد البناء ومن الشمال وحدة نفضال هذا وللمؤسسة فرع آخر تابع لها وهو موجود في دائرة جامعة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

1. مجلس الإدارة في المؤسسة :

ويتكون هذا المجلس من 07 أعضاء من شتى مصالح المؤسسة ويتجمع هذا المجلس من 04 إلى 06 اجتماعات في السنة وذلك للنظر في التسيير الداخلي للمؤسسة، وللخروج بنظرة تسييرية ناجحة للمؤسسة ، وينتخب هذا المجلس لمدة 06 سنوات ويعين فيه رئيس مجلس الإدارة و هو المدير العام للمؤسسة. يعين مدير المؤسسة الداخلي من طرف مجلس الإدارة كما ذكر سابقا، ومهامه هي السهر على تطبيق قانون المؤسسة الداخلي المسطر من طرف الشركة القابضة العمومية بسكرة، مع مراقبة سير جميع مصالح المؤسسة، والحفاظ على السير الحسن للمؤسسة.

2. أمانة المدير:

من المعروف أن مهام أمانة المدير هي الاستقبال الجيد للضيوف وتوجيههم، وإدخالهم بعد طلب الإذن من المدير، غير أن أمانة المدير تشمل على غير ذلك من المهام في مؤسسة التوزيع وصيانة العتاد الفلاحي، حيث أنه خصص لها هاتف لاستقبال المكالمات الهاتفية القادمة من خارج المؤسسة وتحويلها أن استلزم الأمر إلى المصلحة المنشودة، وكذا استقبال الفاكسات وإرسالها، وكذلك كتابة الرسائل الإدارية الخاصة بالمؤسسة والمرسلة لخارجها مع القيام بنسخ الأوراق والوثائق اللازمة بواسطة آلة النسخ المعدة لهذا الغرض.

3- مصلحة الإدارة والمالية و المحاسبة:

وهذه المصلحة تقوم بعدة مهام فهي التي وكلت لها مهمة الشؤون الإدارية وتقوم بتقديم المعلومات الكافية للمدير من الناحية القانونية المتعلقة بالقيود اليومية وحجم التعاملات مع البنك ومصلحة الضرائب كما تقدم نظرة شاملة حول تعامل المؤسسة مع الموردين والزبائن وكذلك تقوم بالتسيير الإداري للعاملين وذلك بمراقبة السير اليومي للعامل والتوظيف، والعقود المبرمة مع العمال وتسديد أجور العمال. وأما بالنسبة لقسم المحاسبة فنجد بهذه المصلحة كل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة من بيع وشراء وتنازل و تسديد العمال وتقيد كل ذلك في دفتر اليومية، كما تقوم بإعداد الميزانية الافتتاحية والختامية.

وباختصار فإن مصلحة الإدارة والمالية تعد بمثابة العمود الفقري لكل نشاطات المؤسسة كمعرفة رؤوس أموال المؤسسة والأموال المستغلة كما تساهم في معرفة الرسوم والمنح وتكمن المؤسسة من معرفة حجم البضائع والسلع الموجودة داخل مخازنها.

4. المصلحة التقنية

وهذه المصلحة مشرفة على عملية الصيانة التي تتم على الآلات والمعدات الفلاحية والتي تقوم بها الورشات التالية:

أ- ورشة التشحيم وغسل السيارات بأنواعها:

يتم في هذه الورشة غسل الآلات المتحركة سواء كانت سيارات، شاحنات، جرارات،... الخ، وكذلك يتم أيضا في هذه الورشة تزويد هذه الآليات بالزيوت والتشحيم.

ب- ورشة الميكانيك:

يتم فيها صيانة وتصليح السيارات، والشاحنات و الجرارات وكل العتاد الفلاحي الميكانيكي العاطل ويقوم عمال هذه الورشة أيضا بالعمل حتى خارج الورشة أي يخرجون أحيانا من المؤسسة بإصلاح وصيانة العتاد الفلاحي خارج المؤسسة.

ج- الورشة المعدة للخرط و الضبط:

في هذه الورشة يتم صناعة بعض قطع الغيار النادرة حيث تصنع قطعة الغيار بعد الخرط والضبط، وليتم ذلك إلا بعد طلب الزبون لهذه القطعة وصنعها لهم.

5. المصلحة التجارية :

وهذه المصلحة هي التي تقوم بشراء العتاد الفلاحي وقطاع الغيار والزيوت من طرف الموردين الذين تتعامل معهم المؤسسة، وكما قد ذكر سابقا لا يتم ذلك إلا بعد تحديد الكمية الواجبة شراؤها بواسطة طلبيات الزبائن ، وتتم بعد ذلك عملية البيع للزبائن، كما أن هذه المصلحة تشرف على تقديم خدمات ما بعد البيع للزبائن، ولهذه المصلحة مخزن بيع قطع الغيار ومخزن بيع العتاد الفلاحي والتجهيز ويشرف على كل من هذين المخزنين أمين المخزن الذي يتبع عملية دخول السلعة وخروجها من المخزن، كما أن المصلحة التجارية هي المشرفة على عملية البيع والتحويل لفرع جامعة كما أن المصلحة التجارية هي المشرفة على عملية التمويل والبيع لفرع جامعة.

أ- مهام المصلحة التجارية:

تختلف مهام المصلحة التجارية بحسب نوع النشاط كما هو موضح أدناه

• عند عملية الشراء:

يقوم المصلحة التجارية للاستفسار عن السلع بإرسال إذن طلبيه ورقة طلب عن طريق البريد أو الفاكس أو الهاتف وعند التأكد من وجود السلع يقوم بالاتصال مع المصلحة المحاسبة لمناقشة أسعار السلع المراد توريدها وهذا بالتنسيق مع مدير المؤسسة وبعد الاتفاق يحرر صك (شيك) بالمبلغ المالي للسلع المتفق عليها ليسلمها إلى المورد، كما يقوم المدير بتحرير الفاتورة وإرسالها إلى أمين المخزن الذي بدوره يقوم بمراقبة السلع وكمياتها مع ما هو مدون في الفاتورة كما يقوم بتسجيل هذه السلعة في بطاقة المخزون وتسجل في جهاز الحاسوب بالجهة الخاصة بالمخزون.

• عند عملية البيع:

فتقوم المصلحة التجارية بتحرير فاتورة ذات أربعة نسخ واحدة أصلية والأخرى نسخ طبق الأصل ويقوم بإعطاء واحدة للزبون ونسخة لأمين المخزون، ونسختان لأمين الصندوق ويسجل في هذه الفاتورة قيمة البضاعة المراد بيعها كما يشرف أمين المخزن على عملية إخراج السلع من المخزن وتسليمها للزبون.

* ملاحظة :

عملية البيع يتم تسديدها بالطرق التالية :

- عن طريق شيك بنكي أو بريدي؛
- عن طريق التسديد بالأجل؛
- عن طريق التسديد نقدا، وفي هذه الحالة يجب إظهار الفاتورة وعليها الطابع الجبائي، وفي آخر اليوم يقوم أمين المخزن بإلغاء قيمة السلع المباعة من بطاقة المخزون وتسجيلها في بطاقة المبيعات؛

ب- مصلحة التخزين داخل مؤسسة:

تقوم هذه المصلحة بالمتابعة المادية لحركة المخزونات ابتداء من دخولها للمؤسسة إلى غاية خروجها أو استهلاكها، و تعمل هذه المصلحة بالتنسيق مع جميع المصالح الأخرى خصوصا مصلحة الإدارة و المالية ، ويشرف عليها أمين المخزن.

ج- الصندوق في المؤسسة:

هو خزينة المؤسسة التي تودع فيها أموالها قبل تحويلها إلى البنك، بحيث تتمثل مهامه في قبض قيمة المبيعات من طرف العملاء سواء كانت هذه المبيعات نقدا أم عن طريق شيك بنكي أو بريدي. وللصندوق مهام أخرى منها : تسجيل الفواتير في صفحة واحدة لكي تستدين قيمة المقبوضات في اليوم الواحد وتنتقل منه المبالغ المالية لإيداعها في البنك ويقوم خصم الشيكات من البنك ويعد عملية الإيداع يقوم البنك بإعطائها إشعار بمبلغ هذه الشيكات النقدية ويقوم أمين الصندوق بدوره بتسجيل هذه الإشعارات في يومية العمليات المالية.

*ملاحظة :

يعطي البنك للمؤسسة إشعار دائن عند دخول النقديات في حساب المؤسسة، ويعطي إشعار مدين عند خروج مبالغ مالية من حساب المؤسسة لدى البنك وفي آخر كل يوم يقوم أمين الصندوق بتجميع الإشعارات وتسجيلها في يومية واحدة ثم يعطيها لمصلحة المحاسبة لتسجيلها في الدفاتر القانونية اللازمة.

المطلب الثالث: نشاط المؤسسة ومحيطها.

أولاً- نشاط المؤسسة:

بعد نشاط مؤسسة EDIMMA المراقبة التقنية للسيارات، نشاطا تجاريا من جهة وخدماتيا من جهة أخرى.

