



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



الموضوع

دور المراجعة الخارجية في تحقيق تماثل المعلومات
المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة
صناعة الكوابل- بسكرة-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: تدقيق محاسبي

الأستاذة المشرفة:

سلاف رحال

إعداد الطالبة:

قرمية دهيلي

رقم التسجيل:/2013
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2012-2013

الأهداء

إلى من أفاضت علي بدعواتها و بركاتها، إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها "أمي الحبيبة"
إلى من اعتز به و لا عز لي بدونـه "أبي الحبيب"
إلى أعلى ما منحني الدنيا إخوتي خاصة "فطيمة"
إلى الكتكوتة "بلسم" و إلى قررة عيني "سارة سرسورة"
إلى رفيقة دربي ومن تقاسمت معي ثمرة أعوام الدراسة إليك أنت صديقة العمر "حسنا"
إلى أجمل شلة صداقة لن تتكرر إليكن " نور الهدى، سهام ع، ايمان خالدي، ايمان حرزلي،
ايمان رايس، احلام، صليحة، راوية، أسماء زمرة، أسماء بن ستي
حفيفة، سهام، سليمة، زهرة، عتيقة، راضية عمري.
إلى كل الأصدقاء: علوي رفيق، جدي رؤوف، عماد عبيد، طيبي نذير، أمين علون
سليم شيشة، عبد الحميد مودع، نذير قريرة، ملك بوسنة...
إلى كل زملاء الدراسة في مركز التكوين المهني تخصص مشغل في المعلوماتية فوج 4
دفعة جوان 2013 و متقن محمد بلونار.
إلى كل زملاء العمل في متقن محمد بلونار وأخص بالذكر أقسام: 1ع1/1ع1/2ع1/3ع1 ر
إلى كل أساتذة و طلبة تدقيق محاسبي دفعة 2013
إلى كل من ساندوني ولو بكلمة طيبة
إلى كل من نسيهم قلبي ولم ينسأهم قلبي



شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى: "لئن شكرتم ازيدكم"

الحمد لله الذي وهب لنا نعمة العقل و العلم
الحمد لله الذي يسر لنا أمورنا و عززنا بالفهم
الحمد لله الذي وفقنا و سهل لنا التقدم إلى الامام
الحمد لله و الصلاة على محمد أعظم النعم

قال صلى الله عليه و سلم: " من لا يشكر الناس لا يشكر الله "

تعجز كل كلمات الشكر أمام عظمة الوالدين الذين دفعوا سنين عمرهم ليقتطفوا ثمار نجاحنا... فلکم

ألف شكر على كل الدعم المعنوي و المادي

لك باقة امتنان و عرفان للأستاذة المشرفة سلاف رحال لتوجيهاتها التي ساعدتني كثيرا و

مجهوداتها التي بذلتها من أجل أن يرى هذا البحث النور

كل الشكر و التقدير لكل أساتذة و موظفي إدارة و مكتبة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم

التسيير دون استثناء.

كل الشكر إلى الأستاذ "خير الله عبد العزيز" على مساندته لي

كل الشكر الجزيل إلى كل موظفي مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة- على كل الجهودات

المبذولة

شكر إلى الأخ والصدیق "صالحی محمد لخضر"

جزيل الشكر و العرفان إلى من كانت دعما و سندا " بن يوسف حسناء "

الملخص

يهدف موضوع البحث إلى ابراز دور المراجعة الخارجية في دعم تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية وملاءمتها للأطراف المستفيدة منها سواء كانت داخلية او خارجية. حيث تعتبر المعلومات المحاسبية وسيلة اتصال بين المؤسسة ومختلف الاطراف المهمة بحياة المؤسسة، حيث تكون في بعض الحالات لا تلي حاجيات مستخدميها مما يجب ان تتوفر هذه المعلومات المحاسبية على خصائص معينة. هذا ما يؤدي الى وجود عدة مشاكل بين مختلف الاطراف المستخدمة لهته المعلومات اهمها مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

وبالتالي يتوجب إضفاء نوع من التماثل والعدالة على هذه المعلومات المحاسبية وهذا عن طريق شخص مستقل عن الاطراف المعدة والمستخدمه للمعلومات المحاسبية إلا وهو المراجع الخارجي، حيث تتيح المراجعة الخارجية استخدام المعلومات المحاسبية بفرص عادلة ومتكافئة وثقة اكبر بين مختلف الاطراف باعتبارها مصادق عليها من طرف شخص مستقل محايد ولما تتضمنه المراجعة الخارجية من مبادئ وإجراءات تساهم في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية.

الصفحة	المحتويات
	الإهداء
	الشكر والعرفان
	ملخص
II - I	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
أ - و	مقدمة عامة
01	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
02	تمهيد الفصل الأول
31-03	المبحث الأول: مفاهيم عامة للمراجعة الخارجية
06-03	المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي
12 -06	المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية؛ اهدافها واهميتها
19-12	المطلب الثالث: معايير المراجعة الخارجية وإجراءاتها العملية
31 -19	المطلب الرابع: المراجع الخارجي
44-32	المبحث الثاني: اساسيات حول المعلومات المحاسبية
36 -32	المطلب الأول: المعلومات المحاسبية مفهوم وخصائص
41 -36	المطلب الثاني: أنواع المعلومات المحاسبية واشكالها
44 -41	المطلب الثالث: الجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية
53-45	المبحث الثالث: عدم تماثل المعلومات المحاسبية
46 -45	المطلب الأول: مفهوم عدم تماثل المعلومات
49 -46	المطلب الثاني: اسباب ظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات
50 -49	المطلب الثالث: مشاكل عدم تماثل المعلومات المحاسبية
53 -50	المطلب الرابع: اسباب الحاجة الى المراجعة
54	خلاصة الفصل
55	كألية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

56	تمهيد الفصل
73-57	المبحث الأول: الاطار العام لحوكمة الشركات
61 -57	المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات
66 -61	المطلب الثاني: مبادئ ومحددات حوكمة الشركات
71-66	المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات وآليات تطبيقها
73 -71	المطلب الرابع: اهمية واهداف حوكمة الشركات
85-74	المبحث الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات
79 -74	المطلب الأول: آليات المحاسبية لحوكمة الشركات
81 -79	المطلب الثاني: دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات لتخفيض تعارض المصالح
85 -82	المطلب الثالث: متطلبات تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية
86	خلاصة الفصل
87	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية بمؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة-
88	تمهيد الفصل
100 -89	المبحث الأول: عرض عام لمؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة-
92 -89	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-
98 -92	المطلب الثاني: محيط المؤسسة وهيكلها التنظيمي
100	المطلب الثالث: اهداف المؤسسة
-101	المبحث الثاني: واقع المراجعة الخارجية بمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة- ودورها في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية
104 -101	المطلب الأول: واقع المراجعة الخارجية بمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-
112-104	المطلب الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية فالمؤسسة محل الدراسة
113	خلاصة الفصل
116-114	خاتمة
117	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
09-08	مميزات أنواع المراجعة الخارجية التي تخضع لها المؤسسة	.1
103-102	المحور الأول: اسئلة حول واقع المراجعة الخارجية بالمؤسسة	.2
106 -105	المحور الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في الافصاح والشفافية	.3
108- 107	المحور الثالث مساهمة المراجعة الخارجية في تخفيض تعارض المصالح	.4
111 -109	المحور الرابع: مساهمة المراجعة الخارجية في اضاء المصدقية على المعلومات المحاسبية	.5

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
28	تقرير المراجعة النظيف	01
29	تقرير المراجعة المقيد	02
30	التقرير السلبي	03
31	تقرير الامتناع عن إبداء الرأي	04
36	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	05
48	مشاكل نظرية الوكالة	06
65	المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات	07
80	دور حوكمة الشركات في تخفيض تضارب المصالح	08
99	الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة-	09

تمهيد:

شهدت الآونة الأخيرة تحرير اقتصاديات السوق و كذا تحرير الأسواق المالية ، هذا ما أدى إلى زيادة رؤوس الأموال و التوسع في حجم الشركات و كذا انفصال الملكية عن الإدارة والتي أسفرت عن وجود مجموعة من العلاقات التعاقدية بين مجموعة من الأطراف ذوي المصالح المتعارضة، وتنشأ عن هذه العلاقات التعاقدية مجموعة من المشاكل نتيجة لسعي كل طرف من الأطراف لتعظيم منفعه الذاتية، وتعتبر أهم مشكلة هي حالة عدم تماثل المعلومات المتداولة بين مختلف الأطراف.

ولعل الازمات المالية العالمية أبرز دليل عن حالة عدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف، كآزمة دول جنوب شرق آسيا 1997، فضيحة شركة انرون 2001، وكذا ورد كوم في 2002 بالولايات المتحدة الأمريكية و يرجع هذا الفساد الإداري والمحاسبي بشكل كبير إلى دور مراجعي الحسابات وتأكيدهم على صحة المعلومات المحاسبية خلافا لحقيقتها وبالتالي انعدام الثقة في المعلومات المحاسبية.

و لا شك أن هذه التطورات المختلفة كان لها أثر على المحاسبة باعتبارها تقدم خدماتها لكافة الأطراف داخل وخارج المؤسسة، وهذا ما أدى إلى إشارة العديد من التساؤلات عن مدى ملاءمة التقارير المالية بشكلها الحالي وظهرت هنا الحاجة إلى أشكال جديدة من خدمات المراجعة التي يمكن أن يؤديها مراجعي الحسابات في أداء عمليات الفحص.

وفي ظل ما سبق تزايد الإهتمام نحو وضع مبادئ وقواعد لإدارة المؤسسات ووضعه كنظام هيكل للرقابة على إدارة المؤسسات وكذا حماية و ضمان حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وتحسين أداءها وممارستها المحاسبية وتحقيق العدالة والتماثل للمعلومات المحاسبية المتضمنة في التقارير المالية، وهنا يبرز دور المراجعة الخارجية المستقلة باعتبارها وسيلة رقابية.

1. الإشكالية :

و من مجمل ما سبق يمكن دراسة و مناقشة الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية و ملاءمتها للجهات المستفيدة منها ؟

إن هذا التساؤل الرئيسي يقودنا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو الإطار النظري للمراجعة الخارجية؟ وفيما تتمثل أهم الخطوات والإجراءات العملية للمراجعة التي تمكن المراجع الخارجي من تلبية حاجات الأطراف المستفيدة منها؟
- ما العلاقة التي تربط المراجعة الخارجية و المعلومات المحاسبية؟
- ما المقصود بعدم تماثل المعلومات المحاسبية؟ وكيف يمكن تخفيضه؟ وهل يعتمد على المراجعة الخارجية تحقيقا لذلك؟
- ما هو وقع المراجعة الخارجية بمؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة- ؟ وكيف يتم الاستفادة من تقارير المراجع الخارجي لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية بين الأطراف ذات العلاقة؟

2. الفرضيات :

تتطلب دراسة الاشكالية و الإجابة على الأسئلة الفرعية الفرضيات التالية :

- تعتبر المعايير التي تقوم عليها المراجعة الخارجية أداة لتفعيل المراجعة وتمكنها من تحقيق الأهداف المرجوة منها؛
- يعد الإلتزام بقواعد وسلوك مهنة المراجعة آلية لدعم الممارسة العملية لمهنة المراجعة وتحقيق أهداف الأطراف ذات المصلحة؛
- تؤدي المراجعة الخارجية الى زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وتقديمها بصحة وملائمة كافة الأطراف ذات المصلحة؛
- تعتبر المراجعة الخارجية أداة الربط بين الأطراف الداخلية والخارجية المستفيدة من المعلومات المحاسبية، وتساهم في تسيير العلاقة بينهم؛

3. أهمية الدراسة :

يمكن تحديد أهمية الدراسة في:

- تكمن الأهمية في إلقاء الضوء على مهنة المراجعة وبالأخص المراجعة الخارجية إذا أنها تمكننا من معرفة نقاط الضعف والقوة للمؤسسات وكذا الأثر على المعلومات المحاسبية.

بالإضافة إلى المسؤولية التي تقع على عاتق إدارة المؤسسة وكذا مراجع الخارجي في تقديم معلومة محاسبية ذات جودة عالية وملائمة لكافة مستخدميها .

وعليه فإن أهمية الدراسة تكمن في الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في الاقتصاديات المختلفة تحقيقاً لأهداف مستخدمي المعلومة المحاسبية وتمكينهم من اتخاذ القرارات السليمة من خلال المعلومة المحاسبية الملائمة.

إضافة إلى توضيح مختلف القواعد والمبادئ المساهمة في إدارة المؤسسات وعلاقتها بالمعلومة المحاسبية وكذلك مساهمة المراجعة الخارجية في ذلك.

4. أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية إضافة إلى:

- التعرف على المراجعة الخارجية وكيفية الاستفادة منها في الحصول على معلومات محاسبية سليمة و ملائمة لإضفاء الثقة عليها؛
- عرض الإطار النظري والفكري لحوكمة الشركات والإبعاد المحاسبية لها؛
- توضيح ما مدى استجابة المراجعة الخارجية لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية؛
- التعرف على واقع المراجعة الخارجية بالمؤسسة محل الدراسة ومدى التزامها بمبادئ الحوكمة. وكيف يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية في ذلك؛
- الوصول إلى نتائج يمكن من خلالها تقديم توصيات تحقق الغرض من الدراسة؛

5. محددات الدراسة:

يتم التوضيح هنا كافة المحددات والجوانب التي تحيط وتحدد معالم الدراسة حيث تتمثل في:

1.5 الحدود الموضوعية: اقتصر الحدود الموضوعية للدراسة في الدور الذي تمثله المراجعة الخارجية

في المساهمة في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية، وهذا بالنظر لدور هذه الأخيرة بالنسبة للعديد من الأطراف.

2.5 الحدود المكانية: اقتصرَت الدراسة الميدانية على مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة- باعتبارها أهم المؤسسات على المستوى الوطني والرائدة في ميدانها.

3.5 الحدود الزمنية: تمثلت الفترة التي تمت من خلالها إجراء هذه الدراسة خلال الموسم الجامعي 2012/2013 في كل من الدراسة النظرية أو الميدانية.

6. أسباب اختيار موضوع الدراسة :

إن اختيارنا لهذا الموضوع كان راجع لعدة أسباب منها:

1.6 الأسباب الذاتية :

- الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصصي تدقيق محاسبي.
- المساهمة في إثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع المختلفة للمراجعة .

2.6 الأسباب الموضوعية :

- الدور الفعال للمعلومة المحاسبية في ظل البيئة الاقتصادية و دخولنا عصر المعلومات والاتصال.
- الحاجة إلى المعلومة المحاسبية ذات صحة وملائمة لعملية اتخاذ القرار.
- إيجاد السبل لتحقيق معلومة محاسبية متماثلة من خلال مبادئ وقواعد لإدارة المؤسسة وتفعيلها من خلال المراجعة الخارجية .

7. منهج الدراسة :

إن دراسة موضوع "دور المراجعة الخارجية في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية" ومن خلال طبيعة البحث جعلنا نستخدم مناهج متعددة لإثراء الموضوع أكثر لذا يكون:

- المنهج الوصفي: وقد استخدمنا هذا المنهج بالدراسة النظرية وذلك لاعتماده على وصف الدراسة واستخلاص وتصوير أهم النتائج التي يمكن التوصل إليها
- المنهج التحليلي: وتم استخدامه لتوضيح علاقة التأثير والتأثير بين متغيري الدراسة.
- منهج دراسة الحالة: وتم استخدامه في الجانب التطبيقي لإسقاط الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة **ENI.C.A.BISKRA** باستخدام قائمة استقصائية محددة الأسئلة بالإضافة الى استخدام المقابلة والملاحظة قصد الحصول معلومات أكثر من قبل مجموعة من المبحوثين، وهذا لإثراء الدراسة.

8. موقع البحث من الدراسات السابقة:

بلمبة طوموع "دور المراجعة الخارجية في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية" كان من الصعب إيجاد دراسة صيغت بنفس الطريقة أو دارت حولها، إلا أن هناك دراسة والتي كانت تحت عنوان " دور التقارير المالية المنشورة في تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات في سوق رأس المال" حيث تم توضيح مفهوم مشكلة عدم تماثل المعلومات وأثارها وكيفية تخفيضها. وأخذ من السوق المصري عينة للدراسة ويمكن إجمال النتائج التي توصل إليها في أنه حالة عدم تماثل المعلومات لا تتخفف في حال وجود تقارير مالية منشورة باعتبار أن السبب الرئيسي في عدم تماثل المعلومات هو تسريها من طرف الإدارة قبل عملية النشر، فبالتالي فإن حالة عدم المائل قبل وليس بعد نشر التقارير المالية.

9. صعوبات الدراسة:

بالرغم من توفر العديد من الحدود لهذه الدراسة، إلا أنها لم تخلو من بعض الصعوبات والعراقيل التي صادفتها خلال فترة الدراسة، من بينها نقص نوعا ما في مراجع المعتمد عليها أحد المتغيرات وهذا ما أدى إلى وجود محدودية المعلومات، إضافة إلى بعض الصعوبات الخفيفة فيما يخص الدراسة الميدانية كضيق الوقت نوعا ما. ولكن على العموم تمت فترة الدراسة دون التعرض إلى عراقيل صعبة تتجاوز أو الحل.

10. هيكل الدراسة :

نقوم بدراسة هذا الموضوع من خلال تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

المبحث الأول: مفاهيم عامة للمراجعة الخارجية

المبحث الثاني: أساسيات حول المعلومات المحاسبية

المبحث الثالث: عدم تماثل المعلومات المحاسبية

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

المبحث الأول: الإطار العام لحوكمة الشركات

المبحث الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية بمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-

مبحث لأول: عرض عام لمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-

المبحث الثاني: واقع المراجعة الخارجية في المؤسسة محل الدراسة وأثرها على تماثل المعلومات

المحاسبية

تمهيد

إن كل مؤسسة تسطر أهدافها وتسعى إلى تحقيقها، ويتم هذا عن طريق مزاولتها لنشاط معين، ويترتب عن هذا تكون العديد من الأطراف، داخلية وخارجية ذوي العلاقة يهتمون بحياة المؤسسة. وبالتالي فهم بحاجة إلى وسيلة اتصال تربط بينهم وبين المؤسسة، حيث تتمثل هذه الوسيلة في المعلومات المحاسبية ومن هذا المنطلق يجب تزويد مختلف الاطراف بالمعلومات اللازمة حول نشاطات المؤسسة ومختلف النتائج المحققة، ولكي تلبي هته المعلومات المحاسبية حاجيات مستخدميها يجب توفرها على عدة خصائص لكي تبعد مختلف الشكوك والمخاوف وبالتالي يجب أن تخضع للمراجعة من طرف شخص أو هيئة خارجية محايدة ومستقلة لإضفاء عليها طابع الثقة والمصداقية وكذا العدالة والتماثل في توفرها لدى مختلف الأطراف .

فالمراجعة الخارجية تسمح بالحكم على المعلومات المحاسبية المعدة من طرف المؤسسة والنظم المحاسبية التي انتجت تلك المعلومات المحاسبية.

وعليه ارتأينا التطرق من خلال هذا الفصل الى:

- ❖ الاطار العلمي والعملي للمراجعة الخارجية،
- ❖ اساسيات حول المعلومات المحاسبية،
- ❖ مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية،

لمبحث لأول : فاهيم عامة لمراجعة خارجية

إن مهنة المراجعة ميدان واسع بحجم تطور وتوسع المؤسسات وضخامة وسائلها المادية، المالية والبشرية لها معايير تحكمها وعلى المراجع أن يلتزم بها، بغض النظر عن نوع هذه المراجعة، سنخص الذكر في هذا المبحث المراجعة الخارجية من خلال التعريف بها والتطور التاريخي لها وكذا بيان خصائصها والتطرق إلى مختلف أنواعها وأخيرا معرفة كل من أهمية وأهداف المراجعة الخارجية.

مطلب الأول : تعريف لمراجعة خارجية وتطورها التاريخي

1. تعريف لمراجعة خارجية :

هناك العديد من التعاريف التي أعطيت للمراجعة الخارجية ولذلك سيتم التطرق الى أهم هذه المفاهيم والوقوف عند أهم عناصرها للتحديد الدقيق لمفهوم المراجعة الخارجية.