✓ . تجاريا ذلك لاعتمادها على بيع العتاد واللوازم الفلاحية من جرارات ومضخات المياه وغيرها وكذلك قطع الغيار.

✓ . خدماتيا وذلك لاعتمادها على نشاطها الثاني الجديد وهو مراقبة التقنية للسيارات وتعد المؤسسة الأولى في هذا المجال على مستوى ولاية الوادي.

ثانيا- محيط المؤسسة:

1. سوق المؤسسة:

تستحوذ المؤسسة على نصيب كبير من سوق الزيوت وقطع الغيار بولاية الوادي، كما أنها تقتسم السوق " المراقبة التقنية للسيارات" بالشط، وللمؤسسة زبائن آخرين من المناطق المجاورة مثل تقرت ويقصدونها قصد المراقبة التقنية لمركباتهم.

أما بالنسبة للعتاد الفلاحي فتسيطر المؤسسة على هذا السوق في الولاية فهي الممول الوحيد له بها, وللمؤسسة نصيب من أسواق الولايات المجاورة للعتاد الفلاحي لاسيما الجرارات مقل تبسة و تقرت.

2. المنافسين :

لابد وأن يكون لكل مؤسسة منافسين , وكذلك الأمر بالنسبة لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادى:

- أ- بالنسبة للزيوت : المنافس الكبير للمؤسسة في هذا المجال هي مؤسسة نفضال.
- ب- بالنسبة لسوق قطع الغيار: تجار الجملة وتجار التجزئة من أشد المنافسين للمؤسسة في هذا المجال
- ج- أما بالنسبة للوازم الفلاحية : بالنسبة لمضخات المياه و العتاد البسيط فينافس المؤسسة في هذا المجال تجار الجملة و التجزئة للمعدات الفلاحية
- د- أما بالنسبة للجرارات: فتستفرد المؤسسة بهذا السوق في الولاية فهي الممول الوحيد له

3. الموردين:

تتعامل المؤسسة مع موردين دائمين لها لكل السلعة :

- أ-الجرارات و العتاد الفلاحي : تشتري المؤسسة هذا العتاد من مؤسسة pmat التي أصبح هذا المؤسسة فرعا لها مؤخرا.
- ب- الزيوت: تشتري المؤسسة هذه المواد من مؤسسة NAFTES بأرزيو.
- ج- محركات ضح المياه: تشتريها المؤسسة من المؤسسة الصانعة لهذا العتاد وهي p.o.v.a.a بالبرواقية وأيضا من pmat.
- د- قطع الغيار :تعتبر مؤسسة pmat هي المورد الأساسي للمؤسسة لقطع الغيار.

المبحث الثاني: تطبيق إجراءات المراجعة الخارجية في شركة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادى.

تنفيذا للمهمة الموكلة إلينا من طرف الجمعية العامة السنوية العادية، نحن سعداء لتقديم تقريرنا المفوض من البيانات المالية للشركة للحصول على السنة المنتهية في 31 ديسمبر 2013.

ويتألف هذا التقرير من (03) أجزاء :

• القوائم المالية في 31 ديسمبر 2013.

• تعليقات حول البنود الرئيسية للبيانات المالية.

• تقارير المصادقة والتحقق.

وقد تمت مراجعتنا حسب معايير المراجعة و التدقيق و الاجتهادات المهنية، حيث كانت المنهجية المتبعة في معالجة البيانات والمعلومات المالية المقدمة لنا من طرف إدارة المؤسسة كآتي:

1. تقييم نظام الرقابة الداخلية والطرق المتبعة في التسجيلات المحاسبية للعمليات اليومية في السجلات القانونية للمؤسسة؛

2. فحص أرصدة الحسابات الموجودة في القوائم المالية .

3. تعليقات حول البنود الرئيسية للبيانات المالية.

4. فحص دقة التسجيلات ومدى احترام تطبيق المواد القانونية أثناء عملية التسجيل اليومي في مختلف الحسابات.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية و عرض القوائم المالية لمؤسسة EDIMMA بالوادى .

يتضمن هذا المطلب مدى احترام تطبيق الأحكام القانونية في إنجاز العملية المحاسبية , كذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك بإتباع أسلوب العينة في المؤسسة, بإضافة إلى القوائم المالية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادى.

الفرع الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية.:

يتمحور دور نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة EDIMMA في احترام النقاط الأساسية التالية:

✓ نجد الجرد المادي الفعلي متخذ من الأصول الثابتة والمخزونات؛

✓ الاستفادة الشركة من إنشاء آليات العامة التي تعزز نوعية ضوابط محددة أي:

- عملية التدقيق وفقا للأحكام القانونية معمول بها .
- الإجراءات اليدوية تم تحديثها بانتظام؛
- تستخدم المؤسسة خطط تنظيمية للمحاسبة .
- بيئة الحوسبة مناسبة لمعالجة المعلومات.
- ✓ احترام المتابعة الدائمة للمخزون الخاص بالمؤسسة.
- ✓ الحرص التام والشديد حول العمليات المالية من بدايتها إلى نهايتها .
- ✓ تسجيل جميع العمليات المحاسبية و الجبائية في دفتر لدى محاسب الشركة .
- ✓ بالنسب لمخزن المؤسسة يتكون من أدوات لعتاد الفلاحي وذلك من خلال طلبيات من الزبائن قصد إعادة بيعها .وتتم بيع هذه الأدوات بواسطة فاتورة بين الشركة والزبون وأي عملية بيع تسجل بانتظام لدى رئيس مصلحة التجارية , ونسخة أخرى تسلم لمحاسب الشركة .
- ✓ أما مصلحة تقنية لسيارات فإنها تعتبر مصلحة خدماتية مقابل مبلغ معين لمختلف المركبات ويقوم المحاسب بحساب و تسجيل هذه الايرادات التي تعود إلى هذه المصلحة, كما نجد في هذه المصلحة جزء خاص بالميكانيك باعتباره خدمة بالمقابل وذلك في مختلف المركبات .

الفرع الثاني : عرض القوائم المالية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي.

من خلال المعلومات المتحصل عليها من طرف إدارة المؤسسة، سنتطرق إلى عرض القوائم المالية المتمثلة في الميزانية لسنة 2013، والقيام بإجراء الفحوصات والتدقيقات ومن خلال هذه الفحوصات نستنتج نتائج وهي كآتي :

أولا / الميزانية :

الجدول التالي توضح حسابات عناصر الميزانية المقفلة في سنة 2013 كما يلي:

1. عرض حسابات الأصول: الجدول التالي يلخص حسابات الأصول لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي خلال السنة 2013.

الجدول رقم (3-1): يوضح حسابات الأصول الخاصة بسنة 2012 و 2013 لمؤسسة EDMMA بالوادي.

الوحدة: دج

2012	2013			الأصول	ر/ح
المبلغ الصافي	المبلغ الصافي	الامتلاكات	المبلغ الإجمالي		
				تثبيات غير متداولة	
440 483.33	432 583.33	46 416.67	479 000.00	تثبيات معنوية	20
26 240 000.00	26 240 000.0	0.00	26 240 000.00	أراضي	211
5 675 598.10	5 609 520.30	13 933 326.02	19 542 846.32	مباني	213
2 849 209.61	1 356 145.98	36 169 893.86	37 526 039.84	تثبيات الملموسة أخرى	218
				التثبيات المالية	
1 500 000.00	1 500 000.00	0.00	1 500 000.00	حقوق مالية أخرى	26
1 149 843.75	844 756.00	0.00	844 756.00	أصول ضريبية مؤجلة	285
37 855 134.79	35 983 005.61	50 149 636.55	86 132 642.16	المجموع 1	
				تثبيات المتداولة	
4 012 544.59	3 892 327.17	1 278 176.38	5 170 503.55	البضاعة	380
25 096 923.86	27 574 215.28	2 254 374.14	29 828 589.42	الزبائن	411
3 267 345.00	4 503 982.41	0.00	4 503 982.41	زبائن مشكوك فيهم	416
2 752 872.59	836 015.59	0.00	836 015.59	ضرائب وما شابهها	447
603 516.45	381 254.36	0.00	381 254.36	البنك	512
35 733 202.49	3 532 550.52	3 532 550.52	40 720 345.33	مجموع 2	
73 588 337.8	73 170 8002	53 682 187.07	126 852 987.9	مجموع الأصول	

المصدر: من إعداد الطالب بعد ترجمة القوائم المالية الموجودة في الملاحق.

2. عرض حسابات الخصوم:

جدول (2-3) يوضح حسابات الخصوم لسنة 2013 لمؤسسة EDIMMA بالوادي

وحدة: دج

2012	2013	الخصوم	ر/ح
28 800 000.00	28 800 000.00	الأموال المملوكة	
		الأموال الخاصة	101
4 113 453.68	4 113 453.68	احتياطات	106
2 017 615.97	1 295 917.57	نتيجة الدورة	120
- 21 037 053.54	- 19 019 437.57	الترحيل من جديد	11
13 894 016.11	15 189 933.68	المجموع 1	
		خصوم غير جارية	
2 925 069.79	2 888 556.54	قروض مالية	164
19 591 212.50	18 370 861.50	إعتمادات وسلف مستديمة	167
		المجموع الخصوم الغير الجارية	
22 516 282.29	21 259 418.04		
		الخصوم الجارية	
30 519 517.79	30 197 252.00	الموردون	401
271 412.41	359 144.88	ضرائب مؤجلة على الأصول	133
6 387 108.68	6 165 051.82	قروض أخرى	168

37 178 038.88	36 721 448.70	المجموع الخصوم الجارية	
73 588 337.28	73 170 800.42	مجموع الخصوم الإجمالي	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية الموجودة في الملاحق .

ثانيا/ جدول حسابات النتائج:

الجدول رقم(3-3): يوضح جدول حسابات النتائج الخاص بسنة 2013 لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي.

الوحدة :دج

رقم /ح	البيان	2013	2012
70	إنتاج مباع	32 379 958.98	20 121 850.98
60	مشتريات مستهلكة	- 19 767 072.72	- 8 716 117.46
61	خدمات خارجية أخرى	- 1 822 209.39	- 2 407 201.05
	استهلاك الدورة	- 21 589 282.11	- 11 123 318.51
	قيمة المضافة للاستهلاك	10 790 676.87	9 144 350.65
63	أعباء المستخدمين	- 10 589 745.78	- 10 771 352.03

64	الضرائب والرسوم	- 701 124 .60	- 556 295.94
	إجمالي فائض الاستغلال	- 500 193.51	- 2 183 297.32
	الإيرادات العملياتية	2 723 101.29	10 877 748.86
65	الأعباء العملياتية	- 190 067.26	- 3 055 214.91
68	مخصصات الإهلاك والمؤونات	- 1 634 041.43	- 3 404 732.17
786	إسترجعات العملياتية	915 263.25	0.19
	نتيجة عملياتية	1 314 062.34	2 234 504.65
668	أعباء مالية	- 13 144.77	- 216 888.68
12	نتيجة مالية	-13 144.77	- 216 888.68
	نتيجة عادية لدورة قبل الضريبة	1 300 917.57	2 017 615.97
69	ضرائب عن النتائج	- 5 000.00	0.00
120	نتيجة صافية عادية لدورة	36 018 323.52	31 145 418.21
77	ايرادات الغير عادية	- 34 722 405.95	- 29 127 802.24
	نتيجة صافية الغير عادية	1 295 917.57	2 017 615.97

المصدر: من إعداد الطالب بعد ترجمة القوائم المالية في الملاحق.

المطلب الثاني : فحص وتقييم حسابات الميزانية لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي.

تكون طريقة الدراسة هو تطبيق إجراءات فحص القوائم المالية وذلك من خلال فحص وتقييم حسابات ميزانية بطريقة مفصلة ووضع تعليقات ونتائج لهذه التعليقات لسنة 2013, لمعرفة نظام رقابة الداخلية الساري في للمؤسسة .

الفرع الأول: فحص وتقييم حسابات الأصول لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي

أولاً / حسابات التثبيات غير المتداولة:

❖ التحليل الوظيفي:

بلغت التثبيات الغير المتداولة الإجمالية لشركة EDIMMA بالوادي في 31/12/2013 إلى 86 132 642,16 دج وهي كالتالي:

الجدول رقم (3-4): يوضح حسابات التثبيات الغير المتداولة لسنة 2012 وسنة 2013.

وحدة: دج

التطور	مبالغ في 31/12/2012	مبالغ في 31/12/2013	البيان	
			رقم الحساب	اسم الحساب
0,00	479 000,00	479 000,00	204	تثبيات معنوية
0,00	26 240 000,00	26 240 000,00	211	أراضي
0,00	19 542 846,32	19 541 846,32	213	مباني
67 000,00	37 459 039,84	37 526 039,84	218	تثبيات ملموسة أخرى
0,00	1 500 000,00	1 500 000,00	261	حقوق مالية أخرى
(305 087,75)	1 149 843,75	844 756,00	275	أصول ضريبية مؤجلة
(239 087,75)	86 370 729,91	86 132 642,16		مجموع التثبيات
1 634 041,43	48 515 595,12	50 149 636,55	68	الاهتلاكات
(1 872 129,18)	37 855 134,79	35 983 005,61		مجموع التثبيات غير متداولة

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على القوائم المالية للمؤسسة.

❖ تعليقات:

في نهاية سنة 2013 كشفت الأصول لشركة E.D.I.M.M.A Spa بالوادى بقيمة إجمالية 86 132 642,16 دج , حيث سجل انخفاضا بقيمة 239 087,75 دج بالنسبة لسنة 2012.

❖ ويفسر ذلك من خلال:

• الاستحواذ الجديدة التي أدلت بها الشركة بمبلغ 67 000,00 دج والتغيير في تسوية الضرائب المؤجلة الناجمة عن تقديم تعويضات للتقاعد.

❖ الضوابط :

لدينا ضوابط هذا الموقف تتألف أساسا من:

- تحقق من عمليات الاستحواذ الرئيسية خلال العام مع الوثائق الداعمة؛
- التحقق من الوجود المادي للأصول الملموسة؛
- تأكد من أن الاستهلاك للسنة تم احتسابه بشكل صحيح؛
- التحقق من صيانة وتحديث الملف وسجل الاستثمارات.
- تأكد من حماية الأصول.

❖ الاستنتاجات من الضوابط لدينا:

وبعد عمليات التفتيش المذكورة أعلاه، يمكننا أن نجعل من التعليقات التالية على حساب رأس المال:

أ) بلغ اقتناء المالي لسنة 2013 بقيمة 67 000,00 دج وتتكون:

– الأصول الثابتة الملموسة

المعدات المكتبية: 67 000,00 دج

له ما يبرر هذا الاستحواذ وسجلت بشكل صحيح.

ب) المحافظة على الممتلكات الشركة في ملف متكامل عن طريق التسجيل كل العمليات في هذا الملف فنجد من الضروري التنظيم الأساسي.

ج) أيضا، كما ذكر في تقريرنا العام الماضي أنه بصرف النظر عن الجانب القانوني في شأن نظام المحاسبة والمالية، نجد أن الجرد الفعلي للأصول الثابتة في تعزيز جودة نظام الرقابة الداخلية.

د) حماية الأصول، عززت الشركة ضد المخاطر (الحريق والانفجار) من خلال الاكتتاب من بوليصة التأمين رقم 12 3112 410010 بقيمة 174 834,67 تغطية هذا الغطاء يبدو من غير المعقول.

ثانيا / حسابات التثبيتات المتداولة:

1. المخزونات:

❖ التحليل الوظيفي:

بلغ المخزون الإجمالي لشركة E.D.I.M.M.MA Spa EL OUED بتاريخ 2013/12/31 بقيمة 5 170 503.55 دج وكانت كتالي:

الجدول رقم (3-5): يوضح حسابات المخزونات بسنة 2012 وسنة 2013.

وحدة: دج

بالنسب 2013/2012	الفروق	مبالغ في 31/12/2013	مبالغ في 31/12/2012	تعيين	
(133 770,32)		5 072 230,65	5 206 000,97	بضائع	30
13 550,00		98 272,90	84 720,00	تموينات أخرى	382
(120 219,42)		5 170 503,55	5 290 720,97	إجمالي المخزون	
0,00		1 278 176,38	1 278 176,38	خسارة قيمة المخزون	29
(120 219,42)		3 892 327,17	4 012 544,59	صافي المخزون	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على القوائم المالية للمؤسسة

إجراء الفحوصات:

كانت الرقابة على هذه المخزونات كما يلي :

- تأكد من أن مخزونات موجودة في الميزانية العمومية بتاريخ 2013/12/31؛
- تأكد من أن مخزون تم حسابه وتسجيله وفقا لنظام المالي الجديد SCF؛
- التوفيق بين أرصدة الحسابات مع بيانات المخزون السلعي؛

• تأكد من حماية الأصول.

❖ نتائج التدقيقات :

بعد الانتهاء من أعمال المذكورة أعلاه، يمكننا أن نجعل من التعليقات التالية على موقف الأرصدة:

1. مخزونات التي عقدت في 2013/12/31 كما يلي:

- مخزون من السلع: 5 072 230,65 دج

- مخزونات أخرى: 98 272,90 دج

2. المحافظة على المخزون في ملف المحاسبة لعام 2013.

3. كما ذكر في تقرير العام الماضي نجد عدم وجود قرار الإدارة في تحديد أسلوب إدارة المخزون.

4. حسابات التسميات مخزونات لشركة EDIMMA بعيدة لدعم الطبيعة مخزونات فبتالي لا بد أن تكون

منسجمة ومتسقة مع التصنيف التي ينادي بها SCF;

5. لا يبدو القيمة التي يغطيها التأمين في حال حدوث حريق أو انفجار والمياه الضرر معقولة.

6. الجرد الفعلي كما ورد لا يجعل المقارنات اللازمة، في هذه الحالة يمكن إصدار كتيب المخزون فقط.