1.1 تعريف الأول: تعرف المراجعة الخارجية على أنها القيام بطريقة منطقية منتظمة بوضع برنامج للعمل

يبني على أساس فحص المستندات وحسابات المشروع فحصا إنتقاديا من قبل مراجع الحسابات، لكي يطمئن من أن التقارير المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية تتمثل في نتيجة المشروع وأنها صحيحة ودقيقة وما تظهره من نتائج هي صائبة وكل هذا في حدود ما قدم له من بيانات ومعلومات وإيضاحات طلبها في اثناء القيام بمهمته¹.

2.1 تعريف ثاني: المراجعة هي العملية التي تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة ولا يقوم بها

موظفو المؤسسة إطلاقا، ويقوم المراجع الخارجي المستقل هنا بتقديم خدماته على أساس تعاقدية بينهما².

¹ - المراجعة الخارجية، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص199
الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2007، ص17

3.1 تعريف لثالث: كما تعرف المراجعة الخارجية على أنها العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة المعلومات وكافة البيانات المحاسبية الأخرى عن طريق جمع وتقييم و اثبات دلة المراجعة مع تقرير نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ القرار¹.

4.1 تعريف لرابع: تعد المراجعة الخارجية الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة².

وهناك من يرى بأن هذا النوع من المراجعة جاء تبعاً للجهة التي تقوم بعملية المراجعة والتي هي جهة خارجية محايدة مستقلة تماماً عن المؤسسة بهدف فحص السجلات والبيانات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ثم الخلاص بعد ذلك لإبداء رأي فني محايد حول صدق، صحة وسلامة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي لتلك المؤسسة وذلك لإضفاء عليها صبغة المصادقية بدرجة ما حتى يمكنها بلعب دورها في مساعدة آلية السوق لتعمل وبفاعلية لمصلحة منتجها ومستعملها على حد سواء³.

كما عرفت المراجعة على أنها العملية أو المهمة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة أو الشركة حيث يكون مستقلاً عن إدارة المؤسسة، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة⁴.

وعليه يمكن القول أن المراجعة الخارجية هي عملية يقوم بها شخص يتمتع بالاستقلالية وبملك من الكفاءة والخبرة ما يؤهله للقيام بالمهام الموكلة إليه والمتمثلة في فحص السجلات والبيانات المحاسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والغرض من كل ذلك هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية والذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم.

ومن التعاريف السابقة يتضح لنا الخصائص التالية:

- المراجعة الخارجية عملية منظمة؛
- المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل؛

¹ أمين السيد احمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص2

² السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية: المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص41

³ د. عبد الحليم بن علي، المراجعة الخارجية: أسسها وأركانها، دار النشر، اسكندرية، 2001، ص30

⁴ علة واليات التطبيق، الدار الجامعية للنشر، اسكندرية، 2001، ص30

- المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل؛
2. لتطور لتاريخ المراجعة الخارجية:

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من الدقة للسجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات وظهور الشركات وما تتضمنه من فصل الملكية عن الإدارة مما دعا المساهمين إلى تعيين مراجعي حسابات كوكلاء عنهم بأجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة في مر ضبط قوانين وتشريعات المراجعة على عدة فترات تتمثل في:

1.2 فترة من 1500 م إلى 1500 م: يعود ظهور جذور المراجعة إلى الحضارات القديمة، حيث كانت الحكومات المركزية تفوض سلطة جباية الضرائب العينية والنقدية لمجموعة من الموظفين، ولرقابة تصرفات هؤلاء ألزمتهم الحكومة بمسك سجلات معينة لإثبات حركة جباية وعينت مراجعين متخصصين لفحص هذه السجلات والتأكد من صحتها وسلامتها.

2.2 فترة من 1500 م إلى 1850 م: في هذه المرحلة انتشرت التجارة مما أدى إلى زيادة المشاريع وتوسعها، وكذا ظهور شركات الأشخاص وبالتالي ظهور طبقة الشركاء المديرين والشركاء البعيدين عن الإدارة وأصبح من حق هذه الأخيرة التأكد من صحة وسلامة التقارير المالية.

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية للمراجعة والتدقيق في فينيسيا بايطاليا عام 1518 م حيث تأسست كلية **roxonati** وكانت تتطلب ست سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وأصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 م شرطا من شروط مزاوله مهنة المراجعة¹.

3.2 الفترة من 1850 م إلى 1905 م:

تم ظهور المراجعة الخارجية في هذه المرحلة بصورتها القانونية وكمهنة مستقلة في إنجلترا، حيث اتجهت الدول إلى تنظيم هذه المهنة، ف جاء قانون الشركات عام 1862م ينص على وجوب المراجعة بقصد حماية المستثمرين ومن التلاعب بأموالهم، ولقد دفع هذا القانون بمهمة المراجعة خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها و انتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جرائه².

¹ كتاب المراجعة الخارجية (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص18.
² جعة المعايير والاجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996، ص14.

4.2 الفترة من 1905م الى يومنا هذا:

تميزت هذه الفترة بظهور المجتمعات الاشتراكية وما صاحبها من دعوة للملكية العامة لوسائل الإنتاج، فوجد أن الدولة هي ذات السلطة الكاملة وهي التي تفوض السلطة للإدارة نيابة عن الشعب. وتفاوتت الدول على تبني هذه المهنة، فكانت بريطانيا سنة 1954م، فرنسا 1881م، الولايات المتحدة الامريكية 1896م، و بعد الأزمة الاقتصادية العالمية 1929م تضاعفت وسائل المراجعة، فقد أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي ألزمت كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين وذلك حماية لمصالح المساهمين والأطراف الأخرى. وفي عام 1939م ظهرت فضيحة **MCKESSOU AND ROBINS** نتيجة توزيع مزور وخاطئ للميزانية الحالية، مما أدى إلى نشر وثيقة خاصة تعرض بالتفصيل لإجراءات المراجعة. بالتالي فقد ساهمت الأزمات والفضائح المالية في ترسيخ مفهوم وضرورة المراجعة في المؤسسات الاقتصادية. وبالتالي أصبحت مهنة المراجعة تؤدي وظيفة رقابية تهدف إلى التأكد من أن المؤسسة تسيير على الخطط الموضوعية وأن الإدارة تحافظ على الأموال التي وضعت تحت وصايتها وأصبح مراجع الحسابات وكيلًا.

وعلى إثر ذلك توسع مفهوم المراجعة الخارجية كما تحددت تدريجيا المبادئ والتقنيات التي ساهمت بقسط كبير في تحسين ورفع درجة التحقق والتأكد من نوعية المعلومات في المؤسسة.¹

المطلب الثاني : انواع المراجعة الخارجية؛ اهدافها وأهميتها

1. أنواع المراجعة الخارجية:

يوجد عدة أنواع من المراجعة الخارجية بناء على معايير مختلفة نذكر منها:

1.1 المراجعة القانونية:

وهي المراجعة التي يفرض القانون القيام بها حيث نص المشرع من خلال نصوصه على الزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المسندة إليه من خلال القانون المعمول به، وذلك حسب حجم المؤسسة ونوع القطاع

التابعة له. وتنتهي مهمته في شكل تقرير يدلي فيه برأيه الفني حول الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة موضوع المراجعة وعن مدى صدقها وشرعيتها¹.

2.1 المراجعة التعاقدية:

وهي المراجعة التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الاطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا، أي تتم دون الزام قانوني.

فالمراجعة الاختيارية مراجعة غير ملزمة للمؤسسات بتطبيقها بقوة القانون، فإذا تم تطبيقها فهو أمر ايجابي للمؤسسة لأنها تقوم بالتأكد من مدى تطابق المعلومات والتسجيلات المحاسبية قبل حدوث تأثيرات على المؤسسة².

3.1 الخبرة القضائية : التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة³.

4.1 مراجعة العمليات:

يدرس هذا النوع من المراجعة مدى نجاح تطبيق خطط الإدارة ويساهم في ترشيد عملية اتخاذ القرار، ويمكن القول أن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات. حيث أن مراجع العمليات يتعدى الناحية المالية ويتعمق في كل ما يدرسه حيث أنه يبحث عن الأسباب الحقيقية⁴.

5.1 المراجعة المستندية:

يتمثل هذا النوع من المراجعة في قيامها على أساس المستند المعين هو الأداة الرئيسية التي يستخدمها المراجع لإتمام مهمته بواسطة مقارنة البيانات الواردة في المستند بما تم تسجيله في الدفاتر القانونية للمؤسسة، حيث تتمثل المستندات في مختلف الفواتير. كما يقوم المراجع بفحص وتقييم مدى مصداقية وسلامة المستند وقانونيته⁵.

¹ احمد عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص13.

^{2,3,5} كمال عبد السلام علي، خالد المعتم، أصول المراجعة، 2003، صص67-71.

³ محمد بوتين، مرجع سابق، ص16.

6.1 المراجعة المالية:

تعد المراجعة المالية فحص منتظم للقوائم والتقارير المالية المحاسبية والعمليات المتعلقة بها، لتحديد مدى تمشيها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومع السياسات الإدارية أو المتطلبات المرسومة.¹

إن لأنواع المراجعة التي تخضع لها المؤسسة (القانونية، التعاقدية، والخبرة القضائية) مميزات يمكن الوقوف عليها من خلال الجدول الآتي :

الجدول رقم(1) يوضح مميزات انواع المراجعة التي تخضع لها المؤسسة:

الخبرة القضائية	المراجعة التعاقدية	المراجعة القانونية	
تحدد من طرف المحكمة	تعاقدية	مؤسسة ذات طابع عمومي	طبيعة الحجم
من طرف المحكمة	من طرف المديرية العامة او مجلس الادارة	من طرف المساهمين	التعيين
-اعلام العدالة وإرشادها حول اوضاع مالية ومحاسبية -تقديم مؤشرات بالأرقام	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية	الهدف
مهمة فردية يحدد القاضي مدتها	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة دائمة تغطي مهمة التعيين	التدخل
تامة اتجاه الاطراف	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه مجلس الادارة والمساهمين	الاستقلالية
ينبغي احترامه	يحترم مبدئيا لكن له تقديم ارشادات في التسيير	يجب احترامه تماما	عدم التدخل في شؤون التسيير
الى القاضي المكلف بالقضية	المديرية العامة، مجلس الادارة	مجلس الإدارة الجمعية العامة	ارسال التقارير الى
التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في الجمعيات الوطنية لخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات	شروط ممارسة المهنة
لا	لا	نعم	اخبار وكيل الجمهورية بأعمال الغش
بحسب النتائج مبدئيا	بحسب الوسائل أو النتائج، أو نوع المهمة	بحسب الوسائل	الالتزام
مدنية، جنائية، تاديبية	مدنية، جنائية، تاديبية	مدنية، جنائية، تاديبية	المسؤولية
من طرف القاضي المشرف على	محددة في العقد	مهمة تأسيسية عادة من طرف	التسريح

الخبرات	القضاة بطلب من المؤسسة		
مقترحة من الخبير ومحددة من القاضي	محددة في العقد	قانون رسمي	لائقاب
طريقة تتماشى وحماية الخبرة القضائية المطلوبة	تقييم الاجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	تقييم الاجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	طريقة هل لمتعة

صدر: محمد بوتين، مراجعة ورقية لحسابات من نظرية ول لتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص-ص 17-18.

2. أهداف المراجعة الخارجية:

إن الهدف العام من المراجعة الخارجية هو إبداء الرأي في مدى عدالة عرض القوائم المالية في ضوء المبادئ المحاسبية، والمراجع يربط أهداف المراجعة بمزاعم الإدارة، والتي تتمثل في:

1.2 الوجود والتحقق:

ويقصد به أن جميع حسابات الأصول والالتزامات وحقوق الملكية الظاهرة في الميزانية موجودة وأن جميع الإيرادات والمصاريف والأرباح والخسائر الظاهرة في قائمة الدخل تحققت خلال السنة التي تغطيها القوائم المالية، فمثلا لا تزعم إدارة المؤسسة أن العناصر في المخزون السلعي موجودة وجودا ماديا بل تحققت فعلا في فترة معينة¹.

لذلك فالهدف من لمراجعة الخارجية في هذه الحالة هو التحقق من الوجود والحدوث الفعلي، أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل النقديات، المخزون، استثمارات... الخ، موجودة بالفعل في تاريخ الميزانية التي تتم مراجعتها، وأن مختلف العمليات الظاهرة في القوائم المالية قد تمت فعلا أثناء الفترة مجال المراجعة².

2.2 الشمولية والكمال:

تزعم الإدارة على أن القوائم المالية شاملة لجميع الأصول والالتزامات والمكاسب والخسائر فمثلا تزعم الإدارة على أنه لا توجد أي عناصر غير مسجلة وأن جميع الحسابات التي تحققت ظاهرة في القوائم المالية³.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار مزوار للنشر، الطبعة الأولى، 2010، ص16.
² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار مزوار للنشر، الطبعة الأولى، 2010، ص42.
³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار مزوار للنشر، الطبعة الأولى، 2010، ص89.

وعليه يكون الهدف هنا من المراجع الخارجية التحقق من الاكتمال أي أن كل ما حدث خلال السنة المالية مجال المراجعة تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية.

3.2 التقييم والتخصص:

تفصح الإدارة على أن مختلف الأصول والالتزامات وكذلك المصاريف والإيرادات تظهر في القوائم المالية بالقيم الملائمة المتخذة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كتقييم تكاليف المخزونات الاهتلاكات، وبالتالي يكون الهدف من المراجعة الخارجية التحقق من صحة التقييم، وأنه تم تخصيص مختلف التكاليف للأصول والالتزامات المحتمل تعرض قيمتها للتدني¹.

4.2 الملكية والمديونية:

تزعم الإدارة أن المؤسسة تملك الأصول وأنها مدينة بالالتزامات الظاهرة في مختلف قوائمها المالية، وبالتالي فالهدف من المراجعة الخارجية في هذه الحالة هو التحقق من ملكية المؤسسة لمختلف الاصول الظاهرة في القوائم المالية وانه لا توجد عليها أي حقوق للغير².

5.2 العرض والإفصاح:

ويقصد به على أن جميع القيم الظاهرة في القوائم المالية تم تصنيفها وتبويبها بصورة سليمة، وأن طرق الإفصاح المعمول بها تتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثلاً كأخذ الأصول المتداولة المتوقع أن تباع خلال سنة أو دورة التشغيل العادية وأن على رهن على المخزون كضمان لدين تم الإفصاح عنه إفصاحاً كافياً³.

ويكون الهدف من المراجعة هنا هو فحص القوائم المالية في المؤسسة من أجل إعطاء المراجع الخارجي رأي موضوعي في التقارير لأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة، بالإضافة إلى التحقق من سلامة تصنيف وتبويب مختلف الحسابات والإفصاح الكافي لمختلف المعلومات المهمة عن أصول المؤسسة⁴.

² عبد الفتاح الصحن، سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية الاسكندرية، ص20.
³ 4. جمع سابق، ص89.

سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص189.

6.2 التسجيل المحاسبي:

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن المبالغ للأصول المعين تم تسجيلها بصورة صحيحة في السجلات و القوائم المالية إذ يتأكد هنا المراجع من المبالغ المسجلة في اليومية و الأرصدة في دفتر الأستاذ كما أن هذا الهدف له علاقة بالتأكد من الوجود الكمي و المادي.¹

3. أهمية المراجعة الخارجية:

ترجع أهمية المراجعة الخارجية الى اعتبارها وسيلة وغاية، والهدف منها هي خدمة عدة فئات تستخدم المعلومات المحاسبية والتي تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها. وبالتالي تتباين أهمية المراجعة الخارجية من فئة إلى اخرى، وتتمثل في:

1.3 أهمية المراجعة بالنسبة لإدارة المؤسسة:

إن قيام إدارة المؤسسة بعملية التخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات دقيقة وسليمة، وهذا تحقيقاً للأهداف المسطرة. ولا يمكن الاعتماد والوثوق على هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت مصادق عليها من طرف شخص محايد وذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق وسلامة البيانات والقوائم المالية المعتمد عليها في اتخاذ القرارات المالية بكل دقة.²

2.3 أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة للمساهمين:

تضمن المراجعة الخارجية من الوقوف والمراقبة لممتلكاتهم، وتمكينهم من الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة ، فعن طريق قيام المراجع الخارجي بفحص الحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية وإعداد التقرير الذي يقدمه إلى الجمعية العامة للمساهمين، حيث يتضمن هذا التقرير رأياً سليماً حول عدالة القوائم المالية والتمثيل الحقيقي لنتائج المؤسسة خلال الدورة المالية مجال المراجعة، وبالتالي المراجعة الخارجية تمكن المساهمين من البقاء على إطلاع بكل ما يجري داخل المؤسسة.³

¹ عجمي

² الرفاعي، الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان، 1998، ص11. سابق، ص19.

3.3 أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة للموردين:

تسمح المراجعة الخارجية بالإطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وهذا ما يحدد درجات التعامل مع المؤسسة. فإذا كانت الوضعية المالية للمؤسسة جيدة وقادرة على الوفاء بالتزاماتها في آجال استحقاقها فهذا يزيد من ثقة الموردين وبالتالي توسيع نطاق التعامل مع المؤسسة وبالتالي درجة ثقة أكبر، أما إذا تبين عكس هذا فإن تعامل الموردون مع المؤسسة سيكون بأكثر حذر.

4.3 أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة لإدارة الضرائب:

يمكن اعتماد إدارة الضرائب على المراجعة الخارجية في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من المؤسسة، فإذا كانت هذه المعلومات صحيحة وتعكس القيم الحقيقية فإن قيمة الضرائب تكون حقيقية والعكس صحيح. فإذا كان هناك تضليل في المعلومات قصد التقليل من الضريبة أو التهرب منها، فإن إدارة الضرائب لا يمكنها معرفة ذلك إلا إذا قام شخص مستقل عن المؤسسة بفحص عمليات ونتائجها والتحقق منه لإعطاء صورة واضحة لإدارة الضرائب مما يمكنها من التحديد الدقيق والحقيقي لمبلغ الضريبة.

5.3 أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة لنقابات العمال:

تعطي المراجعة الخارجية الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة مما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال، ففي حالة تمتع المؤسسة بمركز مالي جيد وبالمقابل أجور منخفضة فهذا يدفع بنقابة العمال للتفاوض مع إدارة المؤسسة على أساس صحيح للرفع من قيمة الاجور.¹

المطلب الثالث : معايير المراجعة الخارجية وإجراءاتها العملية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مختلف الجوانب العلمية والعملية للعملية للمراجعة الخارجية من خلال التطرق إلى مختلف معايير المراجعة الخارجية بالإضافة إلى خطوات عملية المراجعة الخارجية.

1. معايير المراجعة الخارجية:

تعتبر معايير المراجعة الدولية التي تخص مراجع الحسابات بيان مدى وفاء المعايير للشروط والمتطلبات اللازمة لعملية المراجعة، والتي تنقسم إلى ثلاث مجموعات:

¹ لرفاعي، مرجع سابق، ص11.

1.1 المعايير العامة للمراجعة الخارجية:

لقد تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي معايير عامة ثلاثة وهي:

1.1.1 التأهيل العلمي والعملية للمراجع:

لكي يتم الفحص والمراجعة بدرجة مقبولة وملائمة فإن المراجع يجب أن يتوفر لديه كل من التعليم والخبرة، وينال المراجع تعليمه من خلال برامج جيدة ورسمية منظمة في المحاسبة والمراجعة. ومما لا شك فيه أن كافة إجراءات المراجعة تتطلب قدر من الحكم الشخصي، ومن ثم فإنه بغض النظر عن قدرة التعلم الرسمي الذي حصل عليه المراجع فإنه لن يكون كافيا وحده كأساس لإبداء رأيه¹.

2.1.1 الاتجاه العقلي المحايد:

يتطلب هذا المعيار من المراجع التمسك باستقلالته وحياديته، وذلك حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز، فهذا الاستقلال يمثل حجر الأساس أو الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة. ومن ثم فإنه يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المراجعين فضلا عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة المراجعة، أي أن رأي المراجع يكون لا قيمة له اجتماعيا واقتصاديا إذا كان المراجع غير مستقل عن عميله².