❖ توصية :

كما ذكر في تقريرنا العام الماضي، وذكرت حالة الطوارئ لإحداث تنفيذ التوصية التالية:

إعداد دليل الحسابات المخزونات التي سوف تغطي خصوصيات شركة EDIMMA بالوادي.

2. الحقوق:

❖ التحليل الوظيفي:

كان إجمالي الحقوق لشركة « E.D.I.M.M.A Spa EL OUED » بتاريخ 2013/12/31 بقيمة

35 168 587,42 دج وكانت كتالي :

الجدول رقم (3-6): يوضح جانب الحقوق بالسنة 2012 و سنة 2013.

وحدة: دج

الفروق	مبالغ في 31/12/2013	مبالغ في 31/12/2012	تعيين	
2 477 291,42	29 828 589,42	27 351 298,00	الزبائن	411

1 236 637,41	4 503 982,41	3 267 345,00	مدنيين آخرين	416
(1 916 857,00)	836 015,59	2 752 872,59	ضرائب وما شابهها	447
1 797 071,83	35 168 587,42	33 371 515,59	إجمالي الحقوق	
0,00	2 254 374,14	2 254 374,14	خسارة في القيمة	29
1 797 071,83	32 914 213,28	31 117 141,45	إجمالي صافي الحقوق	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على القوائم المالية للمؤسسة.

❖ إجراء الفحوصات:

- إجراء اختبار المحاسبة وأن هذه حسابات مسجلة فعلا في دفاتر؛
- التأكد من أن جميع المعلومات المتعلقة بحسابات الحقوق هي المعلومات صحيحة ومنتظمة؛

❖ نتائج تدقيقنا :

وبعد عمليات التفتيش المذكورة أعلاه، يمكننا أن نجعل من الملاحظات التالية

1. العملاء: برصيد 29 828 589,42 دج

- التوازن يمثل تمويلات العملاء والتي عقدت في 2011/12/31 كما يلي:
العميل برصيد 22 757 341,28 دج.
. عميل G'DIMMA برصيد 7 071 248 دج.

- كما ذكر في تقرير العام الماضي، أن عملاء التجار يخضعون لتأكيد وذلك في أقرب وقت ممكن عن طريق رسالة تأكيد الأرصدة.

- تم تجديد الاعتماد المخصص بقيمة 2 254 374,14 دج المؤرخ في عام 2009 إلى غاية 2013 دون تعديل يمثل 08% من قيمة عملاء التجار المدنيين بتاريخ 2013/12/31.

2. مدنيين آخرين : برصيد 4 503 982,41 دج.

التوازن هو كما يلي:

- التجارة دائنة 37 982,41 دج
- المنح المستحقة 96 000.00 دج
- مقدمي الخدمات 4370 000.00 دج

كما ذكر في تقرير العام الماضي، وينبغي أن تكون هذه الأرصدة لتسوية فورية.

3. الضرائب وما شابهها: برصيد 836 015,59 دج

كانت مقسمة كما يلي :

- 262 270,00 tva دج
- ضريبة القيمة المضافة على المشتريات 568 745,59 دج
- ضريبة مقدمة 5 000,00 دج

فمن الضروري أن تعتني هذه المسألة الضريبية بسبب تأثيره على الشركة لإدارة الأصول.

3. السيولة المالية :

❖ التحليل الوظيفي:

بلغت السيولة المالية الإجمالية لشركة EDIMMA EL OUED المتمثلة في حساب البنك بقيمة

381 254,36 دج، وكان التحليل كما يلي:

الجدول رقم (3-7): يوضح في حسابات الذمم المالية بالسنة 2012 و سنة 2013.

وحدة: دج

مبالغ في	مبالغ في	فروق	بالنسب
31/12/2012	31/12/2013	2013/2012	
			تعيين البنك
7 574 ,99	72 590,78	65 015,79	حساب بنك BADR
592 179,47	274 094,09	-318 085,38	حساب مصرف CPA
3 233,48	3 233,48	0,00	حساب BDL

30 807,50	31 336,01	528,51	خسارة القيمة
-222 262,09	381 254,36	603 516,45	مجموع السيولة المالية

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على القوائم المالية .

❖ إجراء الفحوصات:

لدينا من الفحوصات و التدقيقات ما يلي :

• إجراء اختبار المحاسبة بأن هذه حسابات متوفرة في السجلات ؛

• التأكد من أن جميع معلومات الحسابات صحيحة ومنتظمة.

❖ نتائج تدقيقنا:

وبعد عمليات التفتيش المذكورة أعلاه، يمكننا أن نجعل من الملاحظات التالية:

الحسابات المصرفية:

أرصدة جميع الحسابات المصرفية لشركة E.D.I.M.M.A EL OUED بتاريخ 2013 /12/31:

جدول رقم (3-8): يوضح الحسابات المصرفية لشركة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادى لسنة

الوحدة : دج

2013.

بنك	حساب	حساب	حالة البنك	بسر
				في 2013/12/31
BADR	003 00 394 300 237 300 097	5121	أنشأت	72 590,78
CPA	004 322 401 700 7601 52	512300	أنشأت	274 094,09
BDL	005 00 367 401 76 349 11 97	512400	أنشأت	3 233,48

المصدر : تقرير محافظ حسابات.

لابد على المؤسسة أن تشتغل بالتسويات المصرفية للملاحظات التالية:

- المبالغ المستحقة هي التي يجب تطهيره.
 - بدء اتصالات مع قيادة مصرف BDL لتجد في الواقع حل للنزاع في أقصر وقت ممكن.
- الفرع الثاني : فحص وتقييم حسابات الخصوم لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي

في هذا المطلب سنقوم بدراسة ثلاث أجزاء من جهة الخصوم وهي :

- الأموال الخاصة .
- الخصوم الغير الجارية .
- الخصوم الجارية.

أولاً: الأموال الخاصة :

❖ التحليل الوظيفي:

يبلغ إجمالي الأموال الخاصة لشركة E.D.I.M.M.A Spa EL OUED بتاريخ 2013/12/31 بقيمة

15 189 933,68 دج وكانت كما يلي :

الجدول رقم(3-9): يوضح وضعية حساب الأموال الخاصة لسنة 2012

والسنة 2013. والوحدة: دج.

البيان	رقم الحساب	مبالغ في		الفرق 2013/2012.
		31/12/2013	31/12/2012	
رأس مال الخاص	101	28 800 000,00	28 800 000,00	-
احتياط القانوني	106	4 113 453,68	4 113 453,68	-
نتيجة السنة المالية	12	1 295 917,57	2 017 615,97	(721 698,40)
ترحيل من جديد	11	(19 019 437,57)	(21 037 053,54)	2 017 615,97
إجمالي أموال خاصة		15 189 933,68	13 876 400,14	

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على القوائم المالية .

❖ إجراء الفحوصات:

كانت فحوصات الرئيسية حول الأموال الخاصة كما يلي :

- دراسة واقع رأس مال لشركة, Spa E.D.I.M.M.A EL OUED ،
- التحقق من جميع الحركات ممارسة التي أثرت على الأموال الخاصة .
- ضمان تخصيص الأرباح المحتجزة.

❖ الاستنتاجات من الفحوصات :

وبعد عمليات التفتيش المذكورة أعلاه، يمكننا أن نجعل من الملاحظات التالية:

1. رأس المال المصدر:

كما ورد في تقرير من رأس المال الصادر العام الماضي ويتكون من مبلغ 28 800 000,00 دج، يتبع بإخلاص في حسابات الشركة ولم يخضع أي تغيير، شركة وهذا نجد أن الشركة لم تتبع سياسة زيادة رأس المال

2. الاحتياطات:

يتكون رصيد الاحتياطي ب4 113 453,68 دج موزعة حسب نوع كما يلي:

الاحتياطي légale 400 000,00 دج.

الاحتياطي statutaire 13 495,00 دج.

الاحتياطي الاختياري 3 699 958,68 دج.

لم يتم أي تغيير في هذا القسم من حيث تسجيل خلال السنة المالية 2013.

4. نتيجة الدورة :

بلغ الربح الصافي للسنة المالية 2013 بقيمة 1 295 917,57 دج .

4. أرباح محتجزة :

وبلغ الرصيد أرباح محتجزة لعام 2013 بقيمة 19 019 437,57 دج موزعة حسب نوع كما يلي:

الأرباح المحتجزة 16 224 956,32 دج

الأرباح المحتجزة 2 794 481,25 دج

تم التعديل هنا في طريقة المحاسبية مقرنة مع العام الماضي وذلك من نظام القديم BCN إلى نظام الجديد . SCF

ثانيا/خصوم غير جارية :

❖ التحليل الوظيفي:

وبلغت الخصوم الغير جارية لشركة EDIMMA Spa EL OUED بتاريخ 2013/12/31 بقيمة
21 259 418,04 دج وكانت كما يلي:

جدول رقم (3-10): يوضح فيه حسابات الخصوم الغير جارية لشركة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي لسنة
2012 . وسنة 2013 .
وحدة : دج

الفرق	مبالغ في	مبالغ في		
			اسم الحساب	ر/ح
بين 2013/2012	31/12/2013	31/12/2012		
-36 513,25	2 888 556,54	2 925 069,79	القروض المالية	164
-1221351,00	18 370 861,50	19 591 212,50	إعتمادات وسلف مستديمة	167
-1256864,25	21 259418,04	22 516 282,29	إجمالي الخصوم الغير جارية	

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على القوائم المالية .

❖ فحوصات:

وتألفت لدينا فحوصات على هذا البند بشكل رئيسي من:

- تأكد من أن الديون هي ديون حقيقية؛
- التأكد من أن جميع المعلومات المتعلقة بديون في البيانات المالية متدرجة وأن هذه المعلومات صحيحة ومنتظمة.

❖ الاستنتاجات من الفحوصات لدينا:

وبعد عمليات التفتيش المذكورة أعلاه، يمكننا أن نجعل من الملاحظات التالية:

1. القروض: برصيد 2 888 556,54 دج

ما تبقى من هذا القسم يتكون أساسا من:

- قروض بمنطقة " تكسبت " بقيمة 182 566,50 دج
- قروض بمنطقة "كوبنين" بقيمة..... 2 307 309,04 دج
- قروض بمنطقة " جامعة " بقيمة 398 681,00 دج

كما سبق ذكره في تقريرنا العام الماضي، مبررة هذه القروض حسب جداول استهلاك أصول الدين ويدعو إلى تعليق خاص.

2. إعمادات وسلف مستديمة: برصيد 18 370 861,50 دج

ما تبقى من هذا القسم يتكون أساسا من:

المساهمات الأخرى 14 991 837,50 دج

استحقاقات التقاعد 337900,20 دج

ثالثا/الخصوم الجارية :

❖ التحليل الوظيفي:

بلغت الخصوم الجارية لشركة EDIMMA Spa EL OUED بتاريخ 2013/12/31 بقيمة

36 721 448,70 دج وكانت كما يلي :

جدول رقم (3-11): يوضح حسابات الخصوم الجارية لشركة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي لسنة 2012 و2013 وحدة: دج

الفرق بين 2013/2012	مبالغ في 31/12/2013	مبالغ في 31/12/2012	البيان	
			رقم الحساب	اسم الحساب
-322 265,79	30 197 252,00	30 519 517,79	401	الموردين
87 732,47	359 144,88	271 412,41	133	الضرائب
-222 056,86	6 165 051,82	6 387 108,68	168	قروض أخرى
-456 590,18	36 721 448,70	37 178 038,88		إجمالي خصوم الجارية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

❖ الفحوصات :

كانت الفحوصات كالتالي:

- إجراء اختبار المحاسبة لحسابات خصوم الجارية ؛
- تأكد من واقع نقدية الخصوم الجارية ؛

❖ نتائج تدقيقنا:

وبعد عمليات التفتيش المذكورة أعلاه، يمكننا أن نجعل من التعليقات التالية:

1. موردون : برصيد 30 197 252,00 دج

هذا التقسيم يمثل المبالغ المستحقة للموردين بتاريخ 2013/12/31 كما يلي:

- موردون G'DIMMA. برصيد 27 760 084,60 دج

- موردون المخزون والخدمات برصيد 2 060 881,26 دج

- موردون الأصول الثابتة برصيد 376 286,14 دج

- الديون يجب أن تكون على وجه الإلزام موضوع الاعتراف , وفي أقرب الآجال الممكنة بوسيلة الإقرار بالدين .

2. الضرائب: برصيد 271 412,41 دج

يمثل رصيد الديون الضريبية بتاريخ 2013 /12/31 كما يلي:

-مبلغ متضمن جميع الرسوم.....برصيد181 878,00دج.

-الطابع المحصل للخرينة..... برصيد 58,00دج.

- طوابع ضريبية..... برصيد7 636,90دج.

-TAP "رسم على نشاط المهني".....برصيد109 072,60دج.

- IRG الرواتب برصيد 1 600,50دج.

- IRG الاحتجاز برصيد 53 898,88دج.

3. قروض أخرى: برصيد 6 165 051,82 دج

يمثل رصيد القروض الأخرى بتاريخ 2013/12/31 كما يلي:

- عملاء القطاع الحكومي مسبقا برصيد2 291 626,20دج

- عملاء القطاع الخاص مقدما برصيد272 636,97دج

- وكالات الاجتماعي.....برصيد190 033,77دج.

- ذمم دائنة أخرى برصيد62 125,69دج.

ويتم تحليل هذه الأرصدة، ويجب أن لا تحتاج إلى تعليق خاص.

المطلب الثالث: فحص وتقييم أعباء و إيرادات لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي

الفرع الأول: حسابات الأعباء.

تتمثل أعباء مؤسسة EDIMMA في شراء قطع الغيار والزيوت والقيام بتركيبها في العتاد الفلاحي أثناء القيام بعمليات الصيانة اللازمة. إضافة إلى مختلف المصاريف والأعباء الأخرى الخاصة بدورة النشاط.

❖ تحليل جدول أعباء:

كانت أعباء شركة « EDIMMA Spa EL OUED » بتاريخ 2013/12/31 كما يلي:

جدول رقم (3-12): يوضح أعباء مؤسسة لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي لسنة 2012 و 2013. وحدة: دج

الفرق	2012	2013	الأقسام	ر/ح
11 050 955,26	8 716 117,46	19 767 072,72	مشتريات المستهلكة	60
182 949,03	380 293,92	563 242,95	مصالح الخارجية	61
-767 940,69	2 026 907,13	1 258 966,44	مصالح خارجية أخرى	62
-181 696,25	10 771 352,03	10 589 745,78	تكاليف العاملين	63
144 828,66	556 295,94	701 124,60	ضرائب ورسوم	64
-2865 147,65	3 055 214,91	190 067,26	تكاليف أخرى عملية	65

-203 743,91	216 888,68	13 144,77	تكاليف مالية	66
-1770 690,54	3 404 732,17	1 634 041,43	استهلاكات ومؤونات	68
	5 000,00	5 000,00	ضرائب على الفوائد	69
5 594 503,23	29 127 802,34	34 722 405,57	إجمالي الأعباء	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

❖ فحوصات:

لدينا فحوصات على هذا البند كما يلي:

- يدرج بأن الأعباء مدرجة في الحسابات حقيقية .
- يضمن بأن التشريع الضريبي قد أحترم .
- مراعاة المبادئ المحاسبية أثناء التسجيل وحساب العمليات

❖ نتائج تدقيقنا:

وبعد عمليات التفتيش المذكورة أعلاه، يمكننا أن نجعل من التعليقات التالية:

- وكما تم ذكره في تقرير العام الماضي، لا يتم مصادقة الملاحظات والفواتير بواسطة شهادات الخدمة حتى ولو وافق عليها ذكر الإلزامي "جيد على الدفع" و "شهادة الخدمة المقدمة"
- الحاجة إلى دعم الجانب الضريبي من شركة EDIMMA Spa EL OUED خاصة لإعداد التقارير ودفع الضرائب المختلفة.
- مصروفات أخرى إدارية مشتركة تتكون أساسا من:
 - الرسوم بمبلغ 65 000,00 د.ج.
 - الرسوم استثنائية تصل إلى 125 067,26 د.ج.

الفرع الثاني: حسابات إيرادات.

تتمثل عناصر الإيرادات في المؤسسة في مبيعات البضاعة المتمثل في العتاد الفلحي وقطاع الغيار والزيوت، وأداء الخدمات المتمثل في صيانة العتاد الفلحي إضافة إلى المراقبة التقنية للسيارات كنشاط أساسي للمؤسسة.

❖ تحليل جدول الإيرادات :

كانت إيرادات شركة « E.D.I.M .M.A Spa EL OUED » بتاريخ 2013/12/31 كما يلي:

جدول رقم (3-13): يوضح إيرادات لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلحي بالوادي لسنة 2012 و2013.

وحدة: دج

الفرق	2012	2013	أقسام	ر/ح
963 284,80	20 121 850,98	21 085 135,78	مبيعات بضاعة	700
11 294 823,80	0,00	11 294 823,20	خدمات	706
-145 818,18	145 818,18	0,00	مساعدات مالية	74
-8 155 075,07	10 877 748,86	2 722 673,79	منتجات أخرى	75
915 263,25	0,00	915 263,25	خسارة في القيمة	78
4 872 905,31	31 145 418,21	36 018 323,52	مجموع الإيرادات	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

❖ فحوصات:

وتألفت لدينا فحوصات على هذا البند بشكل رئيسي من:

- تأكد من تسجيل الحقيقي للإيرادات؛
- تأكد من أن يتم احترام القانون الضريبي.
- ضمان مراعاة مبادئ المحاسبة؛

❖ نتائج تدقيقنا:

ويعد عمليات التفتيش المذكورة أعلاه، يمكننا أن نجعل من التعليقات التالية:

- كما لوحظ في تقريرنا العام الماضي، وتصنيفات الأنشطة والمنتجات NAPR يتطلب استعراضا عاما لغرض التكيف مع طبيعة النشاط التجاري وبشكل أكثر تحديدا في مجال تحديد المنتجات والمخرجات التي يجب أن تكون متفقة مع أغراض الشركة والرموز التي أذن بها أنشطة السجل التجاري المركز الوطني.