3.1.1 العناية المهنية اللازمة:

نصت المعايير الدولية على ضرورة بذل المراجع العناية المهنية اللازمة من قبل أشخاص ذوي خبرة وكفاءة و تدريب في مجال المراجعة تلبية لشرط تأهيل المراجع تأهيلا مهنيا و قد استخدمت المعايير الدولية لفظ العناية المهنية اللازمة في حين أن المعايير الأمريكية استخدمت لفظ العناية المهنية المعقولة و تشترط لإخلاء مسؤولية المراجع عن بذل العناية المهنية المعقولة ضرورة الوفاء بمتطلبات معايير العمل الميداني ومعايير اعداد التقرير³.

2.1 معايير العمل الميداني:

تعتبر المعايير بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المراجع الخارجي بإجراءات عملية الفحص وتمثل في:

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 26.

² وليام توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الاول، تعريب احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، القاهرة، 1996.

بيد راشد، محمود درويش، مرجع سابق، ص-ص 34-35.

- معلومات محاسبية ومالية؛
 - معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية؛
 - الخصائص الاقتصادية والتجارية؛
 - معلومات حول الإعلام الآلي؛
- يمكن للملف الدائم أن ينظم على شكل ملف فرعي يسهل ترتيب المراجع وفحصها وهكذا يجب فتح ملف فرعي لكل فصل من الفصول المذكورة، وحتى يشكل الملف الدائم مجموعة معلومات مفيدة ذات الطابع الدائم حول الشركة المراقبة يستوجب:

- تعيين الملف الدائم بانتظام كلما طرأ تعديل على عنصر دائم؛
- إقصاء المعلومات القديمة والتي لم يعد لها أية فائدة؛
- القيام بتلخيص المراجع ذات الحجم الضخم؛

تنظيم

محاظف الحسابات ينظم تسلسل الأعمال في مدة من الزمن ويحدد ما يلي:

- اختيار المساعدين في الوظيفة حسب مستوى الخبرة؛
- تاريخ ومكان التدخل؛
- الوقت المناسب والآجال؛
- التنسيق مع المتدخلين الآخرين الخبير المحاسب، مجلس القضاء المختص .
- إن تنظيم المهمة أو عمل محاظف الحسابات يثبت ما يلي:
- فعالية السياسات المتبعة؛
- حسن التسيير الداخلي للمكتب تدعيم تكاليف العمل خلال العام، تحديد الفترات الصعبة، التوقعات المستقبلية؛

- إضافة للتخصير الجيد، هذا التنظيم يسهل عموماً مناقشة الميزانية مع المؤسسة لأنها تسمح بإثبات صحة عدد الساعات الفعلية في تنفيذ الأعمال.

2.2.1 تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية الأساس الذي يحدد مدى الاختبارات التي سوف يطبقها المراجع لأن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤثر على حجم وطبيعة أدلة الإثبات وكذلك مدى الفحص المطلوب لتلك

الأدلة بالإضافة إلى أنه يؤثر على تحديد الوقت الملائم للقيام بعملية المراجعة¹، و هذا المعيار يوضح الفرضين الذين من أجلهما يجب فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية:

6 تحديد مدى الاعتماد على النظام نفسه: فالمراجع لا يستطيع إعادة إنشاء السجلات المحاسبية لجميع العمليات التي تمت خلال المدة محل الفحص.

7 دراسة نظام الرقابة الداخلية و تقويمه هو تحديد مدى اختبارات المراجعة التي سيقوم بها المراجع لكي يمكنه الاقتناع بعدالة القوائم المالية.

إن دراسة و تقييم الرقابة الداخلية يركز على المكونات الأساسية الآتية²:

2 نظام التنظيم :يشتمل على تعريفات المسؤوليات، تفرقة المهام والمهن، نظام التسريح، ... الخ ؛

3 نظام الإعلام والتوثيق: يتضمن إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا، وثائق دعائم الإعلام، وثائق

الإجراءات؛

4 نظام الأدلة : يجب على هذا النظام أن يسمح بالتأكد من تجنيد وتنفيذ وتسجيل الصفقات التنظيمية

المناسبة، المراقبة المتبادلة للمهام، تنظيم المحاسبة، وسائل الإعلام الآلي، التقارير؛

5 الوسائل المادية للحماية :الحوازر، الخزائن المخصصة للسيولة وكل الوسائل التي تهدف إلى حماية

الوسائل الجسدية والمادية، الوثائق والبطاقات وقاعات الإعلام الآلي؛

6 الموظفين: يجب على محافظ الحسابات تقييم إجراءات التجديد، التكوين الأولي والمستمر، سياسة

الأجور، والتقييم الدوري للنشاط؛

7 نظام المراقبة: فحص وتقييم كل الأنظمة الرقابية المعمول بها؛

3.2.1 كفاية أدلة الاثبات:

يعتمد مفهوم أدلة الاثبات على فرض القابلية للمراجعة و التحقق فإذا لم تكن البيانات المالية قابلة

للتحقيق و المراجعة فإن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى أو سبب، تعتمد قناعة المراجع بأدلة الاثبات

على كميتها و نوعيتها و جودتها حيث أن الأدلة يجب أن تكون كافية بمعنى أن تكون كمية الأدلة التي يحصل

عليها المراجع لتدعيم رأيه مناسبة³.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، مرجع سابق، ص40

² ... 53-52

بيد راشد، محمد ناجي درويش، ص42

و بغض النظر عن كمية الأدلة و نوعيتها فإن المراجع ليس في استطاعته على الإطلاق الاقتناع دون أي بادرة من الشك لعدالة القوائم المالية بصورة كلية فالأدلة التي يجمعها المراجع عادة قرائن و ليست أدلة قاطعة لا يرقى إليها الشك¹.

3.1 معايير إعداد التقرير:

لقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة هي:

1.3.1 إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يجب أن ينص تقرير المراجع على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فلا يمكن للمراجع أن يترك لقارئ التقرير المراجعة بأن يفترض بكل بساطة أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها قد تم اتباعها عند إعداد القوائم المالية و يجب أن ينص المراجع على هذه بكل وضوح في تقريره².

2.1.1 الاثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها³:

يجب أن يحدد المراجع الظروف التي أدت إلى تغيير السياسات و التقديرات المحاسبية من فترة إلى أخرى و هذا يعني أن المراجع قد وجد أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يتم تطبيقها باستمرار من خلال الثبات إلا في الحالات التي يحدث فيها تغيير فيجب أن يوضح ذلك.

3.3.1 الإفصاح الكافي:

يجب أن يوضح التقرير أن الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية قد تم بطريقة مناسبة وأن رأي المراجع بأن القوائم المالية متماشية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يدل على أن هناك إفصاحات مناسبة تشمل عليها هذه البيانات و يستخدم المراجع صيغة أخرى إذا كان يعتقد أن القوائم المالية لا تحتوي على متطلبات الإفصاح وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

4.3.1 التعبير عن رأي المراجع:

¹مصطفى عيسى خضير، المراجعة مفاهيم ومعايير واجراءات، جامعة الملك سعود، الطبعة الثانية، الرياض، ص52
²112 ص 11-10
³معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2004، ص41
مع سابق، ص57

يجب أن يتضمن تقرير المراجع رأيه في القوائم المالية ككل و حينما لا يمكنه التعبير عن رأي شامل فيجب ذكر أسباب كما يجب أن يحتوي التقرير على إشارة واضحة لعمل المراجع و حدود المسؤولية التي يتحملها، ل تقارير المراجعة التي يتم صياغتها بصورة جيدة تدل على درجة المسؤولية التي يتحملها المراجع¹.

2. إجراءات المراجعة الخارجية

لقد اختلف الكثير في تحديد الاجراءات العملية المستعملة في عملية المراجعة، حيث نذكر منها²:

1.2 الملاحظة:

وتطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة في المؤسسة ومدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية علاوة على استخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة.

2.2 التفتيش:

وتطبق في مراجعة الاستثمارات المالية الأخرى الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي، كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول وللإيرادات والمصاريف العادية، وما شابه ذلك من بنود.

3.2 التثبيت(التعزيز):

وتطبق في التأكد من أرصدة الحسابات ومبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع، وأرصدة الأصول الموجودة في عهدة أشخاص خارجية كإرساليات وبضائع الأمانة وغيرها.

4.4 المقارنة:

وتطبق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية بمقارنتها مع بيانات شبيهة أو مماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة.

5.2 التحليل:

وتطبق على الحسابات والبيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المعني.

¹ ... ص 81
6 بتصرف

6.2 الاحتساب:

وتطبق على البيانات الرقمية المقدمة من العميل كاحتساب بضاعة آخر مدة، أرصدة العملاء، المدفوعات مسبقا، والمستحقات..... وغيرها.

7.1 الاستفسار:

وتطبق على سياسات المؤسسات والأمور والقضايا التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة، مثل الخطط المستقبلية، التوقعات المنظورة ذات الأثر المحتمل على المركز المالي للمؤسسة.... الخ.

مطلب لرابع: طراج لخارجي

يعد المراجع الخارجي الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات مؤسسات متعددة مختلفة الطبيعة، الحجم والأنشطة وكذا شكلها القانوني.

وتحتاج مهنة المراجعة إلى توفر صفات ومهارات شخصية ومعرفة واسعة لإتمام هته المهمة والمراجع الخارجي كغيره من مزاولي المهن المختلفة له حقوق وعليه التزامات ومهام يقوم بها ومسؤول بها أمام جهات مختلفة.

1. تعريف المراجع الخارجي، صفاته، مهامه

1.1 تعريف المراجع الخارجي:

هو ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات (المؤسسات) بطلب من الجمعية العامة للمساهمين أو يطلب من الإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة وفي أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجيين كما يقوم بمراجعة حسابات المؤسسات الفردية.

والهدف من كل هذا هو إعطاء ر أي فني محايد حول مدى سلامة القوائم المالية. فالمراجع الخارجي هو:

1.1.1 مراجع قانوني (محافظ حسابات) وهو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤولية، ذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقرير¹.

2.1.1 مراجع تعاقدية وهو كل شخص يمارس مهنة فحص الحسابات وتحليلها لدى الشركات التجارية أو المدنية بصفة تعاقدية.

ويشترط في المراجع الخارجي²:

- ✓ الجنسية الجزائرية؛
- ✓ التمتع بكل الحقوق المدنية؛
- ✓ أن لا يكون قد صدر بشأنه حكم ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف؛
- ✓ توفر الشهادات المشترطة في القانون؛
- ✓ تأدية اليمين والذي يحمل عبارة "أقسم بالله الذي لا إله إلا هو"، أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المحترف الشريف؛
- ✓ التسجيل في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات حيث نقدم طلبات التسجيل إلى مجلس المنظمة الوطنية³؛

2.1 صفات المراجع الخارجي:

يستوجب على المراجع الخارجي التحلي وتوفره على عدة صفات للقيام بمهامه وواجباته على أكمل وجه، نذكر منها:

1.2.1 الأمانة والنزاهة:

يجب أن يكون مراجع الحسابات أميناً ونزيهاً في عمله وعلى المراجع الخارجي اتقان عمله وبذل جهوده العلمية والعملية في تنفيذ عمله ليتضمن تقريره سوى البيانات يثق في صحتها وسلامتها.

2.2.1 المحافظة على أسرار المهنة:

¹المادة 2 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 11 جوان 2010، ص4.
²المادة 11 من القانون رقم 11-01 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 2 فيفري 2011.
³رجع سابق، ص5.

يعتبر المراجع موضع ثقة مستخدميه، فهو يطلع بحكم عمله على تفاصيل أسرار عملائه، ويعد المراجع مخلا بهذه القواعد إذا قام مخالفة الحفاظ على أسرار عملائه والقيام بتسريبها أو ما شابه ذلك.

3.2.1 الاستقلالية والموضوعية:

يجب أن لا يكون لدى المراجع أي مصلحة لدى عملائه عند تنفيذ عملية المراجعة، قد تؤثر على استقلالية وموضوعية الحكم وبالتالي يتسنى له إصدار الحكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة¹.

فحسب المادة 34 من قانون 08-91 المؤرخ في 27 أبريل 1991 أن: يمنع محافظ الحسابات من²:

- ✓ أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
 - ✓ أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى هيئة يراقب حساباتها؛
 - ✓ أن يشغل منصب مأجور في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد وكرالته؛
- حسب المادة 47 من نفس الأمر لا يمكن لمحافظ الحسابات أثناء وكرالته أن يقوم بما يأتي³:

- ✓ أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل مسيرين؛
- ✓ مهام التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة؛

وحسب المادة 36 من قانون 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 ينص على عدم ممارسة مهام محافظ الحسابات في مؤسسات يحوزون فيها أزواجهم أو أبائهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة جزءا من رأسمال أو أي شكل من المنافع⁴.

4.2.1 الصبر واللباقة والقدرة على التصرف:

المراجعة عملية شاقة تحتاج إلى صبر في الدراسة والبحث عن الحقيقة، كما أنها تستدعي لوجود متطلبات اللباقة في التعامل ومعاملة كافة موظفي المؤسسة، بالنظر للحساسية الموجودة لعمل المراجع الخارجي

¹ اراهيم علي عشاوي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، ص-ص 57-58.
² القانون 08-91 المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحايب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، المؤرخة في 1 ماي 1991، ص651.
³ المادة 47 من القانون رقم 08-91، مرجع سابق، ص655.
⁴ المادة 36 من القانون رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتعلق بضبط أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 24، ص43.

باعتبار عمله لا يلقى الترحيب من موظفي المؤسسة. مما يؤدي إلى وجود وخلق جو من التوتر وعدم الثقة بين الطرفين، وبالتالي فعلى المراجع التحلي بالصبر الكافي وحسن المعاملة من أجل اتمام عمله على أكمل وجه.

5.2.1 الكفاءة المهنية:

على المراجع الخارجي ان يكون متمكنا من علم المحاسبة وتدقيق الحسابات، وان يكون على معرفة بكثير من العلوم الاجتماعية والإنسانية، ذات العلاقة مع المحاسبة والتدقيق، كذلك ان يكون على دراية بكل ما تصدره الدولة من قوانين(ضريبية، تجارية...الخ). وان يكون ملما بالأصول العلمية للإدارة للتمكن من تدقيق المؤسسات بمختلف انواعها¹.

3.1 مهام المراجع الخارجي:

يقوم المراجع الخارجي بمجموعة من المهام وتتمثل في²:

1.3.1 الفحص:

ويقصد بذلك مجموع الإجراءات التي يتخذها المراجع الخارجي وكافة المعلومات والبيانات الواردة في السجلات المحاسبية في عملية مراجعة الحسابات.

2.3.1 التحقيق:

نعني بعملية التحقيق قيام المراجع الخارجي بالتحقق من صحة وصدق البيانات والمعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية التي تعد من طرف إدارة المؤسسة.

3.3.1 إعداد التقرير:

وتتمثل في المرحلة الأخيرة لعملية المراجعة الخارجية بحيث يتم فيها نقل مختلف العمليات التي قام بالتحقق منها في صورة دقيقة وواضحة، وإصدار الحكم على كافة القوائم والتقارير المالية في تقرير يعد وفق شروط ومتطلبات.

2. حقوق وواجبات المراجع الخارجي:

¹ لاطار نظري لدراسة المحاسبة، ص 58.

، مرجع سابق، ص 7.

يجب التفرقة بين ما للمراجع وما عليه من التزامات وهذا ما سنوضحه من خلال:

2.2 حقوق المراجع الخارجي¹:

- حق طلب أي تقارير أو تفسير معين حول عملية معينة من أي مسؤول في المؤسسة بهدف التوضيح؛
- فحص مختلف الحسابات والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من جهة وما تقتضيه القواعد والمعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى؛
- جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة من أجل التأكد؛
- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين للإنعقاد في بعض الحالات الاستثنائية؛
- حق حضور الجمعية العامة للمساهمين أو حضور من ينوبه من المساعدين وذلك من أجل تقديم التقرير وعرضه وحضور مناقشته والرد على مختلف الاستفسارات؛

2.2 واجبات المراجع الخارجي²:

- القيام بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها وما تحتويه؛
- التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بطريقة التحقق المناسبة؛
- التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من أجل اختبار عينات المراجعة بشكل سليم؛
- تقديم مختلف الاقتراحات والتوصيات اللازمة لما قام به من تصحيحات ومعالجة للأخطاء التي تم اكتشافها؛

إضافة إلى الواجبات التي تم ذكرها، فإنه على المراجع الخارجي القيام به³:

- المحافظة على السر المهني؛
 - عدم التدخل في التسيير؛
 - التدخل الشخصي؛
 - المهمة الدائمة؛
 - الالتزام بمختلف الاجراءات؛
- ### 3. تنظيم مهنة المراجع الخارجي:

2.3 تعيين المراجع الخارجي:

¹المواد 35-36-40 من القانون رقم 10-01، مرجع سابق، ص8.
²المواد 35-36-40 من القانون رقم 10-01، ص8.

التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993.

حسب المادة 26 من القانون رقم 01-10، فإنه تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداوات محافضي حسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في هذا القانون¹.

ووفق المادة 27 من نفس القانون: تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. لا يمكن بعد وكالتين تعيين نفس المحافظ إلا بعد ثلاث سنوات.

أما بالنسبة لشركات المساهمة فكما ورد في المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري:

تقوم الجمعية العادية للمساهمين بتعيين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات من بين المهنيين المسجلين في جدول المصنف الوطني².

كما هو ملاحظ فإن القانون التجاري الجزائري وضع حرية تعيين المراجع الخارجي إلى مجلس الإدارة وهذا ما يولد نوع من الضغط على المراجع الخارجي.

2.3 تحديد أتعاب المراجع الخارجي:

أشارت المادة 37 من القانون رقم 01-10 أنه: تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداوات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته³.

إلا أن أتعاب المراجع الخارجي تحددها الجمعية العامة بالاتفاق مع المراجع الخارجي.

ويتطلب تحديد أتعاب المراجع الخارجي مراعاة ما يلي:

- عدم ترك أمر تحديد الأتعاب لهيئة أو شخص يخضع عمله للمراجعة وذلك تجنباً لتأثيره على المراجع وعملية المراجعة؛
- تناسب الأتعاب بما يبذله المراجع من جهد في عمله؛
- عدم ارتباط الأتعاب بالنتائج التي تصل إليها عملية المراجعة؛
- أن لا تكون الأتعاب أقل من رصيده حتى لا يدفعه ذلك للتهاون؛

¹المادة 30 من القانون 08-91، مرجع سابق، ص7.
²112. د. ج. 715. ك. 4. المجلد 1، ديوان المطبوعات، الجامعية، 1999، ص255.
مرجع سابق، ص8.

3.3 عزل المراجع الخارجي:

تعود مسؤولية أو عملية المراجع الخارجي إلى الجهة المختصة بتعيينه، الجمعية العامة العادية أو من طرف القضاء وهذا بعد طلب من المؤسسة بسبب وجود مخالفات أو أخطاء مرتكبة. وقد يتم عزل المراجع الخارجي في حالات عدة منها¹:

- انتهاء مدة المهمة؛
- الإستقالة أو الإعتذار أو الإمتناع عن العمل أو الوفاء؛
- فقدان الأهلية المدنية؛
- الحكم بخيانة أو جريمة أخلاقية مخلة بالشرف؛
- توقف انتسابه لجمعية مراجعي الحسابات؛
- عدم التفرغ للمهنة أو القيام بأعمال محظورة عليه؛
- القيام بتصرف يسيء إلى كرامة المهنة والزملاء؛
- إذاعة أسرار الشركة؛
- المضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها؛

4. مسؤوليات المراجع الخارجي:

يتحمل المراجع الخارجي ثلاث أنواع من المسؤوليات نتيجة للمهمة التي يقوم بها من خلال إبداء الرأي المحايد على القوائم المالية، بحيث تتمثل في²:

2.4 المسؤولية المدنية:

إن المراجع الخارجي مسؤول اتجاه الشركة واتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق هؤلاء الأطراف في حالة ارتكابه أخطاء التقصير. وغير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك التقصير.

2.4 المسؤولية التأديبية:

¹المادة 715 مكرر 9 من القانون التجاري، مرجع سابق، ص256.
² « حسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12،

إذا أخل المراجع الخارجي بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات العامة والنقابات المهنية التي ينتسب إليها. فقد يتلقى المعني بالأمر إنذار، ويترتب على ذلك اجراءات تأديبية كالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة، شطب الإسم ن جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة وغيرها.

3.4 المسؤولية الجزائية:

قد يجد المراجع نفسه مسؤولاً جنائياً (جزائياً) عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات، وتتمثل المسؤولية الجزائية في ارتكاب جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإضرار بالمجتمع. وتكون في الحالات التالية:

- تدوين بيانات كاذبة وتقارير أو حسابات قام بإعدادها في سياق ممارسته المهنة؛
- المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق في أية وثيقة يتوجب إصدارها قانوناً أو بحكم بقواعد ممارسة المهنة؛

- عدم التصريح بالأعمال الغير شرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافها؛
- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة؛

5.تقارير المراجع الخارجي:

إن مجمل عمليات الفحص والتحقيق التي يقوم بها المراجع الخارجي مبنية وموجهة على أساس إعداد التقرير، ويشترط في إعداد التقارير العديد من الأركان، كذلك نجد العديد من أنواع التقارير المبينة والموضحة لعملية المراجعة.

1.5 أركان إعداد تقارير المراجعة¹:

هناك بعض النواحي يجب مراعاتها عند إعداد تقرير المراجع وتتمثل في:

- يجب أن يكون التقرير في وثيقة مكتوبة وترسل البيانات مع تقرير المراجع إلى كل المساهمين؛
- يجب أن يكون التقرير موجهاً إلى الهيئة العامة للمساهمين؛
- يجب أن يتضمن التقرير الفترة المالية التي تمثلها القوائم المالية الختامية؛
- ضرورة التوقيع على التقرير ويؤرخ بتاريخ انتهاء عملية المراجعة؛

▪ صياغة التقرير بألفاظ سهلة الفهم، وتضمينه عبارات قطعية لا تحمل أكثر من معنى؛

2.5 أنواع تقارير المراجعة:

تؤكد الكثير من الهيئات العلمية والمهنية والتشريعات في مختلف دول العالم على ضرورة إبداء المراجع لرأيه حول عدالة القوائم المالية والتعبير عن الموقف المالي للمؤسسة، ويمكن أن يأخذ تقرير المراجع عدة حالات والتي سنوضحها في الأشكال التالية:

الشكل رقم(01) تقرير المراجعة النظيف

.....الى:	المخاطبون ←
.....	
تقرير عام	اسم التقرير ←
شهادة بدون تحفظ	المقدمة ←
تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة: منإلى.....	
تقرير حول المراقبة والشهادة:	
أ. قمت بمراجعة حساباتكم السنوية لهذا النشاط وسجلت مايلي:	فقرة النطاق ←
.....	
.....	
ب. قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالية المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم و وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة وسجلت مايلي:	
.....	
.....	
ج. نظرا للإجتهادات التي قمت بها لتوصيات المهنة، بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات.....، لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفية للنتيجة المالية للنشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط.	فقرة النتائج ←
.....	
.....	
في/...../.....	اسم المراجع ←
العنوان:.....	تاريخ التقرير ←
الإمضاء:.....	

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص449.

الشكل رقم(02) تقرير المراجعة المقيد

.....الى:	المخاطبون ←
.....	
تقرير عام	
شهادة تحفظ	اسم التقرير ←
تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب.....	المقدمة ←
يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة: منإلى.....	
تقرير حول المراقبة والشهادة:	
أ. قمت بمراجعة حساباتكم السنوية لهذا النشاط وسجلت مايلي:	
.....	فقرة النطاق ←
.....	
ب. قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالية المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم و وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة وسجلت مايلي:	
.....	
.....	
ج. يجب أن أبادي تحفظات حول النقاط التالية:	فقرة النتائج ←
.....	
.....	
نظرا للاجتهادات التي قمت بها لتوصيات المهنة، بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات.....، لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفيه للنتيجة المالية للنشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط.	
.....	اسم المراجع ←
العنوان:.....	في...../...../.....
.....	تاريخ التقرير ←
الإمضاء:.....	

المصدر: عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الثالث، الدار الجامعية، الاسكندرية،

الشكل رقم (03) التقرير السلبي

.....الى:	المخاطبون ←
.....	
تقرير عام	
رفض الشهادة لعد الدقة والرعية	اسم التقرير ←
تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب.....	المقدمة ←
يشرفني أن أقدم لكم تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة: منإلى.....	
تقرير حول المراقبة والشهادة:	
أ. قمت بمراجعة حساباتكم السنوية لهذا النشاط وسجلت مايلي:	
.....	
.....	
اثناء قيامي بعمليات المراقبة قمت لانتقاء الملاحظات التالية:	
.....	فقرة النطاق ←
.....	
كما هي في الصفحات, لهذا التقرير والتي لاتعطي صورة وفيه لنتيجة عمليات النشاط السابق، أيضا الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط.	فقرة النتائج ←
ب. قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالية المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم و وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.	
لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات.	
.....	
.....	اسم المراجع ←
العنوان:.....	في...../...../.....
.....	الإمضاء:.....
.....	تاريخ التقرير ←

المصدر: عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص196.

الشكل رقم (04) تقرير الامتناع عن ابداء الرأي

.....الى:	المخاطبون
.....	
تقرير عام	
رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة	اسم التقرير
تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب.....	المقدمة
يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة: منإلى.....	
تقرير حول المراقبة والشهادة:	
أ. قمت بمراجعة حساباتكم السنوية لهذا النشاط وسجلت مايلي:	
.....	
.....	
أثناء قيامي بعمليات المراقبة بانتقاء الملاحظات التالية:	فقرة النطاق
.....	
.....	
إن الأسباب المعروضة أعلاه، تؤدي بي إلى رفض الشهادة على شرعية ومصادقية الصورة الوفية للحسابات السنوية، كما هي مقدمة في الصفحات ، لهذا التقرير.	
ب. قمت بالتحقيق حول مصادقية المعلومات المتعلقة بالحالية المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم و وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة وسجلت مايلي:	
.....	
.....	
لا أستطيع تأكيد مصادقية هذه المعلومات.	فقرة النتائج
.....	
.....	اسم المراجع
العنوان:.....	
...../...../.....	تاريخ التقرير
.....	
.....	

المصدر: ألفين أرنيز، تعريب محمد محمد عبد القادر الديسبيطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، السعودية،

خلاصة

من خلال ما ورد في هذا الفصل، إن المراجعة الخارجية أحد الموضوعات التي لاقت الإهتمام الواسع من طرف الباحثين والمهنيين، اتضح هذا من خلال التطور الذي شهدته على مر العصور مواكبة في ذلك تطور المؤسسات. عرفت المراجعة الخارجية على أنها عملية فحص البيانات والحسابات والتحقق منها وإبداء الرأي الفني المحايد من طرف شخص مستقل واعداد التقرير حولها.

إضافة إلى التطرق إلى للمعلومات المحاسبية وما يميزها من صفات، باعتبارها وسيلة الاتصال بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة سواء أطراف داخلية كانت أو خارجية. وبالنظر للأهمية والدور الذي تلعبه المعلومات المحاسبية وما تحققة من أهداف لمختلف هذه الأطراف أدى إلى وجود أو ظهور عدة مشاكل والتي تمثلت تحديدا في مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية وتم التطرق إليها من هذا الفصل من خلال:

❖ المراجعة الخارجية عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل؛

❖ المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل؛

❖ المعلومات المحاسبية وسيلة اتصال بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من خلال

توفرها على صفات الموثوقية والملائمة والعدالة والثبات؛

❖ عدم تماثل المعلومات المحاسبية يؤدي إلى خلق العديد من المشاكل المادي والمعنوية: سوء

اتخاذ القرار والممارسات الغير أخلاقية؛

تمهيد:

تتعدد الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية منها ذات العلاقة الداخلية كالمديرين والمالكين ومنها ذات العلاقة الخارجية مثل المقرضين، مصالح الضرائب، الخ ولقد نشأ عن هذا التعدد مشكلة رئيسية في مختلف هذه العلاقات التعاقدية هي مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية بين الأطراف المهتمة باقتصاديات المؤسسة بالإضافة إلى التضارب في المصالح وتباين الاستعمالات والرغبات في المعلومات المطلوبة.

كما تظهر مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية بين الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة خاصة بين الملاك والإدارة، وهنا يبرز التعارض والتباين في المصالح. وهذا ما أدى إلى تأثر عملية إعداد التقارير المالية من قبل المراجع الخارجي وما قد يفرضه من تغلب جهة على جهات أخرى.

وانطلاقاً من هذه الأسباب أدى الاهتمام بالقواعد والمبادئ التي جاءت بها حوكمة الشركات لوضع علاقة معينة بين الملاك ومختلف الأطراف الخارجية بشكل من الشفافية.

وهنا يبرز دور المراجعة الخارجية كأداة للرقابة على تصرفات الأطراف وتخفيض حالة عدم التماثل في المعلومات المحاسبية.

ومن خلال هذا سوف يتم التطرق في هذا الفصل الى:

- ❖ الإطار العام لحوكمة الشركات؛
- ❖ المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات؛

المبحث الأول: الإطار العام لحوكمة الشركات

تعتبر حوكمة الشركات أحد المواضيع الهامة والحديثة في المجال المالي والمحاسبي أو نظرا لما تمثله الشركات بالنسبة لتنمية الاقتصاد الوطني، وجب تنميتها والحفاظ عليها، وكذا ضمان مصالح وأهداف كل الأطراف ذات العلاقة.

وعليه سوف يتم التطرق في هذا المبحث الي تقديم عام حول حوكمة الشركات وهذا من خلال نشأتها وكذا التطرق الى مختلف التعاريف والأبعاد بالإضافة الى المحددات والمبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات وصولا الي الأهمية و الأهداف التي تحققها حوكمة الشركات.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

1. نشأة حوكمة الشركات

يطلق مصطلح حوكمة الشركات Corporate Governance على مستوى الشركات والمؤسسات (الاقتصاد الجزئي)، حيث يعود لفظ الحوكمة على أنها كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ريان السفينة الإغريقية ومهاراته في قيادة سفينة وسط الأمواج والعواصف وما يمتلكه من قيم وأخلاق وسلوكيات نزيهة للحفاظ على الركاب وممتلكاتهم، ومواجهة مختلف المخاطر طيلة مدة الإبحار إلى حين الوصول إلى المناء وبالتالي أطلق عليه القبطان المتحوم جيدا ¹ Good Govenor كما أنه لا توجد ترجمة عربية تنطبق تماما على مصطلح الحوكمة كما جاء بمعناها باللغة الانجليزية Governance مما دفع بعض الدول مثل فرنسا، ألمانيا إلى استخدام نفس المصطلح الانجليزي بنفس الحروف مع تغيير لفظها ونطقها².

إلا أنه في سنة 2003 أصدر مجمع اللغة العربية إعتامادا لمصطلح الحوكمة حيث أكد في بيان له أن الترجمة العربية - حوكمة - للمصطلح الانجليزي Governance ترجمة صحيحة مبنى ومعنى فهي أولا جاءت وفق الصياغة العربية لمحافظةها على الجذر والوزن وهي ثانيا تؤدي إلى المعنى المقصود بالمصطلح الانجليزي

1. شركة، الطبعة الأولى مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005، ص7.

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

وهو تدعيم مراقبة نشاط المؤسسة ومتابعة أداء القائمين عليها واعتماد هذا المصطلح بصورته تلك من نشأته أن يضيف جديد إلى الثروة المصطلحية للغة العربية في العصر الحديث¹.

وقد ظهر هذا المصطلح الاقتصادي الحديث بداية في تقارب وتوصيات المؤسسات الاقتصادية والمالية الدولية عندما قدمه البنك الدولي وصندوق النقد الدولي تحت اسم حوكمة الشركات في إطار التوصية لتجديد الملكية والإدارة والفصل بينهما في الشركات العامة مع وضع معايير واضحة للمساءلة المحاسبية وآليات قوية للإفصاح والشفافية².

هذا وقد بدأ الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات نظرا للأسباب التالية:

1.1 نظرية الوكالة: وهي تعاقد بين عدة أطراف آخرين (موكلين) من أجل تنفيذ المهام وبالتفويض تصبح لهم سلطة القرار كما وصفت نظرية الوكالة في المؤسسة بأنها:

مجموعة من العلاقات التعاقدية وأن وجود المؤسسة يتحقق من خلال واحد أو أكثر من هذه العقود الاتفاقية، وأن عقود الاستخدام ما هي إلا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط المؤسسة وبالتالي يمكن دراسة سلوك المؤسسة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها.

2.1 الفضائح والانهيارات المالية: أدت الانهيارات المالية والفضائح الادارية بالمؤسسات العملاقة في العديد من دول العالم والتي كان لها ولا يزال الأثر البالغ على اقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك المؤسسات.

ولعل من اهم هذه الفضائح ما حدث لشركة ENRON للطاقة، شركة Wordcom للاتصالات، والشركة الأوروبية Parmalate للأغذية، والتي تبين فيما بعد أن العيب له معايير المحاسبة ولكن في سلوكيات مطبقها، فما جاء في قضية انرون أن معايير المحاسبية كانت تنص على آليات معينة يجب إتباعها عند إنشاء شركة ذات أهداف محددة إلا أن انرون لم تنقيد بها. حيث غض مراجعهم الخارجي (آرثر أندرسون) النظر عن عملية عدم التقيد وبالتالي وفي الحالتين اتبعت الادارة ومراجعتها الأسلوب الأخلاقي³.

¹ فاتح حططاش، حوكمة الشركات: المفاهيم والنظريات وواقعها في إدارة الشركات العربية ، موسوعة الاقتصاد والتمويل الالامي : <http://www.iefpedia.com/vb/showthread.php?t=965>

² Haw kama.net le 30/03/2013

ات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة ، المجلة العربية للإدارة، المجلد 25، العدد 2، الأردن، ص 13.

وهذا ما أدى بالحوكمة الأمريكية إلى إصدار قانون (Surbanes oxley Actof 2002) يلزم للمؤسسات المدرجة بالأسواق المالية الأمر يكية بالتقييد به وتطبيق جميع بنوده كدعامة لحوكمة المؤسسات والذي أحدث تغييرات جوهرية على بيئة الأعمال بشكل عام وبيئة مهنة المحاسبة و المراجعة بشكل خاص.¹

حيث نص Surbanes oxley Actof 2002:

- انتهاج آليات دورية وسريعة لأحداث الإفصاح والشفافية الفعالة؛
- ايجاد لجان مراجعة داخلية تشكل من أعضاء مستقلين لمتابعة أعمال المراجعة في حيادية تامة؛
- إنشاء جهاز يتابع ويراقب أداء شركات المحاسبة والمراجعة لضمان كفاءة أداء مهام الشركات؛

3.1 العولمة كعامل لظهور حوكمة الشركات:

نتيجة لظهور متغيرات عالمية جديدة وأصبح الاقتصاد العالم مفتوح على بعضه حيث أصبح هناك سوق واحد يضم كل الدول وظهرت التكتلات الاقتصادية العملاقة و الشركات المتعددة الجنسيات حيث اهتمت بإزالة القيود المفروضة على حركة رؤوس الأموال و الأفراد مما أدى الى ظهور مفهوم العولمة وبالتالي:

أصبحت الشركات تعمل في بيئة تأثرت بالعولمة التي جعلت الأسواق العالمية والمؤسسات دولية ورؤوس الأموال عالمية أي سهولة حركتها بين الدول، لهذا أصبح من الضروري حماية رؤوس الأموال من التحديات والفساد المالي والإداري خاصة وأن المستثمرون أصبحوا قبل الالتزام بأي مستوى او قدر التمويل يطالب بالأدلة على أن الشركات يتم ادارتها وفق أسس و أساليب إدارية سلمية تقلل من الفساد المالي والاداري الذي ينتج على من يقومون بإدارة الشركات كما أن المستثمرون يريدون أن يتمكنوا من تحليل لاستثمارات الحالية المحتملة وفق قوائم مالية معدة على أساس معايير ذات درجة عالية من الشفافية والوضوح والدقة حتى يتمكنوا من اتخاذ قرارات بشأن استثماراتهم وبهذا سعى المستثمرون الى الشركات التي تتمتع بوجود هياكل سليمة للحوكمة.²

2. مفهوم حوكمة الشركات

1-
2-
3-
4-
5-
6-
7-
8-
9-
10-
11-
12-
13-
14-
15-
16-
17-
18-
19-
20-
21-
22-
23-
24-
25-
26-
27-
28-
29-
30-
31-
32-
33-
34-
35-
36-
37-
38-
39-
40-
41-
42-
43-
44-
45-
46-
47-
48-
49-
50-
51-
52-
53-
54-
55-
56-
57-
58-
59-
60-
61-
62-
63-
64-
65-
66-
67-
68-
69-
70-
71-
72-
73-
74-
75-
76-
77-
78-
79-
80-
81-
82-
83-
84-
85-
86-
87-
88-
89-
90-
91-
92-
93-
94-
95-
96-
97-
98-
99-
100-

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

لقد تعددت الآراء بين مختلف الكتاب والباحثين في التعبير عن مفهوم أو تعريف حوكمة الشركات بتعدد اهتمامات وتخصصات هؤلاء الباحثين.

1.2 المفهوم اللغوي:

إن مصطلح الحوكمة حديث النشأة في اللغة العربية كما سبق ذكره، وعليه فبعد عدة مشاورات بين الاقتصاديين والقانونيين والمهتمين بهذا الموضوع فقد تم اقتراح واعتماد مصطلح حوكمة الشركات¹، ويعني هذا المصطلح عملية التحكم و السيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشد وتشير كتب أخرى إلى أنها كلمة مشتقة من التحكم أو المزيد من التدخل والسيطرة ويرى آخرون أنها كلمة تعني لغويا نظام مراقبة بصورة متكاملة وعلنية تدعيها للشفافية والموضوعية والمسؤولية².

2.2 المفهوم الاصطلاحي:

نظرا لإرتباط هذا المفهوم بمجموعة من الأطراف: المساهمين والإدارة ومجلس الإدارة والفئات المختلفة من أصحاب المصالح، فقد تعددت التعاريف وفيما يلي بعض التعريفات الاصطلاحية المتعلقة بمفهوم حوكمة الشركات.

عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD: "تعتبر حوكمة الشركات بأنها نظام يتم بواسطته توجيه ورقابة منظمات الأعمال، و الحوكمة تحدد هيكل توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين المختلفين في شركة المساهمة مثل مجلس الادارة والمديرين وغيرهم من ذوي المصالح وتضع القواعد والأحكام لاتخاذ القرارات لشؤون الشركة للمساهمين وبهذا الاجراء فان الحوكمة تعطي الهيكل الملائم الذي تستطيع من خلاله المؤسسة وضع أهدافها والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف والعمل على مراقبة الأداء."³

أما تعريف مركز المشروعات الدولية الخاصة فإعتبرتها: "الإطار الذي تمارس فيه المؤسسات وجودها، وترتكز الحوكمة على العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة."⁴

¹ نرمين ابو العطا، حوكمة الشركات، نيل التقدم مع القاء الضوء على التجربة المصرية، اصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن 2003، ص 02، عن موقع www.cipe-arabia.org

² عدنان بن حيدر درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص13.

³ <http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/35032070.pdf>
⁴ <http://www.cipe.org>

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

كما أشارت إحدى الدراسات بأن هناك مدخلين لتحديد مفهوم حوكمة الشركات وهما:

- المدخل الأول: مدخل المساهم ← والذي يهتم بتعظيم حقوق المساهمين والممثلة في الربحية.
- المدخل الثاني: مدخل الأطراف المتعددة ذات العلاقة بالشركة مثل المديرين والعملاء والدائنين والعمال والأطراف الأخرى وبها هذا المدخل بتحقيق مصالح هؤلاء الأطراف.¹

تجدر الإشارة أنه لا يوجد تعريف موحد لحوكمة على الرغم من الإهتمام المتزايد بموضوع حوكمة الشركات، ومن خلال ما سبق ذكره نجد ان مصطلح حوكمة الشركات يشير الى الخصائص التالية:

- الانضباط: أي اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
- الشفافية: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
- الاستقلالية: أي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل؛
- المساءلة: أي يوجد مسؤولية أمام جميع الاطراف ذوي المصلحة في المؤسسة؛
- العدالة: أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة؛
- المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد؛

المطلب الثاني: مبادئ ومحددات حوكمة الشركات

1. مبادئ حوكمة الشركات

لقد تم وضع خمسة مبادئ أساسية لحوكمة الشركات من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED) تضمنتها الورقة الصادرة عن المنظمة سنة 1999، بالإضافة إلى المبدأ السادس الذي جاء بعد مراجعة هذه المبادئ والذي تضمنته الورقة الصادرة سنة 2004، حيث تتمثل هذه المبادئ في:

1.1 ضمان وجود أسس من أجل إطار فعال لحوكمة الشركات:

¹ : المفهوم والأهمية، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 2012/05، ص1.