إيرادات أخرى :

- العائد على الديون الملغاة 2081 458,42 دج
- إيرادات استثنائية بمبلغ 641 642,87 دج لدخل غير عادي وكانت مقسمة كما يلي:

- تسديد..... 22 106,39 دج.
- تسديد 9 950,00 دج .
- حصة 192 000,00 دج.

المطلب الرابع : عرض التقارير المالية لشركة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي

بعد إنهاء من مرحلتي تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص القوائم المالية تأتي الآن المرحلة الأخيرة التي يقوم بها المراجع الخارجي، وهي مرحلة إبداء رأيه في شكل تقارير خاصة وهي كآتي:

فحص تقرير التسيير .

تقرير مجلس تسيير الإدارة.

تقرير خاص عن اتفاقيات.

- تقرير خاص بأعلى خمس أجور في المؤسسة.

- تقرير حول نتائج السنوات السابقة.

أولاً/فحص تقرير التسيير :

مع مراعاة التحفظات والتوصيات المحددة في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ، فضلا عن تلك المصنوعة في "تعليقات على القوائم المالية" ، ونحن نشهد بأن البيانات المالية لشركة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادى EDIMMA ، مع ورقة التوازن الإجمالي الكلي قدره 987.49 126 852 دج وريح قدره 1 295 917,57 دج هي عادلة ودقيقة وتعبر بأمانة عن نتائج العمليات للسنة المنتهية في 2013/12/31.

ثانياً: تقرير مجلس تسيير الإدارة:

وفقا للمادة 715 مكرر 4، ونحن قمنا بفحص وتدقيق التقرير السنوي لمجلس إدارة الشركة للسنة المالية 2013. ليس لدينا أي تعليق على دقة واتساق المعلومات الواردة في هذا التقرير وفي الوثائق الموجهة إلى المساهمين على المركز المالي والبيانات المالية المنتهية في 2013/12/31.

حيث تم في عام 2013 انعقاد مجلس إدارة إلى أربعة اجتماعات في التواريخ التالية:

الدورة رقم 01 من 2013/02/01.

الدورة رقم 02 من 2013/02/26.

الدورة رقم 03 من 2013/06/21.

الدورة رقم 04 من 2013/10/30.

ثالثاً: تقرير خاص عن اتفاقيات:

بموجب المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 الصادر في 93/25/04 يعدل ويتم الأمر رقم

59/75 المؤرخ 75/09/26 مع القانون التجاري:

"أي اتفاق بين الشركة وأعضاء مجلس إدارتها إما بشكل مباشر أو غير مباشر، تحت طائلة البطلان يجب أن يخضع لموافقة مسبقة من مجلس الإدارة، بعد صدور تقرير من مدقق الحسابات.

الأمر نفسه ينطبق على الاتفاقات المبرمة بين الشركة وشركة أخرى إذا كان أحد أعضاء مجلس إدارتها للشركة هو صاحب أو ليس مديراً أو موظف في تلك الشركة "

وفقا لهذه الأحكام، ونحن أحيطكم علما بأن مدير شركة أعطانا إشعار من أي اتفاق التي يشملها القانون.

رابعاً: تقرير خاص بأعلى خمس أجور في المؤسسة:

تطبيق لأحكام المادة 680 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 الصادر في 25/4/1993 يعدل ويتمم الأمر 59/75 الصادر في 75/09/26 من القانون التجاري، لنا الشرف بإبلاغكم المبلغ الإجمالي المصادق عليه للأجور المدفوعة لخمس أشخاص المحصلين على أعلى أجر خلال سنة 2013 في مؤسسة EDIMMA/SPA. بالوادى .

كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم(3-14): يوضح أعلى خمس أجور مدفوعة في DIMMA/SPA لسنة 2013. الوحدة: دج

صافي الإجمالي	الراتب الإجمالي	المهنة	
837 443,94	976 919,94	المدير العام	01
507 370,97	567 959,97	رئيس الوكالة	02
497 771,97	556 084,87	رئيس المصلحة التجارية	03
467 232,89	512 503,51	رئيس الورشة	04
425 872,98	463 783,85	مراقب	05
2 735 692,75	3 589 337,01	المجموع	

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2013.

خامساً/ تقرير حول نتائج السنوات السابقة:

تطبيق لأحكام المادة 678 للفقرة 6 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 الصادر في 1993/04/25 يعدل ويتمم الأمر 59/75 الصادر في 75/09/26 من القانون التجاري ، لنا الشرف بإبلاغكم بنتائج مؤسسة EDIMMA/SPA خلال كل سنة مالية من السنوات الخمسة الأخيرة المستخرجة من سجل النشاط للمؤسسة.

و هي موضوعة كما يلي :

الجدول رقم: (3-15): يوضح نتيجة السنوات الخمس الأخيرة 2009-2013. الوحدة: دج

ملاحظة	نتائج	سنوات الأخيرة
خسارة	(289 393.00)	2009
ربح	5 371 912.00	2010
خسارة	(6 193 696,83)	2011
ربح	2 017 615,97	2012
ربح	1 295 918,77	2013

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2013.

سادسا/ المصادقة:

رغم الملاحظات المذكورة سابقا ، إلا أننا نرى أن الميزانية المرفقة و قائمة نتائج الأعمال المرتبطة بها تعطي صورة صادقة و عادلة للمركز المالي للمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA/SPA، وقد تم فحصنا لهذه القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ، و المطبقة على نفس الأسس المتبعة في العام الماضي ، كما تضمن بعض اختبارات للسجلات المحاسبية و إجراءات المراجعة التي رأيناها ضرورية .

خلاصة الفصل :

تم إبرازه في هذا الفصل إلى تطبيق إجراءات المراجعة الخارجية على مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي , وذلك بسرد ما توصلنا إليه في الجانب النظري اتجاه الجانب التطبيقي, فكانت دراستنا حول تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة الخارجية، والتي تعتبر بمثابة مقياس الأداء المهني، وكذلك إبراز معايير الأداء المهني وإعداد التقرير الذي يمثل وبكل صراحة عن الرأي الفني والمحايد للمراجع الخارجي حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وهذا من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة عن طريق معرفة النظام الداخلي وتقييمه وتقييم كذلك وفحص القوائم المالية لسنة 2013، وإجراء التعليقات ونتائج عليها، حيث توصلنا من خلال هذه الدراسة أن المراجعة الخارجية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي قد أعطت وبصورة واضحة عن مدى مصداقية القوائم المالية ومدى تطابقها مع القوانين والمعايير الدولية في علم المراجعة، وهذا نظرا لوجود مجلس إدارة رشيد و نظام رقابة داخلية قوي و الالتزام بمعايير المراجعة والمحاسبة الدولية، وهذا الذي يؤدي إلى زيادة مصداقية الشركة اتجاه أصحاب المصالح لديها وتحسين عملية صنع القرار، وبالتالي زيادة تفعيل نظام حوكمة الشركات فيها .

توفر حوكمة الشركات الأساس لبيئة أعمال منتجة ومستقرة، وهي تعد في غاية الأهمية بالنسبة للأسواق المالية و الشركات التي تسعى إلى الوصول لمكانة مرموقة في الاقتصاد العالمي، كما أصبحت الحوكمة وسيلة لتعزيز الثقة في اقتصاد أي دولة ودليل على وجود سياسات عادلة وشفافة و قواعد لحماية المستثمرين والمتعاملين، ومؤشرا على المستوى إلى وصلت إليه إدارات الشركات في الالتزام المهني لقواعد حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة ووجود إجراءات للحد من الفساد و بالتالي زيادة جاذبية الاقتصاد للاستثمارات المحلية و الخارجية وتحسين قدرته التنافسية

كما تعتبر المراجعة الأداة الأكثر فاعلية والتي تساعد الإدارة في التعرف على أهم المعوقات التي تواجه التنفيذ الفعلي السليم لسياسة المؤسسة خاصة وأن الهدف الرئيسي لعملية مراجعة هو إبداء الرأي على القوائم المالية ، وما إذا كانت هذه القوائم تمثل تمثيل عادلا حقيقية المركز المالي للمؤسسة. كما أن عدم قدرة المراجع على اكتشاف الخطأ ومنع الغش لا يمكن اعتباره قرينة على إهمال المراجع طالما قام بواجباته وطالما كان الغش من الصعوبة بمكان لاكتشافه، إضافة إلى أن العرف المهني السائد يقضي بالقيام بمراجعة اختيارية أي استخدام العينة عشوائية .

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة ، المتعلقة بموضوع المراجعة الخارجية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات ، كون أنها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تتضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف ، تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية ، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعية ، من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج أنشطة ، وكذا ضمان الاستخدام الاقتصادي الكفاء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخداماتها. ونظام حوكمة الشركات، الذي يعتبر أمرا ضروريا بالنسبة للمراجعة الخارجية ، خاصة أن معايير المراجعة وبالضبط المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني يركز على تقييم مدى إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية ، فمن خلال هذا التقييم يتم تحديد إطار المراجعة ونطاق الفحص ، ومدى ونوع الإجراءات التي يجب عليه إتباعها ، وكذلك طبيعة ومدى عمق أدلة الإثبات الواجب جمعها ، ويعتمد المراجع الخارجي على هذا التقييم وذلك بإعطاء التوصيات اللازمة ، والخاصة بتحسين هذا النظام وتطويره إن لزم الأمر ذلك .