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

يجب على إطار حوكمة الشركات بأن يعمل على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق المالية وأن يتماشى مع أحكام القانون ويوزع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة بشكل واضح، ومنح السلطة والموارد للسلطات الأمتل والتنظيمية لتأدية مهامهم بكل مهنية وموضوعية.¹

2.1 حفظ حقوق جميع المساهمين:

وتشمل نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الأرباح ومراجعة القوائم المالية وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.²

3.1 المعاملة العادلة للمساهمين:

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة العادلة لجميع المساهمين، بما في ذلك أقلية المساهمين والمساهمين الأجانب، كما يجب أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فاعل مقابل أي انتهاك لحقوقهم ومحاسبة المتسببين في ذلك.³

4.1 دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يوضحها القانون، وأن يعمل على تشجيع الاتصال بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وحزم العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة.⁴

5.1 الإفصاح والشفافية:

ويتناول الإفصاح عن المعلومات المهمة ودور مراجع الحسابات، كما يجب أن تضمن حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الصحيح وفي الوقت المناسب بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة، ومن بينها الوضعية المالية و الأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة، كما يجب أن تعد المعلومات المحاسبية وفقا لمعايير المحاسبة والمراجعة المالية، وكذلك القيام بالمراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل وهذا لتقديم ضمانات خارجية وموضوعية للمجلس والمساهمين، كما يجب توفير قنوات توزيع المعلومات تمكن

¹ احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، 2008، ص16.
² علي عبد الجابر. الحاج علي اسماعيل، العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمين المؤسسة وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص 18. <http://www.meu.edu.jo/images/data/634344644675570230.pdf>
³

، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات، القاهرة، ص8.

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

مستخدمي المعلومات للحصول عليها في الوقت المناسب، وكذلك يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات ملحق به أسلوب فاعل يعزز توفير التحليل أو نصيحة المحللين ووكالات التصنيف والوسطاء وغيرها بما لها صلة وعلاقة لاتخاذ القرارات من قبل المستثمرين¹.

6.1 مسؤوليات مجلس الإدارة:

يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه المؤسسات كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تتم مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين².

2. المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات:

تم الاتفاق على وجود مجموعتين من المحددات لحوكمة الشركات (داخلية، خارجية)، وبالنظر السطحية لهته المحددات يمكن فهمهما على أنها قيود على الحوكمة، ولكنها في الواقع تمثل ضوابط لضمان فعالية تطبيق الحوكمة، وتتمثل هذه المحددات في:

1.2 المحددات الخارجية:

وتشمل مختلف القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي وكفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للشركات ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج وكفاءة الأجهزة والهيآت الرقابية في أحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجود يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الثروة أي تحقيق المناخ العام للاستثمار³.

2.2 المحددات الداخلية:

¹ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (OCED)، ص.ص 22-23.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 22.

³ تأثير التوافق بين عملية الاصلاح المحاسبي وتطبيق مبادئ الحوكمة على جودة الافصاح في المؤسسات لمي الدولي الاصلاح المحاسبي، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 29/30/11/2011 ص 250.

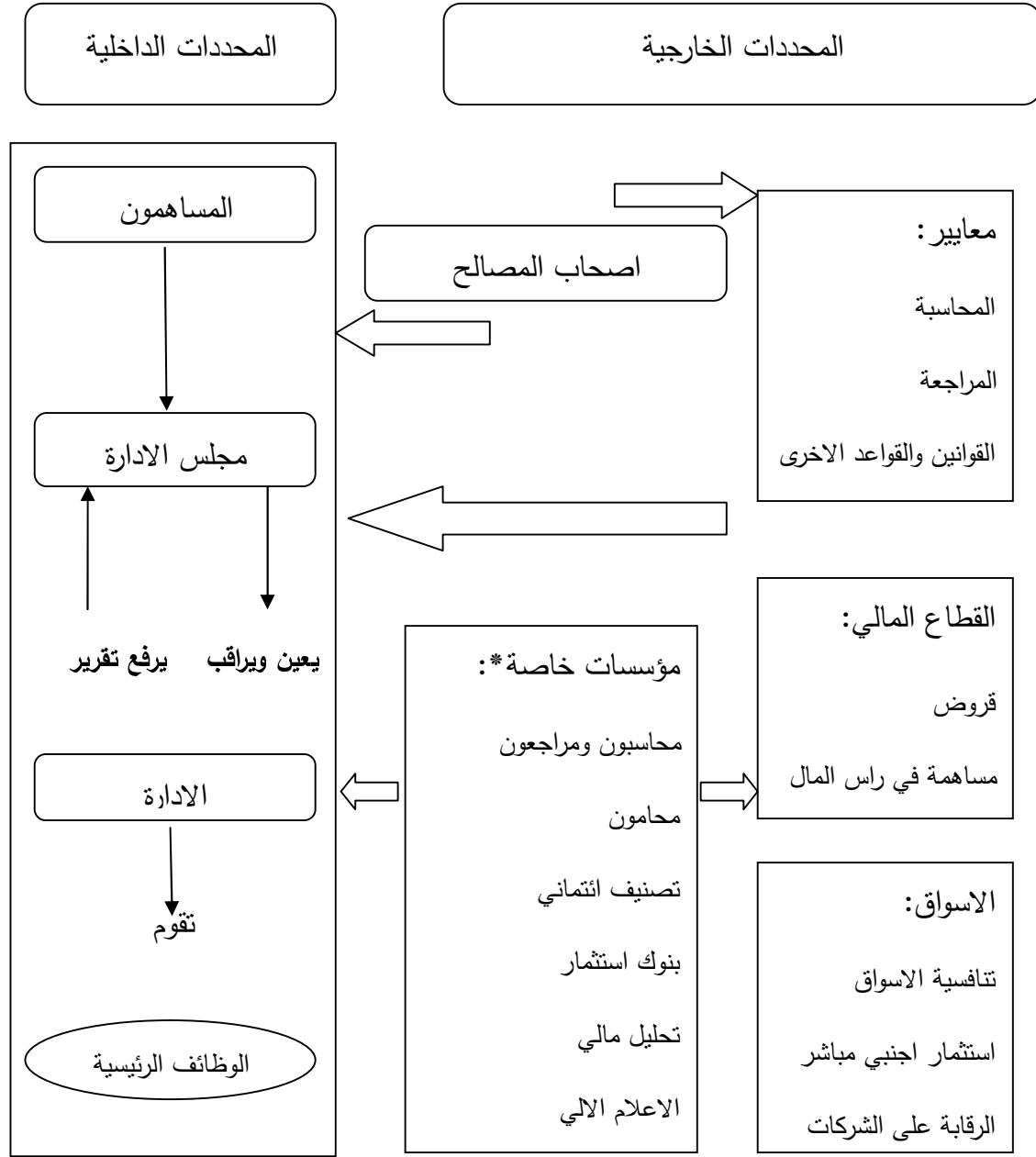
الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليص التعارض بين مصالح هذه الأطراف¹.

والشكل الموالي يوضح كل من المحددات الداخلية و الخارجية لحوكمة الشركات:

الشكل رقم (07) المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية



المصدر: سميحة فوزي، مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية، سلسلة أوراق عمل المركز المصري

للدراستات الاقتصادية، أبريل، 2003، ص4.

1.1. المساهمون:

هم اللذين يقومون بتقديم رأسمال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى البعيد مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، ولديهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسب لحماية حقوقهم، ويمكن تحقيق أهداف المساهمين من خلال حسن اختيار أعضاء الإدارة العليا لإدارة الشركة ضمن القوانين والسياسة المطلوبة.¹

2.1 مجلس الإدارة:

وهم يمثلون المساهمين وأصحاب المصالح ويقوم مجلس الإدارة باختيار المديرين التنفيذيين اللذين توكل إليهم سلطة الإدارة وحماية حقوق المساهمين وكذا أصحاب المصالح، إضافة إلى ذلك مراقبة أدائهم، ويرسم السياسة العامة²، وقد بينت المبادئ العالمية المذكورة للحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم، الواجب الأول هو العناية اللازمة أي يجب توفر اليقظة والحذر وبذل الجهد اللازم في اتخاذ القرار لدى مجلس الإدارة أما الواجب الثاني فيتمثل في الإخلاص في العمل أي يجب أن تتوفر المعاملة المتساوية للمساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة.³

3.1 الإدارة:

وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة كما أن الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الافصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين، والإدارة هي حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع الشركة، لذا يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم من يقوم بتنفيذ رغبات المساهمين ومجلس الإدارة.⁴

¹ زرزار العياشي، أثر تطبيق قواعد الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مداخله ضمن الملتقى الدولي الثامن الحوكمة المحاسبية الموسسية: واقع، رهانات وافاق، أم بواقي، 07-08، 2010، ص9.

² محمد عمران، حوكمة الشركات واسواق المال العربية، بحث واوراق عمل مؤتمر حوكمة الشركات واسواق المل العربية، المنظمة العربية للتنمية الادارية، مصر، ماي 2007، ص174.

³ .10

.17!

4.1 أصحاب المصالح:

وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين و الموردين والعملاء والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفون بمقدرة الشركة على الإستمرار.

ومن الملاحظ أن حوكمة الشركات تتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف المعنية بتطبيقها وأصحاب الملكيات الغالية من الأسهم بما يمكن أن يؤثرها في سلوك الشركة.¹

2. آليات تطبيق حوكمة الشركات

تؤدي حوكمة الشركات دور مهم في معالجة العديد من المشاكل التي تعاني منها الشركات وهذا من خلال مجموعة من الآليات والتي صنفنا إلى آليات حوكمة داخلية وأخرى خارجية والتي تتمثل في:

1.2 الآليات الداخلية:

وتتمثل في أربعة آليات وهي كالتالي:

1.1.2 مجلس الإدارة:

❖ لجنة المراجعة:

وهي لجنة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة الذي مسؤوليتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها الى مجلس الادارة، ففي مجموعة من أعضاء مجلس الإدارة في الغالب ثلاثة أعضاء على الأقل ويحكم عملها دليل مكتوب يوضح مسؤولياتها وواجبها ومن مهامها:

- مراجعة الكشوفات المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة؛
- التوصية بتعيين ومكافأة وإعفاء المدقق الخارجي؛
- مناقشة نطاق وطبيعة الأولويات في التدقيق والإنفاق عليه؛

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

- المناقشة مع المدققين الخارجيين والداخليين لتقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلي في الشركة وإدارة المخاطر فيها؛
 - الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي ومراجعة التقارير التي تقدم والنتائج التي تتوصل إليها وتقديم التوصيات للإدارة ولاتخاذ الإجراءات اللازمة؛
 - القيام بأية واجبات تكلف بها من قبل مجلس الإدارة والتي لها مصلحة أعمال التدقيق والرقابة¹؛
- ❖ **لجنة المكافآت:**

وهي لجنة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة الغير التنفيذيين تقوم بوضع المكافآت الإدارية العليا ومجلس الإدارة ومن مهامها:

- تحديد المكافآت والمزايا الأخرى للإدارة العليا ومراجعتها والتوجيه لمجلس الإدارة بالمصادقة عليها؛
 - وضع سياسات لمزايا الإدارة ومراجعتها باستمرار؛
 - اتخاذ خطوات لتعديل برامج مكافآت الإدارة العليا التي ينتج عنها دفعات لا ترتبط بشكل معقول بأداء عضو الإدارة العليا؛
- ❖ **لجنة التعيين:**

وهي لجنة متخصصة بتعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين بحيث تقوم باختيار أفضل الكفاءات والمهارات والخبرات للعمل بالشركة.

2.1.2 التدقيق الداخلي:

يقوم بالتدقيق الداخلي هيئة داخلية أو مدققون تابعين للشركة من أجل حماية أموال الشركة تحقيق أهداف الإدارة، تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ويستند التدقيق الداخلي إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية بمستندات الحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا منظما بقصد الخروج برأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لشركة، ويلعب التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية حوكمة الشركات وهذا يزيد من

¹ الحد من ممارسات المحاسبة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 26، العدد الثاني،

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

قدرة مساءلة الشركة والادارة، أي زيادة المصداقية والعدالة وتحسين سلوك الموظفين وبالتالي التقليل من مخاطر الفساد المالي والإداري¹.

2.2 الآليات الخارجية:

1.2.2 منافسة (سوق المنتجات / الخدمات) وسوق العمل الإداري:

تعد منافسة سوق (المنتجات، الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات لأن منافسة سوق المنتجات تهذب سلوك الإدارة وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري، إذ أنه التي لم تتم بعملها سوف تقشل في سوق المنافسة ويكون لها تأثير سيئ على مستقبل أعضاء مجلس الإدارة².

2.2.2 المراجعة الخارجية:

تدل المراجعة الخارجية بصفة عامة على التحقيق في البيانات باعتبارها نتائج إنتاج المعلومات، حيث تعمل كرقابة على حسابات الشركاء وطريقة تحضير هذه الحسابات³، أو هي الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم في المؤسسة، بحيث يقوم بها مدقق مستقل يعبر برأي موضوعي على مدى انصاف تقديم البيانات، وعليه فإن المدقق الخارجي يؤدي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات.

ويمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة، إذ يساعد المدقق الخارجي على تعزيز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف والتبصر والحكمة ولإنجاز كل من هذه الأدوار يستخدم المدققون الخارجيون التدقيق المالي، وتدقيق الأداء والتحقق والخدمات الاستشارية وقد أكدت المنظمات المهنية والهيئات التنظيمية على ضرورة أخذ وظيفة التدقيق الداخلي بنظر الاعتبار من المدقق الخارجي³.

إن التدقيق الخارجي يلعب دور كبير للحوكمة الجيدة للشركات إذ يساعد المدققون الخارجيون الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين عمليات الشركة بالإضافة إلى غرس الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام.

¹ ينصب الإشراف على التحقق ما اذا كانت الشركات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن تعمله ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي أما التنصر فإنه يساعد متخذي القرارات، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات، العمليات والنتائج أما بالنسبة للحكمة فيقصد بها الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة

² عباس حميد التميمي، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة عن الموقع <http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=8603>

³ من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الاردن، 2006، ص ص 27-28.

3.2.2 التشريع والقوانين:

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين اللذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم فعلى سبيل المثال مع إصدار قانون Sarbanes-Oxlyoct في سنة 2002 أصبح بلا منازع هو القانون الفدرالي الأكبر فيما يتصل بحوكمة الشركات منذ صدور القوانين الأولية في الثلاثينيات عن الأوراق المالية متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، ووضع خطوط إتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصها في الشركة، والتي قد تكون مضرّة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح والآخرين في الشركة، كما تركت مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لزيائنها بلجنة التدقيق¹.

المطلب الرابع: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

1. أهمية حوكمة الشركات

يمكن توضيح أهمية حوكمة الشركات في العمل على كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسيتها إضافة الى هذا يمكن ايضاح أهميتها في النقاط التالية:

- ❖ إن تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية والتأكيد على الشفافية كل هذا من شأنه المساعدة على سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري واتخاذ الإجراءات الواجبة شأنه وعلى أسبابه وإثارة وتأثيرها على حياة الشركة.
- ❖ تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها أيضا وحماية أصول الشركة وحماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح في الشركة وتعزيز دورهم في مراقبة أداء الشركة والتأكيد على الشفافية كل ذلك من شأنه أن يقي الشركة والعاملين فيها من التلاعب وكذا الفساد المالي والاداري والأزمات.

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

- ❖ إن تحسين أداء الشركة وقيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها وكذا تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والادارية فيها نزاهة تعاملاتها وعدالتها وشفافية المعلومات الصادرة عنها، كل ذلك من شأنه أن يقوي قدرات الشركة التنافسية.¹
- ❖ التطبيق السليم لقواعد الحوكمة يحسن من أداء السهم وتغطي الربحية، ويولد الثقة لدى المستثمر وحملة الأسهم ويؤدي إلى زيادة قدرة المؤسسات على المنافسة في الأجل الطويل نظرا لما تتمتع به هذه الشركات من الشفافية في معاملاتها وإجراءاتها المحاسبية والمراجعة المالية في جميع عملياتها بدعم ثقة المستثمرين.
- ❖ تعظيم ثروة الملاك وتدعيم للتنافسية الشركات في أسواق المال العالمية، خاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة حدوث اندماجات واستحواذ أو بيع لمستثمر رئيسي....الخ.
- ❖ تطبيق قواعد الحوكمة يعطي الشركات قدر أكبر في الحصول على التمويل اللازم، ويخفض تكاليف رأس المال ويحقق أداء أفضل ومعاملة مرضية للفئات المختلفة من أصحاب المصالح.
- ❖ يعتبر التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات أحد الحلول الممكنة حل مشكلة الوكالة وتخفيض تكاليفها.
- ❖ توفير الحماية لأصحاب المصالح والمحافظة على حقوق حملة الأسهم وخاصة الأقلية من حملة الأسهم.
- ❖ تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي وتجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية لما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات.
- ❖ لحوكمة الشركات أهمية كبيرة فهي تعمل على تحقيق التنمية الاقتصادية والقانونية والرفاهية الاجتماعية للإقتصاديات والمجتمعات حيث يهتم القانونيون بآليات الحوكمة لأنها تعمل على الوفاء بحقوق لأطراف المتعددة والتي تضم حملة الأسهم ومجلس الادارة والمديرين والعاملين والمقرضين والبنوك.....الخ.²

2. أهداف حوكمة الشركات

¹ عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، 2007، ص 31-32.
² ق أثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية، مداخلة ملتقى ية واقع ورهانات وفاق، ام بواقي، 2010/8/7، ص5.

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

تهدف قواعد وضوابط الحوكمة الى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة ادارة الشركة وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وكذا ضمان حقوق كلفة الأطراف ذات العلاقة وعليه يمكن ايجاز أهداف الحوكمة في النقاط الآتية:¹

- ❖ الفصل بين الملكية و الادارة والرقابة على الأداء.
- ❖ تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات.
- ❖ ايجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء.
- ❖ المراجعة و التعديل للقوانين المنظمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة الى كل من مجلس الإدارة والمساهمين.
- ❖ عدم الخلط بين المسؤوليات والمهام الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الادارة ومسؤوليات أعضائه.
- ❖ تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
- ❖ تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب أكبر عدد ممكن من المستثمرين المحليين والأجانب.
- ❖ امكانية مشاركة الموظفين والمساهمين والدائنين والمقرضين بالاضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.
- ❖ تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية لما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركة العاملة بالاقتصاد وعدم حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.
- ❖ تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ المتفق عليها.

1 - ... 12 ... 11 ... 10 ... 9 ... 8 ... 7 ... 6 ... 5 ... 4 ... 3 ... 2 ... 1

1 - ... 12 ... 11 ... 10 ... 9 ... 8 ... 7 ... 6 ... 5 ... 4 ... 3 ... 2 ... 1

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

المبحث الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

تلعب المراجعة الخارجية دورا كبيرا في الحكم على المعلومات المحاسبية وإضفاء نوع من التكافؤ في فرص استخدامها لدى مختلف الأطراف الداخلية والخارجية، وبالتالي تحقيق نوع من التماثل في هته المعلومات المحاسبية وهذا عن طريق العديد من الآليات.

المطلب الأول: الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات

من خلال ما تم دراسته يمكن تحديد الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في النقاط الآتية:

1. المساءلة والرقابة المحاسبية:¹

أشارة تقرير لجنة cadbury الصادر عام 1992م في العنصر الثاني منه على أن يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المساءلة، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير البيانات والمعلومات الجيدة للمساهمين، و على المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسؤوليتهم كملاك.

بالإضافة إلى ذلك اشار تقرير بنك كريدي ليونيه سنة 2002م في القسم الرابع منه والذي يحمل عنوان المحاسبة عن المسؤولية، بأن دور مجلس الإدارة إشرافي أكثر منه تنفيذي، وإلى قدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام بتدقيق فعال، كما أشار في القسم الخامس منه والذي يحمل عنوان المسؤولية، إلى ضرورة وضع اليات تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر ذلك.

كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، الصادر عام 1999م يشير في المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.

يضاف إلى هذا ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة، وهذا ما جاءت به المعايير التي وضعتها بورصة نيويورك للأوراق المالية سنة 2003م.

في ضوء ذلك يمكن القول بأن المساءلة والرقابة المحاسبية التي تتبناها حوكمة الشركات تأخذ اتجاهين:

¹ كمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على الاوراق المالية، نشر في 2009/01/15 <http://jps-dir.com/forum/>

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

- ❖ **الاتجاه الأول:** مطالعة و الرقابة الراسية من المستويات الإدارية الأعلى إلى المستويات الإدارية الأدنى
- ❖ **الاتجاه الثاني:** المساءلة والرقابة الأفقية وهي المتبادلة بين كل من مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح في المؤسسة.

2. الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة

أشار تقرير الحوكمة الأول في مصر الصادر عام 2001م، بأنه من الممارسات السلبية لحوكمة الشركات في الشركات المصرية هو ضعف ممارسة المحاسبة والمراجعة وإنها في حاجة إلى المزيد من الدعم للوصول إلى الممارسة السليمة مع لجادة النظر في معايير المحاسبة والمراجعة المطبقة. لذا فقد تم الأخذ بالكثير من الإجراءات لتسيير تطبيق الحوكمة والتي كان منها إصدار الكثير من معايير المحاسبة المصرية والتي تتسق مع مثيلاتها الدولية وذلك بصدور القرار الوزاري رقم 354 لسنة 2002م بإصدار معايير المحاسبة المصرية.

كما أن تطبيق الحوكمة يحد من مشاكل نظرية الوكالة التي تشجع حركة الإدارة في اختبار السياسة المحاسبية، وبالتالي فالحوكمة تعارض الاتجاه نحو الالتزام بمعايير محاسبية محددة وتساعد في حسم مشكلة بساءة استخدام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة¹.

3. دور المراجعة الداخلية

تساعد المراجعة الداخلية بما تقوم به من مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها، في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للمؤسسة وكذلك تحقيق الضبط الداخلي نتيجة استقلاليتها وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة وتواصلها برئيس لجنة المراجعة².

4. دور المراجع الخارجي

نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من اضافة الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات، من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ومرفق بالقوائم المالية، فإن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد

1. المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات، محاضرات قسم المحاسبة الجامعة الإسلامية، ص-5-6.
2. المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الثالث، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص-207-208.

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

من مخاض بين الملاك وإدارة المؤسسة، كما أنه يجد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ويحد من مشكلة الإحراف الخلفي في المؤسسة الاقتصادية¹.

5. دور لجان المراجعة

أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة الشركات على ضرورة وجود لجان للمراجعة في المؤسسات الاقتصادية التي تسعى إلى تطبيق حوكمة الشركات، كما أشارت إلى أن وجود لجان المراجعة يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة بالمؤسسة. وتقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة على عملية المراجعة². ولا يمكن اعتبار وجود أو تعيين لجان المراجعة تكلفة أو معارضة لثقافات المؤسسات الحديثة، وهذا بالنظر لما توفره من رقابة وجودة لمختلف التقارير المالية وهذا من خلال عملها الإشرافي والرقابي.

إضافة إلى ذلك توصلت دراسة 1996 McMullen والتي تناولت دور لجان المراجعة في زيادة الثقة في المعلومات المنشورة بالقوائم المالية، إلى أن المؤسسات الاقتصادية التي لديها لجان مراجعة قد انخفض بها معدل حدوث التصرفات المالية الغير قانونية، بجانب زيادة درجة الثقة في معلومات القوائم المالية وخاصة المؤسسات المقيدة أسهمها في سوق الأوراق المالية.

6. تحقيق الإفصاح والشفافية³

يعني الإفصاح ضمناً إعلام متخذي القرار بالمعلومات الهامة بهدف ترشيد قرارهم والاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية.

ويعد الإفصاح عموماً في إعداد التقارير المالية عن المعلومات الضرورية التي تكفل الأداء الأمثل ويتعين الإفصاح عن المعلومات إذا كان من شأن إغفالها تشويه ما تقدمه للمستفيدين والمستخدمين للتقارير المالية، ويختص الإفصاح بالمعلومات سواء تلك التي في القوائم ذاتها أو في الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المحاسبية.

¹ رابع بوقرة ، هاجرة غانم، مرجع سابق، ص6.

² عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص208.

³ حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الاول اقع، رهانات، وفاق، جامعة العربي بن مهيدي، 7-8/10/2010 ص11.

ولا شك أن هناك اتفاق على مستوى الفكر المحاسبي والاقتصادي حول ضرورة وأهمية الإفصاح وعلى الطريقة التي تتلاءم مع كمية المعلومات وأهميتها حيث تقتضي متطلبات الإفصاح العامة إلى ضرورة اشتغال التقارير المالية لمجموعة من القوائم المالية يتم اعدادها في ضوء مبادئ محاسبية متعارف عليها، ولقد تم اقتراح ثلاثة اصطلاحات للإفصاح وهي:

1.6 الإفصاح الكافي:

يفترض أدنى مقدار من الإفصاح حتى يتوافق مع هدف جعل القوائم المالية غير مضللة؛

2.6 الإفصاح العادي:

يحتوي على هدف أخلاقي بتطبيق معاملة متساوية لجميع القراء المحتملين للقوائم؛

3.6 الإفصاح الكامل:

يعني ضرورة عرض معلومات زائدة ومن ثم فإنه قد يكون غير ملائم حيث أن المعلومات الكثيرة قد تكون ضارة لأن عرض التفاصيل غير الهامة قد يخفي المعلومات الجوهرية ويجعل التقارير المالية صعبة التفسير، ولا توجد اختلافات جوهرية بين هذه المفاهيم إذا ما استخدمت في إطارها الصحيح حيث أن الهدف الحقيقي يتمثل في إمداد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية الملائمة بمساعدتهم في ترشيد قراراتهم؛

7. إدارة الأرباح

تمارس إدارة بعض الوحدات الاقتصادية سياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف مثل الوصول إلى مستوى التوقعات التي سبق الإعلان عنها أو تجنب الإعلان عن الأرباح أو الخسائر أو للحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة مثل المكافآت و العمولات و بالتالي فإن عملية إدارة الربح تعني قيام الإدارة بالتأثير على أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصرف النظر عن الهدف من ذلك و نظرا للأثر الفعال لإدارة الربح على البيانات المحاسبية¹.

8. تقويم أداء الوحدات الاقتصادية

هتل أ همية حوكمة الشركات في زيادة كفاءة استخدام موارد و تعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية و تدعيم قدرتها التنافسية بالأسواق، مما يساعدها على التوسع و النمو و يجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة.

كما أن من المعايير الرئيسية لحوكمة الشركات: هي تحقيق فاعلية و كفاءة الأداء بالمؤسسات الاقتصادية و حماية أصولها. و بذلك الالتزام بتطبيق الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات ينعكس بشكل جيد على أداء المؤسسات بأبعاده التشغيلية و المالية و النقدية، و كذلك على المقاييس المختلفة المستخدمة، أي أن تطبيق الحوكمة يساعد على إيجاد مفهوم و مقاييس شاملة لأداء المؤسسة مما يدعم من قدراتها على الاستمرار و النمو و يحقق مصالح الفئات المختلفة المتعاملة معها¹، خاصة و أن مفهوم حوكمة الشركات يحمل في مضمونه بعدين أساسيين هما:

❖ البعد الأول: الالتزام بالمتطلبات القانونية و الإدارية و غيرها؛

❖ البعد الثاني: الأداء بما يحمله من استغلال للفرص المتاحة للإرتقاء بالمؤسسة الاقتصادية ككل؛

نظرا لعلاقة الحوكمة بالمحاسبة وكذا أبعاده المحاسبية، حيث أن لمبادئ وإجراءات الحوكمة دور كبير في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة لهذا سعى العديد من المهتمين بالمراجعة إلى تطبيق قواعد حوكمة الشركات من خلال توظيف عدة آليات تساهم في تعزيز الثقة للمعلومات المحاسبية.

إضافة إلى تطور الدور الذي تلعبه المعلومة المحاسبية في الوقت الحالي و اختلاف وتباين استخدامها من فئة إلى أخرى مما يؤدي إلى وجود تعارض وتباين في المصالح واستخدام المعلومات المحاسبية.

لذا جاءت حوكمة الشركات وبمختلف آلياتها سواء الداخلية أو الخارجية للحد أو التخفيض في تعارض المصالح وحل مشكل عدم تماثل المعلومات المحاسبية عن طريق المراجعة الخارجية باعتبارها هي الجهة الخارجية المستقلة تماما عن المؤسسة بغية فحص البيانات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية لإبداء الرأي الفني المحايد حول صدق المعلومات المحاسبية لإضفاء عليها المصداقية حتى تتال قبول مستعملها وبالتالي تخفض من التعارض في المصالح ومشكلة عدم التماثل في المحاسبة التي يمكن أن تقوم إدارة المؤسسة بتضليله وهذا لمساعدة الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية على اتخاذ قرارهم وكذا قيام

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

المراجعة الخارجية بتوفير معلومات محاسبية كافية وصحيحة لكافة الأطراف المستفيدة وكنظير
فرص متكافئة في الوصول الى المعلومات وضمان عدم التضليل في المعلومات المحاسبية.

المطلب الثاني: دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات لتخفيض تعارض المصالح

1. دور الحوكمة في تخفيض تعارض المصالح

كما أوضحنا سابقا فإن العلاقات التعاقدية (نظرية الوكالة) هي السبب وراء وجود تضارب المصالح بين الأطراف المهتمة بالمؤسسة مما أدى إلى ظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية وهنا نشأت الرغبة في وجود طرف يصادق على مدى صحة وعدالة المعلومات المحاسبية وخلوها من الإحتيال والغش، وهنا يكمن دور المراجعة الخارجية بالإضافة إلى الدور الرقابي على كافة أطراف العلاقات التعاقدية.

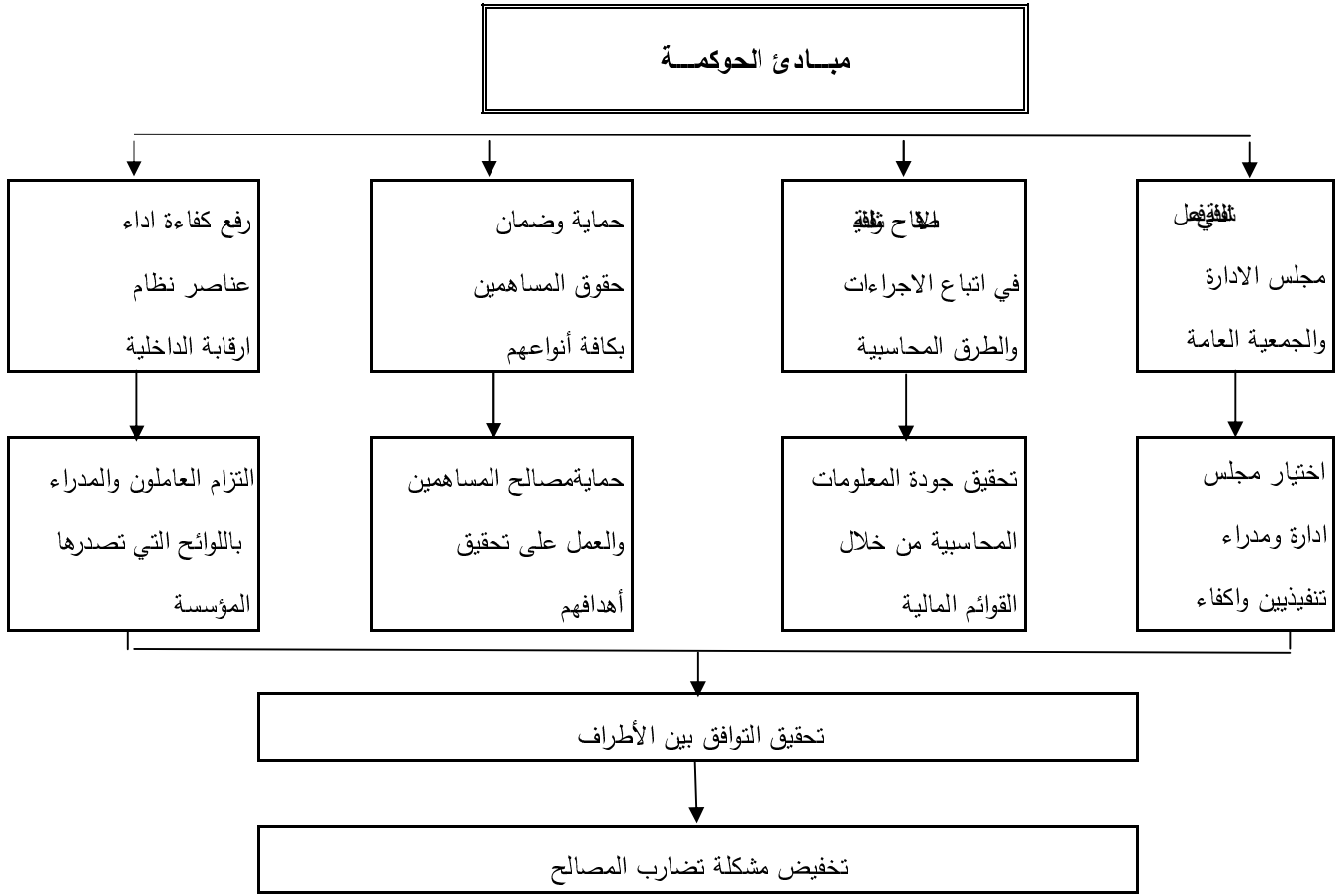
تم وضع العديد من المبادئ والقواعد للحوكمة من طرف المنظمات العالمية لتجنب وتخفيض مشكل تضارب المصالح وعدم تماثل المعلومات المحاسبية حماية وضمانا لحقوق الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية حيث وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قواعد تخفيض تضارب المصالح مشيرة إليها في¹:

- ❖ ينبغي إستكمال إطار الحوكمة بمنهج فعال يتناول ويشجع على تقديم التحليلات عن طريق المحللين ووكالات التقييم و التصنيف المتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون بعيدا عن أي تعارض هام في المصلحة قد يؤدي إلى الأضرار بنزاهة ما يقوموا به من تحليل وما يقدمونه من استشارات.
- ❖ إضافة إلى طلب مراجعين مستقلين وتسهيل إيصال المعلومات في الوقت المناسب فيتم استخدام المراجع الخارجي كضمان للنزاهة.
- ❖ الآثار التي يمكن أن تخلفها مشكلة تضارب المصالح في الرأي وطريقة الحكم على الأمور خاصة اذا ما وصلت هذه الآثار إلى من يقدم الإستشارة، هذا يؤدي إلى وجود بعدين الإفصاح والشفافية.
- ❖ تشير التجارب إلى أن الأفضل هو طلب الإفصاح التام لكافة التفاصيل والمعلومات المتعلقة بجميع الأطراف والتي يمكن أن تعبیر عن التضارب الذي يحدث في المصالح والكيفية التي تختارها الشركة للتعامل معه ومختلف الإجراءات والحلول.

والشكل التالي يوضح دور الحوكمة في تخفيض تضارب المصالح:

¹، مرجع سابق، ص-ص 21-22.

الشكل رقم (08) دور الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح



المصدر: بتول محمد نوري، علي سلمان خلف، مرجع سابق، ص 22.

2. مبدأ الإفصاح والشفافية وأثر دعم استقلال المراجع الخارجي

مبدأ الإفصاح والشفافية هو أحد مبادئ حوكمة الشركات والذي يبين حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، أنه يجب أن يؤكد إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات على الإفصاح السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور المادية للشركة بما في ذلك الموقف المالي، الأداء، الملكية، والرقابة على الشركة وأنه ينبغي القيام بمراجعة مستقلة بواسطة مراجع مستقل كفاء مؤهل حتى يمكنه من تقديم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي المادية الهامة¹.

1. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، "مبدأ حوكمة الشركات وأثرها على مستوى في المعلومات المحاسبية"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، الأكاديمية العربية

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

إن مبادئ إشراف المراجع الخارجي التي أصدرتها المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية 2002 قد أشارت إلى أن الإشراف الفعال للمراجعة يتضمن بصفة عامة آليات تبين أن أي هيئة تعمل للمصلحة العامة تقوم بتوفير الإشراف على النوعية والتنفيذ والمعايير الأخلاقية المستعملة في منطقة الاختصاص التشريعي ويتطلب الإشراف الفعال من المراجعين أيضاً أن يكونوا خاضعين لنظام هيئة الإشراف للمراجعة تكون مستقلة ومن المرغوب في هذا النوع من هيئة إشراف المراجع أن تعمل للمصلحة العامة، ويكون بها عدد كاف من الأعضاء، ولديها نظام أساسي مناسب يبين المسؤوليات والسلطات وتمويل كاف حتى لا تكون تحت سيطرة هيئة المراجعة وأن تقوم بتنفيذ تلك المسؤوليات¹.

وتتطلب الاستقلالية أن وظيفة المراجع الخارجي مستقلة بعدم وجود تضارب في المصالح ما بين المراجعين الخارجيين والمسيرين ولكي يكون المراجع الخارجي مستقلاً يجب أن تتوفر فيه الاستقلالية والنزاهة والموضوعية بالإضافة إلى الحيادية من أجل استقلالية تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بها.

مما سبق نرى بوضوح مدى الإجراءات التي يقوم المراجع الخارجي بإتباعها لتحسين حوكمة الشركات وذلك من خلال مبدأ الإفصاح والشفافية، مما يدل على مدى الحرص على توفير أكبر قدر من الاستقلالية والحياد للمراجع والعملية المراجعة وبناء على هذا وانسجاماً مع مبادئ حوكمة الشركات فقد أدخلت الكثير من الدول إجراءات لتحسين حوكمة الشركات من خلال الأداء الوظيفي الذي يلعبه مراجع الحسابات.

المطلب الثالث: متطلبات تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

1. المراجعة في إطار العلاقات التي تحكم الأطراف

تنشأ العديد من العلاقات نتيجة التعاقد بين المؤسسة ومختلف الأطراف المهمة بها، وتتباين وتختلف اهتمامات كل طرف من هذه الأطراف سواء في الأهداف أو الإستخدامات، وهذا ما يؤدي إلى وجود العديد من

¹ ... المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد رقم 45، 26-25.

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

المشاكل أهمها عدم التماثل في المعلومات المحاسبية واستخدامها. وبالتالي يتوجب وجود ضوابط تحكم هذه العلاقة بين مختلف الأطراف، وهنا ظهرت الحاجة إلى التدقيق في اطار العلاقات¹ حيث عملية المراجعة الخارجية في إطار العلاقات التعاقدية الناشئة بين الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة والمستخدم للمعلومات المحاسبية في:

1.1 المراجعة في إطار العلاقة بين ادارة المؤسسة والمساهمين²:

عند القيام بإنشاء علاقة تعاقدية بين طرفين (المساهمين وإدارة المؤسسة)، يؤدي هذا إلى وجود مشاكل من بينها:

- ❖ مشكلة اتخاذ القرار من طرف إدارة المؤسسة مع غياب ملاحظي (ممثلي) المساهمين؛
- ❖ المعلومات الغير متماثلة بين الطرفين؛

ويمكن القول أن حلول مشكلة الوكالة تتمثل في:

- ❖ امضاء عقد بين الطرفين يحدد من سيقوم بإدارة المؤسسة واتخاذ القرار؛
- ❖ تعيين مراجع خارجي يقوم بفحص ومراقبة مدى سلامة الاجراءات المتبعة وصحة القرارات؛

وبالتالي يظهر المراجع الخارجي كحل فعال لمشكلة الوكالة كما يسمح بتقليص سلوكيات المسيرين الغير ملائمة، كما يعطي مصداقية أكبر للمعلومات المحاسبية التي تم إعدادها من طرف هؤلاء المسيرين.

2.1 المراجعة في إطار العلاقة بين المساهمين والغير:

تعد العلاقة التعاقدية الموجودة بين المساهمين والمدنيين وجود الموارد المتبادلة إضافة إلى كل مايتعلق بالمعاملات التي تنشأ بينهما. وذلك باعتبار أن المساهمين هم الذين يقومون بتسيير أموال الغير (الاموال المستدانة) وهم الذين يوفران الموارد إلى مختلف الزبائن، وبالتالي فالمساهمين هم الذين يضمنون حقوق الغير.

¹ بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، مرجع سابق، ص22.

² Nabil aloulou, l'utilité du rapport d'audit, m'moire pour l'obtention de la maitrise, en etudescantabales universite de sfax pour le sud, 2001, p9

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

وينشأ عن حقوق والتزامات كل من المساهمين والغير نزاعات وخلافات نتيجة تعارض المصالح وهذا ما يؤدي إلى سعي كل طرف بتحقيق أو تلبية احتياجاته باستخدام المعلومات التي تمكنه من تحقيق أهدافه دون غيره.

هذا ما يستدعي إلى وجود طرف أو شخص أو هيئة مستقلة تتمتع بصفات تمكن من أن تضي على تلك المعلومات صيغة التماثل وتتسم بالثقة والمصادقية لكل الأطراف المستفيدة منها¹.

ويتمثل دور المراجعة الخارجية في حل مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية من خلال رفع وزيادة مصدقية القوائم المالية التي قامت بإعدادها إدارة المؤسسة، وبالتالي يلجا المسيرين والمساهمين الذين لديهم مصالح متقاربة إلى تقرير المراجع الخارجي بغية تعظيم قيمة الأسهم من أجل الحصول على الديون من قبل المدنيين (الغير)، وهذا من خلال مصادقة المراجع الخارجي على مصداقية قوائمهم المالية.

إضافة إلى المهام التي يقوم بها المراجع الخارجي داخل المؤسسة والتي تركز أساسا على تقييم نجاعة النظام المحاسبي للمؤسسة، باعتبار أن المسيرين أو إدارة المؤسسة تقوم بالتضليل في المعلومات المحاسبية والنتائج المتحصل عليها تلبية لمصالحها الذاتية وبغية تعظيم أرباحها، ويظهر دور المراجع الخارجي هنا في كشف الأخطاء الواردة ضمن المعلومات المحاسبية المضللة وبالتالي إضفاء عليها نوع من التناسق والتماثل.

ومن أجل تحقيق المراجع الخارجي لتماثل المعلومات المحاسبية يجب توفر مايلي²:

- ❖ وجود مستوى تدقيق قادر على كشف الاخطاء مهما كان نوعها؛
- ❖ القيام بذكر جميع الملاحظات في التقرير الذي يعده دون القيام بالتحفظ او افلات اي تعليق؛
- ❖ أفضل مستوى للتدقيق هو الذي يسمح باكتشاف اكبر عدد من الاخطاء؛
- ❖ نظام الحوافز (المكافآت) يركز على النجاعة المحاسبية؛

إن نجاح المراجع الخارجي في نظامه ليس مرتبط فقط بخصائص المراجعة، إنما يجب الأخذ بعين الإعتبار نظام المكافآت وأثره على النجاعة المحاسبية من خلال التضليل في القوائم المالية وعدم مطابقتها للواقع المالي الحقيقي للمؤسسة من طرف المسيرين، وعلى أساس الأخطاء المكتشفة من طرف المراجع الخارجي يمكن تحديد الإجراءات والعقوبات.

2. مميزات المعلومات المتماثلة

1. 93

²Nabil aloulou, référence précédent,p12

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

أجمعت العديد من الاتفاقيات والمواثيق الدولية المنظمة لعملية تداول المعلومات على مجموعة من المبادئ الواجب توفرها في هته المعلومات، ويمكن اسقاط هذه المبادئ على المعلومات المحاسبية حيث تتمثل أهم هذه المبادئ في¹:

1.2 الكشف المطلق عن المعلومات:

إذ أن المبدأ الأساسي الذي من حق هذه الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية الحصول على مختلف المعلومات التي يطلبونها في حالات يحددها القانون أو القانون الأساسي للمؤسسة، بما في ذلك نشر اجتماعات مجالس الإدارة والجمعيات العامة وتوزيع ملخص واف بأهم نتائج هذه الاجتماعات، السياسات المحاسبية... الخ، أي عدم حصر المعلومات التي يستفيد منها مختلف الأطراف في القوائم المالية أو التقارير المالية المعبرة عن المركز المالي للمؤسسة.

2.2 النشر التلقائي للمعلومات:

ويقصد بهذا المبدأ على أن الأصل في النشر هو اتاحة المعلومات للجميع دون تفرقة ونشرها انتشار واسعاً بكافة وسائل النشر و بصيغة بسيطة وسهلة الفهم، وبالتالي قيام المؤسسات بنشر كافة المعلومات الأساسية الخاصة بالعمل والقوانين واللوائح المنظمة لها وكذلك الأوضاع المالية والخدمات التي تقدمها للجمهور.

3.2 سهولة إجراءات الحصول على المعلومات:

ويقصد بها أن تتمتع إجراءات اوصول المعلومات بالبساطة والسرعة وانخفاض التكلفة أو مجانيته، وأن تكون مدة وصولها في زمن قصير. أي يجب عدم التكلفة أو العناء عند الحصول على مختلف المعلومات وبالتالي تحقيق فرص متكافئة في الحصول على المعلومات بين مختلف الأطراف.

4.2 محدودية التكاليف:

جاء في هذا المبدأ انه لا يجب أن تكون التكلفة عائقاً دون حصول الأفراد على المعلومات، وبالتالي يجب أن يكون الأصل هنا هو الحق في الحصول على المعلومة بالمجان، أو محدودة التكلفة.

¹ لجنة الخبراء الدولية للمعايير المحاسبية العالمية، **بالمصالح في مصر واليات الافصاح**، سبتمبر 2010، <http://digital.ahram.org.eg/articles.aspx>

5.2 محدودية الاستثناءات:

أدى هذا المبدأ إلى نقاش و جدل كبيرين خوفا من أن توسع الاستثناءات يؤدي إلى إفراغ القانون من مضمونه و بالتالي وضعت العديد من القيود لتطبيق لهذا المبدأ و بالتالي يجب أن تكون الاستثناءات في الإفصاح عن المعلومات في حالات يمكن أن يكون الإفصاح ضرر على المصلحة.

6.2 المراجعة الدورية:

ينبغي أن تخضع المعلومات إلى مراجعة دورية كي تأخذ بعين الإعتبار التغيرات في طبيعة المعلومات المحتفظ بها.

خلاصة

حاولنا في هذا الفصل الوقوف على مدى علاقة المراجعة الخارجية بالمعلومات المحاسبية، وكذلك الدور الإيجابي الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الخارجية من خلال مساهمتها في تحقيق تماثل وتناسق المعلومات المحاسبية وإضفاء عليها طابع العدالة لمختلف الأطراف المستفيدة منها.

إضافة إلى مختلف الآليات التي تساهم في ذلك وهذا من خلال ظهور حوكمة الشركات والتي لها دور فعال في دعم المراجعة الخارجية في الحد من مشكلة تعارض المصالح وتحقيق تماثل المعلومات المحاسبية.

من خلال ما ورد في هذا الفصل تم التوصل إلى:

- ❖ الإرتباط الوثيق بين حوكمة الشركات ولمراجعة الخارجية وكذلك المعلومات المحاسبية من خلال أبعاده حوكمة الشركات المحاسبية؛
- ❖ المراجعة الخارجية أحد آليات حوكمة الشركات الخارجية المساهمة في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية من خلال المساهمة في الحد من تعرض المصالح وتخفيض مشاكل الوكالة؛
- ❖ الدور الذي يلعبه استقلال وحياد المراجع الخارجي في دعم الإفصاح والشفافية للمعلومات المحاسبية؛
- ❖ وجود متطلبات ومميزات للمعلومات المتداولة بين مختلف الأطراف؛

تمهيد

إن التأسيس لمعالم الاطار النظري للمراجعة الخارجية ليس كافيا لمعرفة والتأكد من الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية وإضفاء عليها طابع العدالة والملاءمة لكافة الأطراف المستفيدة منها.

وعليه ارتأينا إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية لتكون أكثر واقعية فاخترنا مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة لتكون حقلًا لهذه الدراسة. إذ تعد هذه المؤسسة من أضخم المؤسسات الوطنية والرائدة في مجالها، وتهدف هذه الدراسة إلى إبراز واقع المؤسسة و مدى التزامها بالمراجعة الخارجية وكيف يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية.

وبغية لتوضيح ذلك قسمنا هذا الفصل إلى:

❖ عرض عام لمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-؛

❖ واقع المراجعة الخارجية بمؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة ودورها في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية؛

المبحث الأول: عرض عام لمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-

مرت مؤسسة صناعة الكوابل كغيرها من المؤسسات الوطنية بمجموعة من التطورات والتغيرات في إطار إعطاء ركيزة صناعية للاقتصاد الوطني، وهذا من خلال الإصلاحات على الاقتصاد الوطني عموما والمؤسسات العمومية خاصة.

بغض النظر عن نسب النجاح الذي حققتها مؤسسة صناعة الكوابل، إلا أن تبعيتها للدولة وسوء تسييرها جعلها تدخل ضمن شراكة أجنبية بغرض تحسين وضعيتها وإصلاحها.

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى تقديم عام لمؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة- من خلال التعريف بها، نشاطها وكذا أهدافها.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-

تعد مؤسسة **ENICAB** من المؤسسات الكبيرة الرائدة في مجال صناعة الكوابل بالنظر لأنشطتها المتعددة ومصالحتها المختلفة.

1. نشأة مؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-:

عملت الجزائر على إدخال إصلاحات على الإقتصاد الوطني من خلال المؤسسات العمومية سعيا منها لتحقيق الفعالية والتطور الإقتصادي، حيث كان ظهور المؤسسة الوطنية لصناعة الكهربية والإلكترونية **SONELEC** وهذا بمقتضى المرسوم 20/83 المؤرخ 1983/01/01 وقد إنبثق عن هذا الإجراء وجود المؤسسات التالية:

ENIE: المؤسسة الوطنية لصناعة الأجهزة الإلكترونية بموجب مرسوم 20/83 بتاريخ 1983/10/01 مقرها سيدي بلعباس.

ENIEM: المؤسسة الوطنية للصناعات الكهرومنزلية بموجب المرسوم 19/83 بتاريخ 1983/01/01 ومقرها بتيزي وزو.

ENEPEC: المؤسسة الوطنية لصناعة البطاريات بمرسوم 22/83 بتاريخ 1983/01/01 ومقرها سطيف.

EDIMEL: المؤسسة الوطنية لتوزيع العتاد الكهربائي بموجب مرسوم 21/83 ومقرها بالعاصمة.

ENICAP: المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل بمرسوم 20/83.

حيث تأسست هذه الأخيرة وأصبحت ذات صبغة شرعية وقانونية، وكان المقر الرئيسي للمؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل بالجزائر العاصمة، وتتكون من ثلاث وحدات تابعة للشركة العمومية القابضة وهم:

CABLE: وحدة جسر قسنطينة-القبّة- المختصة في صناعة الأسلاك والكوابل المعزولة ذات التوتر المنخفض والمتوسط وتبلغ طاقتها الإنتاجية 2600 طن سنويا بغلاف مالي (70) مليون دينار جزائري.

CATEL: وحدة واد سمارة-الحراش- المختصة في صناعة الأسلاك وكوابل الإتصالات اللاسلكية والكوابل الهاتفية، وتبلغ طاقتها الإنتاجية 5500 طن سنويا بغلاف مالي (50) مليون دينار جزائري.

ENICAB: وحدة بسكرة لصناعة الكوابل الكهربائية وتم إنشاء هذه الوحدة ضمن مخطط التنمية الإقتصادية وهذا بموجب المخطط الرباعي الأول 1980-1984، بمرسوم 20/83 بغلاف مالي قدره (1520) مليون دينار جزائري.

وفي نهاية شهر ديسمبر 1997 تم إنفصال المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل عن وحدة السمار ووحدة القبّة، بحث أصبحت كل مؤسسة مستقلة بذاتها، وذلك طبقا لقانون الشركة القابضة العمومية HOLDING في 1997/12/31، حيث تهدف هذه المؤسسة إلى:

- ❖ تخفيض نسبة إستيراد الكوابل وتلبية احتياجات السوق.
- ❖ تصدير منتجاتها إلى الخارج والمساهمة في تحسين ميزان الدولة التجاري وإدخال العملة الصعبة.
- ❖ إدخال التكنولوجيا الجديدة والمتطورة في مجال صناعة الكوابل الكهربائية.

وفي إطار التحولات الإقتصادية التي تعيشها الجزائر في إطار التعاون الإقتصادي بين الدول الأوروبية ودخول الجزائر المنظمة العالمية للتجارة خصصت مؤسسة ENICAB بنسبة 70% لصالح مؤسسة جنرال إلكتريك. ما زالت تحت تصرف الدولة وهذا ابتداء من 20 ماي من سنة 2008.

2. تعريف مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة:-

1.2 الموقع:

تقع مؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة- في المنطقة الصناعية غرب مدينة بسكرة تبعد حوالي 450 كلم عن الجزائر العاصمة.

تقدر مساحتها بـ 24 هكتار، منها 16 هكتار مغطاة تشتمل على ورشات إنتاج مباني إدارية، مساحات للتخزين،.....الخ، أما القسم الباقي فهو عبارة عن مساحة حرة تقدر بـ 26 هكتار وتشتمل على مواقف السيارات مساحات خضراء، ومعدات أخرى التي تستخدم في الشحن والتفريغ.

2.2 نشاط واختصاص المؤسسة:

ان انجاز هذه المؤسسة وجهودها أثمرت بعد إدخال التكنولوجيا الحديثة والمتطورة في مجال صناعة الكوابل الكهربائية، إذ تمكنت المؤسسة من التخصص بإنتاج ما يقارب 500 نوع من الكوابل بطاقة إنتاجية تقدر بـ 2800 طن سنويا، جمعت في خمس مجموعات هي:

الكوابل المنزلية (les cables domestique): بحيث تنتج المؤسسة حوالي 209 نوع، وتستخدم في المباني ويتراوح ضغطها بين 250-1500 فولت تصنع بمادة النحاس وتعزل بـ PVC.

الكوابل الصناعية (les ccables industriels): ويصل عددها إلى 70 نوع وتصنع هذه الكوابل من مادة النحاس، الألمنيوم وتعزل بمادة PVC أو PRC حسب المطلوب، أما التغليف فيكون بمادة PVC يتراوح ضغطها من 600-1000 فولت.

الكوابل ذات الضغط المتوسط والمرتفع: تستخدم الكوابل ذات الضغط المنخفض في نقل الكهرباء ما بين 1000 و 3000 فولت أما كوابل الضغط المرتفع تفوق شدتها في نقل الكهرباء 30000 فولت، ويبلغ عدد الكوابل ذات الضغط المتوسط حوالي 70 صنف، حيث تصنع هته الكوابل بمادتي النحاس والألمنيوم وتعزل بمادتي PRC وتغلف بـ PVC.

الكوابل غير المعزولة (les cables NU): يبلغ عدد أنواعها 10 وتستعمل خاصة في نقل الكهرباء من المحولات إلى مناطق توزيع وتحمل تيار شدته حوالي 22000 فولط.

كوابل الشبكات أو التوزيع (LES CABLES R éSEAUX): تستخدم هذه الكوابل في توزيع الكهرباء، وتصنع من الألمنيوم زخيلط ما يسمى بـ AGS يتكون من المغنيزيوم والألمنيوم والسيليسيوم، وتتكون هذه المجموعة من حوالي 70 نوع وتنتقل شدته حوالي 1000 فولط.

ومنذ أن إستقلت ENICAB عن المؤسسة الأم بعد إعادة الهيكلة استطاعت إنتاج أنواع جديدة من الكوابل سنة 1989-1999 ALMEC6ALU/ACIER حيث يتمتع بالخفة والنوعية الجيدة.

كما تقوم المؤسسة بإنتاج البكرات الخشبية التي تلف عليها الكوابل وتستعمل الخشب والمسامير وغير ذلك من الموارد المساعدة في إنتاجها.

وفي السنوات الأخيرة أصبحت المؤسسة تنتج حبيبات PVC كما تقوم بتسويقها للمؤسسات ذات الصناعة البلاستيكية، هذا إضافة إلى إستعمالها في صناعة الكوابل الكهربائية، ولكي تقوم المؤسسة بهذا الإنتاج تحتاج إلى مواد أولية.

تعتمد المؤسسة في إنتاجها للكوابل على جملة من المواد منها ما هو داخل في إنتاج المنتج وهي المواد الأولية مثل: النحاس والألمنيوم، PVC، PRC، إضافة إلى المواد التي تستخدم في تركيب المنتج مثل: قطع الغيار، الألواح، المسامير.

المطلب الثاني: محيط المؤسسة وهيكلها التنظيمي

إن طبيعة مؤسسة ENICAB وحجمها يفرضان عليها ايجاد طابع تنظيمي معين يمكنها من تسيير محيطها الداخلي والخارجي بشكل أفضل، كما يساهم في تحسين علاقتها مع عملائها، موردين كانوا أو زبائن.

1. محيط المؤسسة وأهم المتعاملين:

إن أي مؤسسة تريد البقاء والنمو في هذه الساحة الصعبة لابد لها من فهم محيطها جيدا، وتحديد مميزاتة مع هذا المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

1.3.1 الموردون: وتتعامل المؤسسة مع عدة مردين نذكر منهم:

- ❖ SARCUYASAN وهي شركة تركية يستورد منها النحاس.
- ❖ MIDAL CABL وهي شركة بحرينية يستورد منها الألمنيوم.
- ❖ TEKFEN وهي شركة تركية تستورد منها مادة PVC.

تستورد مادة PRC من:

- ❖ BOREALIS شركة بلجيكية.
- ❖ PLASCOM شركة سعودية.
- ❖ ASPELL شركة فرنسية.
- ❖ ENAB وهي شركة بسكيكة تتحصل على مادة PVC والخشب
- ❖ ENAG شركة بالخروب تزودها بمادة PVC والنحاس.

2.3.1 الزبائن:

من أهم زبائن مؤسسة ENICAB نجد:

- ❖ المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز SONALGAZ وهي الزبون الرئيسي بنسبة 47% من رقم أعمالها لسنة 2001.
 - ❖ المؤسسة الوطنية للخدمات KHARIF وتتعامل معها بنسبة 21% من رقم أعمالها لنفس السنة.
- بالإضافة إلى مجموعة من المؤسسات الخاصة والعمومية التي تستهلك الكوابل وتعيد تسويقها.

2. دراسة طبيعة التنظيمي للمؤسسة ENICAB

يظهر الهيكل التنظيمي للمؤسسة على شكل هرم يوضح مختلف المديریات والمصالح التي تتكون منها المؤسسة.

يتكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة من مديرية عامة تشرف على خمس مديريات فرعية هذه الأخيرة تنقسم بدورها إلى عشرة دوائر.

1.2 المديرية العامة :

يديرها الرئيس المدير العام (P.D.G) الذي يعمل على السير الحسن للمؤسسة والسعي إلى تحقيق الأهداف المسطرة كما يهتم بالإشراف ومتابعة مختلف مهام المؤسسة والتنسيق بين الدوائر وذلك بمساعدة أربع مساعدين يتولى كل واحد منهم جانب معين حيث نجد :

1.1.2 مساعد الرئيس المدير العام مكلف بالشؤون القانونية والنزاعات: يهتم بمعالجة وحل النزاعات الداخلية بين العمال والإدارات، والخارجية بين المؤسسة ومواردها أو زبائنهم.

2.1.2 رئيس مشروع المعلوماتية: ويعد من الفروع الناشئة لدى المؤسسة وذلك لمواكبة التطورات السريعة على المستوى المحلي والدولي، وتتمثل مهمته في الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة بالنسبة لمختلف النشاطات لمراقبتها وتقييمها ومعرفة النقائص.

3.1.2 مساعد الرئيس العام لضمان النوعية: مهمته النيابة على الرئيس المدير العام في حالة غيابه

4.1.2 مساعد الرئيس العام لضمان النوعية: مهمته النيابة على الرئيس المدير العام في حالة غيابه.

5.1.2 مساعد المدير العام لمشروع (حبيبات P.V.C) المكلف بمراقبة الحسابات: ويهتم بمراقبة سير العمل المحاسبي لدى المؤسسة العمال على تحقيق الدقة والالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية.