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع ، توصلنا للنتائج الخاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة ، مع مجموعة من الاقتراحات .

1. اختبار فرضيات الدراسة :

انطلاقاً من الدراسة النظرية والميدانية التي اعتمدت في هذا البحث فقد تم الوصول لنتائج بخصوص الفرضيات التي تم اقتراحها في بداية هذا البحث كما يلي :

- الفرضية الأولى: تحتل مبادئ حوكمة الشركات وممارساتها أهمية كبيرة، خاصة بعد ظهور الأزمات المالية حيث أنها تسمح للمؤسسات مختلف المبادئ والقواعد التي تسمح بإدارتها بشكل جيد وبالتالي تزيد من مصداقيتها وكفاءتها" فقد توصلنا من خلال الدراسة النظرية إلى وجود اتفاق على هذا المفهوم من خلال إعطاء تعريف للحوكمة على أنها أسلوب إداري لعملية اتخاذ القرار تتضمن مجموعة من المعايير والآليات التي تحفز المسير و تضبط قراراته داخل المؤسسة ، وتحمي المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى، وذلك لتحسين مستوى الأداء داخل المؤسسة وبالتالي تهدف إلى تحقيق الجودة و التميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة من خلال تفعيل مبادئ الحوكمة والياتها للوصول إلى حوكمة جيدة للشركات .

- الفرضية الثانية: فعالية حوكمة الشركات تعتمد بشكل كبير على فعالية آلياتها وهو ما يحسن الأداء في المؤسسة" تحقق هذا الفرض من خلال اعتبار الحوكمة احد أهم المقومات اللازمة لأية سوق مال حتى يكون لها القدرة على جذب رؤوس الأموال، أصبحت الشركات تعتمد على مجموعة من المبادئ والآليات والإجراءات والدعائم للتأكد من تطبيق مفهوم حوكمة الشركات فهو الحل المثالي لتحقيق مصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة .

- الفرضية الثالثة : "استقلالية وموضوعية وجودة أداء المراجع الخارجي تساهم في تفعيل نظام حوكمة الشركات" تحقق هذا الفرض من خلال إبداء المراجع الخارجي رأيه المحايد والموضوعي حول أنشطة المؤسسة السنوية وصحة وعدالة القوائم المالية لها واكتشاف عمليات الغش والأخطاء وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية، وهذا لتكون للمؤسسة صورة واضحة وشفافية في التعامل مع الأطراف المحيطة بها ؛ وبالتالي تفعيل نظام الحوكمة في الشركة .

- الفرضية الرابعة : "وجود علاقة موجبة بين المراجعة الخارجية وحوكمة الشركات، مع الحاجة للنهوض بهما لتحسين الأساليب التي تحوكم بها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، نلاحظ تحقق هذا الفرض فالجزائر من خلال سعيها إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي والانتقال إلى اقتصاد السوق جعلها تخضع لالتزامات الانضمام للمنظمات الدولية و التجمعات الإقليمية التي تقوم على الشفافية وتعزيز التنافسية وزيادة تحرير الاقتصاد من

اجل تطهير مناخ الأعمال و توسيع مجال الحريات الاقتصادية، وفي إطار تعزيز الشفافية تم إلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة في الجزائر على اعتماد مراجع حسابات خارجي يعمل وفق مدونة للسلوك والأخلاقيات بعدما كان هذا الإلزام يخص شركات الأسهم فقط بما يثبت توجه الجزائر نحو تدعيم مهنة المراجعة لتبني مبادئ الحوكمة مستقبلا .

2. عرض نتائج الدراسة :

بعد دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بكل من حوكمة الشركات و المراجعة الخارجية، وكذا تبيان دور المراجعة الخارجية في زيادة فعالية حوكمة الشركات الاقتصادية، ثم القيام بالدراسة الميدانية تم الوصول إلى النتائج التالية :

- تمثل الحوكمة ، الكيفية التي تدار بها الشركات و تراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة ، وبالتالي فهي بمثابة أداة للحكم على كفاءة إدارة الشركة في استغلال مواردها، والذي يعتبر كمؤشر لتحقيق الشركة لأهدافها وأهداف الأطراف ذات العلاقة.
- إن مفهوم حوكمة الشركات غير جديد على المجتمع الإسلامي لأنه نابع من الحكم الراشد وهو ما حث عليه ديننا الإسلامي الحنيف، انطلاقا من القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة وسيرة الخلفاء الراشدين
- إن أسلوب حوكمة الشركات بما يتضمنه من مبادئ وإجراءات يسمح باستخدام وتفعيل معايير المراجعة الدولية لتحقيق درجة أكبر من الشفافية و المصداقية في البيانات لخدمة مصالح مختلف الأطراف .
- نشاط المراجعة الخارجية يعمل على اختبار مدى الالتزام بالسياسة واللوائح والقوانين الموضوعة ، والمراجعة المالية و العملياتية للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها
- تعمل المراجعة الخارجية على منع وتقليل حدوث الأخطاء ، وهذا ما يزيد الحاجة لها ، فبالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين والمراجعين الداخليين ، في محاولة لتقليل ومنع الأخطاء ، تسعى المراجعة الخارجية أيضا للحد من الإسراف والضياع الشيء الذي يزيد من المر دودية وتحسين الأداء ، وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة والحفاظ على سمعتها .
- تعمل المراجعة الخارجية للحسابات على زيادة القدرة على التوصيل المعلومات المحاسبية وهذا من خلال إعداد تقرير النهائي للمراجع والذي يحتوي على مدى الإفصاح عن كل المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والتي تستخدم في عملية اتخاذ القرارات داخل أو خارج المؤسسة الاقتصادية.

-تساهم المراجعة الخارجية في زيادة المنفعة عند استخدام القوائم المالية , حيث أن المراجع الخارجي يقدم تقريره النهائي ويضمنه رأيه الفني والمحايد حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد وعرض هذه القوائم كما أنه يبدي رأيه في مدى تطبيق المبادئ المحاسبية خلال مختلف الفترات السابقة .

- يقوم المراجع بمراجعة عناصر القوائم المالية , وذلك من خلال طرق وأساليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصل و فحص كل من ما من شأنه أن يثبت وجود وملكية الأصل , وكما يتأكد من صحة تقييمه وكذا تسجيله محاسبيا , وهذا ما يزيد من درجة الثقة والمصداقية في العناصر المكونة للقوائم المالية .

3. عرض الاقتراحات:

بناء على الدراسة النظرية والدراسة الميدانية يمكن إدراج التوصيات الآتية التي من شأنها أن تساهم في تفعيل دور المراجعة الخارجية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات الاقتصادية، وهي :

- ضرورة العمل على تكوين المستخدمين و المدراء في مجال الحوكمة وجعلها منهجا تطبيقيا يحتد به كل موظف ومدير .

- ضرورة الإسراع بالالتزام القانوني للمؤسسات الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة، والعمل على توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك .

- تكييف تقارير المراجعة الخارجية مع التوجه الجديد نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

- بما أن طبيعة التكوين المؤهل لصفة الخبير المحاسبي ومحافظ حسابات أصبحت لا تتماشى و الاحتياجات الفعلية لسوق الجزائرية فنرجو من السلطات بفتح مدارس لتكوين خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات كفيلا بتأهيل المترشحين علميا وعمليا ومواكبة المستجدات الحاصلة في بيئة المراجعة والمحاسبة , ونركز هنا على ضرورة اعتماد تدريس المناهج الدولية للمراجعة وتفعيل سياسة الترتيبات .

- نقترح على المنظمات المهنية القيام بفحص مختلف الحالات لقضايا الغش التصرفات غير القانونية وذلك بهدف معرفة الأساليب التي استخدمت لإجراء التلاعب في القوائم المالية , وكذا الطرق التي اتبعت لإخفاء ذلك , بإضافة إلى تحديد الإجراءات في المراجعة التي من شأنها أن تساعد في اكتشاف الحالات السابقة .

- الاهتمام بالجانب التقني والعملية للمراجعة الخارجية كمهنة مستقلة ووضع دراسات لحالات الميدانية لاستفادة الطالب الباحث من تطبيق المراجعة الخارجية .

- على مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي زيادة في عدد العمال وذلك في الجهة الخاصة بالمخزن , وذلك لتحقيق سرعة دوران مشتريات المؤسسة من العتاد وبيعه إلى الزبائن.

4. أفاق الدراسة :

لقد تم التطرق في هذا الموضوع إلى نوع من أنواع المراجعة وهي المراجعة الخارجية وكانت الدراسة في زيادة فعالية حوكمة الشركات الاقتصادية.

وبما أن الجزائر مازالت في بدايتها الولي فيما يخص تطبيق حوكمة الشركات، وغياب هذا المفهوم عن العديد من المؤسسات الوطنية، وبالتالي فإن هذا البحث ونتائجه تبقي الباب مفتوحا لبعض القضايا التي يمكن أن تكون أبحاثا قادمة وهي كالتالي :

- مدى فعالية لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المراجع وتفعيل حوكمة الشركات .
- مدى فعالية تقرير مراجع الحسابات لإدارة المؤسسة والأطراف المرتبطة بها .

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية :

أولاً: الكتب :

1. إبراهيم طه عبد الوهاب, المراجعة النظرية والممارسات المهنية, الطبعة الأولى, قسم المحاسبة, كلية التجارة, مصر, 2004.
2. إبراهيم علي عشاوي, أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية, الدار الجامعية, مصر, دون سنة نشر.
3. احمد حلمي جمعة, المدخل الحديث لتدقيق الحسابات, دار الصفاء للنشر والتوزيع, عمان, الأردن, 2000.
4. أمين السيد أحمد لطفي, التطورات الحديثة في المراجعة, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2007.
5. أمين السيد أحمد لطفي, مسؤوليات و إجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة, الدار الجامعية, الإسكندرية, مصر 2005.
6. حسن القاضي, حسين دحدوح, أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية, مؤسسة الورق, عمان, 1999.
7. حسين مصطفى هلالى, من أجل استراتيجية وطنية للحكومة, مصر, المنظمة العربية للتنمية الإدارية, 2007.
8. حمادي التميمي, مدخل التدقيق من الناحية النظرية والعملية, الطبعة الثالثة, دار أوائل النشر, عمان - الأردن, 2006.
9. خالد أمين عبد الله, تدقيق الحسابات, الناحية النظرية, مطبعة الإتحاد, عمان, 1980.
10. خالد راغي الخطيب, خليل محمود الرفاعي الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ,دار المستقبل للنشر والتوزيع الطبعة الأولى ,الأردن, 1998.
11. صلاح الدين محمد عبد الباقي, السلوك الفعال في المنظمات, مصر, الدر الجامعية الجديدة للنشر, 2000.
12. صلاح الدين محمد عبد الباقي, السلوك الفعال في المنظمات, مصر, الدر الجامعية الجديدة للنشر, 2000.
13. طارق عبد العال حماد, حوكمة الشركات, الدار الجامعية, الإسكندرية, مصر, 2005.
14. عبد الفتاح محمد الصحن, محمد ناجي درويش, المراجعة بين النظرية والتطبيق, الدار الجامعية, القاهرة, 1998.

15. عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات مصر،الدار الجامعية،2006_2007.
16. عبد سعد شريم، لطفي حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، طبعة منقحة، مركز أمين للنشر والتوزيع، صنعاء- اليمن، 2007.
17. عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الدار الجامعية ، مصر،2006_2007.
18. عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007
19. محسن احمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، مصر، ط 1، 2005
20. محمد الخليل محمد، المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، مصر ، 1968.
21. محمد الفيومي، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،مصر، 1996.
22. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
23. محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008 .
24. محمد سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، مصر، 2008
25. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
26. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
27. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي: المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعية، بيروت، 1990.
28. محمد مصطفى سليمان ،حوكمة الشركات و دورها في معالجة الفساد المالي و الاداري،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،مصر ،2006
29. مركز المشروعات الدولية، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات ،القاهرة 2004.
30. المعتصم بالله العرياني ،حوكمة شركات المساهمة ،الدار الجامعية الجديدة ، الإسكندرية ،مصر،2008.
31. هادي التميمي، مدخل التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار أوائل للنشر، عمان ، الأردن، 2004.

ثانيا: المذكرات:

1. بن يخلف أمال, المراجعة الخارجية في الجزائر, رسالة ماجستير في علوم التسيير, جامعة الجزائر, 2002.
2. بهاء الدين سمير علام, العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وأدائها المالي, مذكرة ماجستير, مصر, 2008.
3. بوسماحة محمد: معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر, رسالة ماجستير غير منشورة, كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر, (2002/2001).
4. حكيمة مناعي, تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر, مذكرة ماجستير في المحاسبة, جامعة الحاج لخضر باتنة- الجزائر.
5. خنيش يوسف, دور حوكمة الشركات في تفعيل عملية اتخاذ القرارات, مذكرة ماجستير تخصص إدارة اعمال, جامعة سعد دحلب البليدة.
6. عبيد نعيمة, دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات - دراسة حالة الجزائر - رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية مؤسسة, جامعة ورقلة, 2009.
7. عمر على عبد الصمد, دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات - دراسة ميدانية - مذكرة ماجستير جامعة المدية 2008.
8. فاتح سردوك: دور المراجعة الخارجية بالنهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية, رسالة الماجستير, تخصص علوم تجارية, كلية العلوم الإقتصادية والتسيير و علوم تجارية, جامعة المسيلة, 2004.
9. فكري عبد الغني محمد جوده, مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفق لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية ولجنة بازل للرقابة المصرفية, دراسة حالة بنك فلسطين, مذكرة ماجستير في ادارة الاعمال, الجامعة الاسلامية, غزة, 2008.

ثالثا: المؤتمرات والملتقيات:

1. أشرف حنا ميخائيل, تدقيق الحسابات و أطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات, المؤتمر العربي 1, مصر, 24_25 سبتمبر 2005
2. أشرف حنا ميخائيل, دقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات, المؤتمر العربي الأول, القاهرة, سبتمبر 2005.
3. سعودي بلقاسم, تدقيق مراجع الحسابات, الملتقى الدولي حول تأهيل المؤسسة الإقتصادية, المؤسسة بين حرية المبادرة ورقابة السلطة العامة, جامعة الجزائر 2004.

4. السعيدني، مصطفى حسن بسيوني، مدى ارتباط الشفافية و الإفصاح بالتقارير المالية و حوكمة الشركات، المؤتمر الدولي بالإمارات، ديسمبر 2007.
5. سناء عبد الكريم الخلاق ، حوكمة المؤسسات المالية و دورها في تصدي للأزمات المالية المؤتمر السابع لكلية العلوم الاقتصادية الأردن، 2009.
6. منوار حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، المؤتمر العلمي الأول حول: حوكمة الشركات و دورها في الإصلاح الاقتصادي خلال الفترة 15_16، تشرين الأول، سوريا، 2008.

رابعاً: الجرائد والمجلات:

1. إبراهيم محمد أحمد، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية و انعكاساتها على السوق المالية العدد الأول 2005.
2. أحمد حلمي جمعة، تطور مسؤولية الإدارة ومدققي الحسابات بشأن تقييم إستمرارية المنشأة، مجلة المرقق، العدد (66/65)، نيسان 2006.
3. أحمد زكريا الصيام، دور الحاكمية في الحد من تداعيات الأزمة المالية على بورصة عمان، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 42، 2009
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2010، العدد 42 .
5. سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وضيفة لمراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 1، المجلد 45، جانفي 2008.

خامساً: المنشورات:

1. كاترين لكوشتا هلبلينغ وآخرون، غرس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية و الصاعدة و الانتقالية، دليل لإرساء حوكمة الشركات في القرن الحادي و العشرين، ط3، أصدر مركز المشروعات الدولية الخاصة، أمريكا، 2003.
2. مركز المديرين ودوره في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ملخص سلسلة إصدارات الهيئة العامة لسوق المال، مصر، 19 أبريل 2004.
3. نصر صالح محمد، نحو إطار نظري عام للمراجعة، أثره على معاييرها، طبعة 1، منشورات الدراسات العليا، ليبيا 2004.
4. يوسف محمد حسن، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، ورقة عمل، يونيو 2007.

5. رأفت حسين مطير، آليات تدعيم دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، الجامعة الإسلامية، دون

سنة نشر.

المراجع باللغة الفرنسية:

1. alamgir, m, corporate governance – a risk perspective, paper presented to: corporate governance and banking institute, Cairo, 7/8 may 2007.
Barnard Marois et Patrick Bompot , **gouvernement d'entreprise et communication financier**, In Economisa, 2004,Paris.
2. Conseil superieur de la technique comptable,calloque sur le contrôle interne et l'audit dans l'euterprise, palais des nations ,1988.
3. Jacque renard,theorie et pratique de l'audit interne, 3^{emme} édition d'organisation, 2000.
4. L.collin et vallin.o: audit et contrôle interne, aspect financier, opérations et stratégique, paris,1992.
5. Marc–Hubert Depret et les autres, Gouvernement d'entreprise, de Boeck, Paris, 2005.
6. Mokhtar belaiboud,pratique de l'audit,berti , editions ,alger ,2008.
7. OECD, Principles of Corporate Governance, 1999.
8. Sasi.d:comptabilite de l'euterprise et système économique, l'esperence algérienne,opu, alger,1991.

المصادر:

- تقرير محافظ حسابات مؤسسة EDIMMA بالوادي لسنة 2013 .