2. المديرية الفرعية

تشمل المؤسسة على عشر دوائر كل دائرة تشرف على مجموعة من المصالح تدرج كلها ضمن خمس مديريات وهي:

1.2 المديرية التقنية: وتعتبر من أكبر المديريات في المؤسسة، مهمتها الرئيسية تسيير، عملية الإنتاج وتظم أربعة دوائر.

1.1.2 دائرة إنتاج الكوابل: دائرة تهتم بعملية تخطيط الإنتاج والإشراف عليه، وتضم المصالح التالية:

❖ مصلحة تخطيط النتاج .

❖ مصلحة العزل P.R.C.

❖ مصلحة القلاد والظفر .

❖ مصلحة التغليف والتجميع P.V.C.

2.1.2 دائرة الصيانة: تعمل على صيانة جميع أصول المؤسسة، وإمداد مختلف الورشات بالطاقة

الكهربائية، وتضم المصالح التالية:

- ❖ مصلحة الصيانة الميكانيكية .
- ❖ مصلحة الصيانة الكهربائية .
- ❖ مصلحة صيانة عتاد النقل والتكيف .
- ❖ مصلحة المناهج والمراقبة التنظيمية .

3.1.2 دائرة إنتاج الملحقات: تقوم بتصنيع المنتجات حسب البرنامج المرسوم، من طرف مصلحة تخطيط

وتسيير الإنتاج عبر مختلف المراحل، وكذلك تهتم بتموين المؤسسة، بالطاقة الكهربائية، وتزويدها

بالخشب لإنتاج البكرات، وتضم ثلاث مصالح:

- ❖ مصلحة إنتاج حبيبات P.V.C.
- ❖ مصلحة إنتاج البكرات و الاسترجاع .
- ❖ مصلحة المنافع.

4.1.2 دائرة التكنولوجيا وضمان النوعية: تقوم بمراقبة المنتج التام الصنع ومدى مطابقته للمواصفات

والمقاييس المعمول بها، ومراقبة الجودة وأيضا المواد المشتراة من الداخل والخارج وفقا للمعايير التي

تستدعيها مواصفات الشراء من أجل التأكد من أنها صالحة للاستعمال وهذا عن طريق مصالحها

الثلاث:

- ❖ مصلحة التكنولوجيا والتنمية.
- ❖ مصلحة المخابر.
- ❖ مصلحة التجارب.

2.2 مديرية المالية والمحاسبة D.F.C: تهتم بتسجيل العمليات المحاسبية والمالية بحيث تعطي صورة

واضحة عن الوضع المحاسبي والمالي للمؤسسة وتتكون من دائرتين هما:

1.2.2 دائرة المحاسبة: تعمل على تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وتوجد بها كل من :

- ❖ مصلحة المحاسبة العامة.
- ❖ مصلحة المحاسبة التحليلية.

2.2.2 دائرة المالية: تعمل على إعداد مختلف الميزانيات التقديرية لمتابعة حركة الأموال وتنقسم إلى

❖ مصلحة الميزانية.

❖ مصلحة المالية.

3.2 المديرية التقنية والتجارية D.C: وهي ذات طابع تجاري وتقوم بتسجيل ومتابعة كل العمليات التجارية، ومراقبة سير نشاطات المؤسسة من إنتاج ، تموين، تخزين،...الخ. وهاته التي تمت بتا الدراسة الميدانية وتشتمل هذه المديرية على دائرتين هما:

1.3.2 دائرة تسيير المنتج النهائي: تقوم هذه الدائرة بمراقبة حركة المواد ابتداء من مرحلة التسويق بالمواد الأولية حتى مرحلة تسيير المنتجات التامة للصنع للمشتري، أي مراقبة الحركة من المواد الأولية حتى تسليم البضاعة للزبون، وتضم هذه الدائرة مصلحتين هما:

❖ **مصلحة تسيير الكوابل:** وتقوم بالمراقبة والتكفل بتسليم المنتجات (الطلبات) إلى أصحابها والحرص على

سير هذه العملية بكل دقة ولتجنب وقوع الأخطاء كما تقوم ب :

▪ استقبال وصل الأمر بالسحب (relèvement).

▪ تسليم الكوابل للزبائن حسب الوصل السابق الذكر.

إعداد وصل التسليم ووصل خروج الكوابل للزبون

❖ **مصلحة تسيير إنتاج الملحقات:** تهتم هذه المصلحة ببيع الملحقات من المنتجات كالألمينيوم، النحاس،

حبيبات P.V.C وغيرها من الفضلات .

2.3.2 دائرة التسويق: تقوم بالعمل على تطوير والحفاظ على حصة المؤسسة في السوق وهي تضم

مصلحتين:

❖ **مصلحة البيع:** مهمة هذه المصلحة إعداد السياسات التجارية للمؤسسة مما تسمح بإعداد سياسة

تسويقية

بداية بتشكيل الطلب، كما تقوم هذه المصلحة بعدة مهام منها:

▪ استقبال ومعالجة طلبات الزبائن.

▪ إعداد وصل الأمر بالسحب (Erlevation).

▪ إعداد فاتورة شكلية.

▪ إعداد فاتورة نهائية.

تقوم هذه المصلحة بالعمل على إقامة علاقة تسويقية طويلة وثابتة مع الزبائن

الرئيسين داخل البلد وخارجها، إذا كان قسم التسويق للمنتجات هو الذي يقوم بهذه المهمة بحيث يقوم بتسويق الكوابل استنادا إلى عقود اقتصادية صارمة بهذا الشأن إذا ارتبطت عملية التسويق بعناصر مختلفة تؤثر عليها منها:

▪ عقود التسليم.

▪ المخزونات من الكوابل والبكرات التامة الصنع.

4.2 مديرية الموارد البشرية D.R.H.M: تقوم بتنظيم عمل الدوائر والمصالح والتأكد من الصلاحية، وتأهيل العاملين وتوفير الشروط الحسنة للعمال من (الترقية، الانتقال، التكوين،الخ). وكذلك تأمين محيط العمل من المخاطر وتشرف على دائرة واحدة تتمثل في:

1.4.2 دائرة المستخدمين والتكوين: وتنقسم إلى أربعة مصالح:

❖ مصلحة التكوين والخدمات الاجتماعية .

❖ مصلحة المستخدمين.

❖ مصلحة الوقاية والأمن.

❖ مصلحة الوسائل العامة.

5.2 مديرية الشراء D.A: تقوم بتنسيق ومراقبة كل النشاطات، المتعلقة بالمشتريات، ونشير إلى أن هذه

المديرية كانت سابقا مدمجة مع المديرية التجارية وتضم:

❖ مصلحة التموين والعبور.

❖ مصلحة تسيير المخزون وقطع الغيار.

❖ مصلحة تسيير المخزون والمواد الأولية.

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة

إن إنجاز مركب ضخم الكوابل ببسكرة، يعتبر إنجازا استراتيجيا جديا، نظرا لأهميته الاقتصادية ولما يلعبه من دور، فهذه المؤسسة تسعى إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في:

❖ العمل على تخفيض من نسبة استيراد الكوابل الكهربائية، وذلك بالعمل على تلبية احتياجات السوق الوطنية.

❖ القضاء على البطالة وذلك من خلال تشغيلها عدد كبير من الشباب المؤهلين.

❖ تصدير منتجاتها غالي الخارج والمساهمة في تحسين ميزان الدول التجاري، وإدخال العملة الصعبة .

❖ إدخال التكنولوجيا الحديثة والمتطورة في مجال صناعة الكوابل الكهربائية (كالآلات....).

❖ العمل على تدعيم الاقتصاد الوطني وبناء هيكله.

❖ القضاء على التبعية الاقتصادية للدول المتطورة في مثل هذه المنتجات، وهذا يتوقف على مكانة المؤسسة في السوق وجودة إنتاجها.

❖ العمل على تحفيز العمال وزيادة عزمهم وهذا ايجابي للمؤسسة.

❖ تخفيض التكاليف لتحقيق الميزة التنافسية.

تعمل مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية بسكرة على إنتاج أي نوع من الكوابل يريدها العميل بالكمية التي يريدها وبالنوعية التي الجيدة، وهذا راجع إلى كفاءة عمالها وتحكمهم في تقنيات الإنتاج بالإضافة إلى امتلاكها لآلات متعدد الاختصاصات، كل هذا مكن المؤسسة من حصولها على شهادة نظام الجودة العالمية **ISO9002** في جوان 2001 والثانية **ISO9001** في نوفمبر 2003.

المبحث الثاني: واقع المراجعة الخارجية بمؤسسة صناعة الكوابل ودورها في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية

بعد التعرف على المؤسسة وهيكلها التنظيمي ونظام العمل فيها، والوظائف الموجودة وطريقة القيام بها تم ملاحظة وجود جدية وصرامة وتطبيق ممتاز لكل الأعمال، إلا أنه تم مصادفة عراقيل في الحصول على المعلومات التي تخص موضوع دراستنا، والتي تتمثل في صعوبة الاتصال بالمراجع الخارجي الذي لا يتواجد بنفس مقر المؤسسة.

لذا ارتأينا تطبيق موضوع دراستنا على مختلف الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية ذات العلاقة مع المؤسسة، حيث استهلت الدراسة بالتعرف على واقع تطبيق الدراسة التي قمنا بها في المؤسسة ثم تم القيام بتطبيق الدراسة النظرية والتأكد منها، وهذا عن طريق قائمة استقصائية والتي تضمنت المحاور الرئيسية التالية:

- ❖ واقع المراجعة الخارجية والمعلومات المفصح عنها بالمؤسسة؛
- ❖ مساهمة المراجعة الخارجية في الإفصاح والشفافية؛
- ❖ مساهمة المراجعة الخارجية في تخفيض تعارض المصالح؛
- ❖ مساهمة المراجعة الخارجية في إضفاء المصدقية على المعلومات المحاسبية؛

المطلب الأول: واقع المراجعة الخارجية في مؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-

من خلال قائمة استقصائية محددة تم جمع بيانات ومعلومات حول المراجعة الخارجية والمعلومات المحاسبية المفصح عنها وواقعهما في المؤسسة محل الدراسة و التي تمثلت في:

المحور الأول: أسئلة حول واقع المراجعة الخارجية بالمؤسسة

تعليق المبحوث	العبارة
<p>1. يتم تعيين المراجع الخارجي دينا كما هو معمول به في العادة، حيث يكون المراجع القانوني وهذا ما ألزم به القانون أو يتم تعيينه من طرف الجمعية العامة للشركة العمومية القابضة كل سنة مالية.</p>	<p>1. تخضع المؤسسة للمراجعة الخارجية من طرف مراجع مستقل ويتم تعيينه من عدة أطراف، كيف هو واقع المراجعة الخارجية لديكم؟ والى من ترجع مسؤولية تعيين المراجع الخارجي؟</p>
<p>2. من خلال عمليات المراجعة التي مرت بها المؤسسة نستطيع أن نقول أن محافظي الحسابات يقومون بالتخطيط الجيد للمهمة وهذا من خلال وضع خطط وبرامج عمل لإتمام المهمة.</p>	<p>2. تتمثل المراجعة الخارجية في عدة عمليات من بينها التخطيط الجيد للمهمة، تقييم نظام الرقابة الداخلية، فحص الحسابات، الاستعانة بمختلف الوثائق والمستندات لإعداد التقرير النهائي، هل يتم اتباع مختلف هذه الاجراءات من طرف المراجعين الخارجيين لديكم؟</p>
<p>3. يرجع تحديد أتعاب المراجع الخارجي إلى الجهة المختصة بتعيينه بالإتفاق معه، أما بالنسبة للعوامل المحددة له لا تخرج عن نطاق العوامل القانونية.</p>	<p>3. يتقاضى المراجع الخارجي كغيره من المهنيين اتعابه ويمكن ان تتأثر بالعديد من العوامل من بينها الجهد المبذول من طرف المراجع، رصيده. كيف يتم تحديد اتعاب المراجع الخارجي لديكم؟</p>
<p>4. ما نستطيع قوله أن أغلب فترات المراجعة الخارجية التي مرت بها المؤسسة كانت بداعي دعم وإضفاء المصادقية على قوائمها لا غير، ولكن لا يمنع من وجود بعض حالات الشك تستدعي القيام بمراجعة الخارجية الحسابات.</p>	<p>4. تمر المؤسسة بالعديد من عمليات المراجعة الخارجية ويتم انتهاء عملية المراجعة بإعداد التقرير وإعطاء ملاحظات المراجع الخارجي، فيما تمثلت اهم تقارير المراجع الخارجي والنتائج؟</p>
<p>5. كما تم ذكره سابقا أن استخدام تقرير المراجع يكون بداعي المصادقة على القوائم، ولكن هذا لا يمنع من استخدامه لأغراض أخرى يمكن أن تفيد المؤسسة. وبالتالي فإن المؤسسة تأخذ</p>	<p>5. ينتظر من المراجعة الخارجية تحقيق العديد من الأهداف، فيما تتمثل هذه الاهداف؟ ة الخارجية في فترات عدة،</p>

<p>بعين الإعتبار عمل المراج الخارجي وكافة ملاحظاته فيما يخص نشاط ونتائج المؤسسة.</p> <p>6. تعتبر فترات المراجعة محددة ولا يمكن اعتبارها طويلة في حالة الزامية مدتها بموجب القانون 3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة، أما فيما يخص المراجعة الإختيارية فتكون سنوية، ويمكن أن تكون قبل وبعد السنة المالية.</p> <p>7. نعم تعتبر فترات المراجعة لدينا دورية ومنظمة، إلا أنه ومع التغير الذي طرأ على المؤسسة في وجود الشراكة الأجنبية تعرف العملية تذبذبا نوعا ما.</p> <p>8. يمكننا القول دور المراجع الخارجي هو تقييمي.</p> <p>9. ما يمكن قوله أن عملية المراجعة الخارجية مستقلة بذاتها وغير مسموح لوجود أي تأثيرات أو تأثيرات لأداء مثل هذه العمليات</p> <p>10. أصبح تقرير المراجع الخارجي أكثر من ضروري لدى كافة الأطراف. وبالتالي فالإستفادة منه تكون بصورة مطلقة.</p>	<p>فيما تتحدد هذه الفترات لديكم، هل هي طويلة ام قصيرة ، وكم هي مدة هته الفترات؟</p> <p>7. من خلال فترات المراجعة الخارجية التي مرت بها المؤسسة، هل يمكن القول انها تتصف بالدورية والانتظام؟</p> <p>8. يعد دور المراجع الخارجي رقابي، هل هذا صحيح؟</p> <p>9. ان كل عمل يتم القيام به يؤثر ويتأثر بالعديد من العوامل، فيما تتمثل اهم اثار المراجعة الخارجية من خلال تقييمها لمختلف السياسات المحاسبية المتبعة وكذا الانظمة الداخلية ومختلف النتائج؟</p> <p>10. يتم انهاء عمل المراجع بإعداد تقرير نهائي ويتضمن العديد من الملاحظات، ويمكن ان تكون الإستفادة من هذا التقرير جزئية أو مطلقة، كيف تكون استفادتكم من مختلف التقارير المعدة من طرف المراجع الخارجي؟</p>
--	--

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لدراسات سابقة.

من خلال الإجابات المتحصل عليها من طرف المبحوثين بمؤسسة صناعة الكوابل، إضافة إلى بعض الملاحظات التي تم ملاحظتها من خلال المقابلة مع بعض الموظفين واستنادا للملاحق المقدمة (ص1) الذي يبين برنامج عمل المراجع المنظم، توضح أن مهمة أو عملية المراجعة الخارجية التي مرت بها المؤسسة في العديد من الدورات تتميز بالانتظام والدورية من خلال انتظام الفترات التي تتم فيها عملية المراجعة والتي تتمثل

في ثلاث سنوات بصفة دورية بالنسبة للمراجعة الإلزامية (القانونية)، أما بالنسبة للمراجعة الاختيارية فتقام بصفة سنوية وهذا تمهيدا للمراجعة القانونية اضافة لتسهيل سير نشاط المؤسسة.

إضافة إلى هذا تتميز المراجعة الخارجية بالمطابقة بمختلف مبادئ وقواعد المراجعة الخارجية المنفق عليها، من خلال طرق تعيينها للمراجع الخارجي والعوامل المحددة لذلك (المؤهلات العلمية والعملية) والجهة المختصة في تعيينه التي تدل على استقلالية المراجع الخارجي، اضافة الى الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في حكمه على القوائم المالية من خلال الاجراءات المتبعة في ذلك، والتي تساهم في دعم الحكم على مصداقية القوائم المالية وصحتها وتوفيرها لمختلف الأطراف لإستخداماتها المتعددة في اتخاذ القرار السليمة.

وعليه فإن واقع المراجعة الخارجية بمؤسسة "صناعة الكوابل -بسكرة-" يرقى إلى المستوى الجيد والتطبيق الفعال بالنظر إلى المكانة الاقتصادية التي تمتاز بها.

المطلب الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية في المؤسسة محل الدراسة:

تم استخدام بعض القائمة الاستقصائية بالإضافة إلى المقابلة باعتبارها من ادوات البحث العلمي لمعرفة كيف يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية بالمؤسسة محل الدراسة، وهذا عن طريق اسئلة بوبت في ثلاث محاور رئيسية والتي تمثلت في:

المحور الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في الإفصاح والشفافية

تعليق المبحوث	العبارة
1. تقوم المؤسسة بتوفير كافة القوائم المالية بالإضافة إلى الملاحق المساعدة والتوضيحية	1. تقوم المؤسسة عادة بتوفير مختلف المعلومات للمتعاملين معها، كيف يتم هذا؟ وفيما تتمثل اهم هذه المعلومات؟
2. يتم توفير المعلومات المحاسبية عن طريق الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية و المتمثل في نشر المعلومات المحاسبية.	2. تتعدد اساليب وطرق توفير المعلومات المحاسبية المتمثلة في القوائم المالية، ماهي طرق ايصال المعلومات المحاسبية الى المستفيدين منها؟
3. لا يوجد أي تباين أو إختلاف فيما يخص المعلومات المقدمة لمختلف الأطراف.	3. تختلف المعلومات او البيانات التي تعدها المؤسسة، وعادة تكون هناك معلومات تخص المؤسسة لذاتها وأخرى يمكن توفرها لدى كافة الأطراف، كيف يمكن التفرقة بين مختلف هته المعلومات المحاسبية؟
4. تتمثل قنوات لدينا في مختلف الوسائل الالكترونية كالرسائل الإلكترونية أو عن طريق outlook.	4. تتعامل المؤسسة مع العديد من الاطراف منها الداخلية والخارجية وعليه يجب توفير المعلومات المحاسبية بنوع من العدالة، كيف يتم توفير هذا لديكم؟ وهل توجد لديكم قنوات نشر المعلومات المحاسبية؟
5. لا توجد أية إستثناءات فيما يخص البنود التي تتضمنها القوائم المالية أو التقاري المالية المفصح عنها لمختلف الأطراف.	5. يتوفر المركز المالي على العديد من البنود التي يجب تتضمنها القوائم المالية او المعلومات المفصح عنها بدون استثناء لدى الاطراف ذوي العلاقة أو المصلحة، هل يتم الإفصاح عن مختلف هذه البنود دون استثناء؟
6. عند توفير القوائم أو التقارير المالية للأطراف المستفيدة فهي تطالب بتقرير المراجع الخارجي حول مصداقيتها. فبالتالي فإن مختلف الأطراف على دراية بما يتضمنه تقرير المرتجع الخارجي.	6. يعد تقييم نظام الرقابة الداخلية من اهم اجراءات كما هو الحال بالنسبة

<p>7. تتميز عملية الإفصاح لدينا بالانتظام، ويمكن توفيرها في أي وقت أي عند طلب أي طرف من الأطراف المهمة.</p> <p>8. لم تصادف المؤسسة أي نوع من هذه الممارسات، ولكن يمكن القول أنه من الطبيعي ومن حق المساهمين من معرفة هذا النوع من المعلومات.</p> <p>9. نعم يمكن توفير هذا النوع من المعلومات باعتبارها إيضاحات لمختلف الطرق المحاسبية المتبعة وهذا ما جاء به النظام المحاسبي المالي واعتبرها ملاحق يجب توفرها والإفصاح عنها لكافة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية.</p> <p>10. تتمثل صور العلاقات المتكونة من التعامل مع المراجع الخارجي في صورة العميل والوكيل دون أن تخرج عن هذا النطاق.</p>	<p>للمؤسسة، فمن خلال نجاعته يمكن تحقيق أهداف المؤسسة وبالتالي لنجاعة نظام الرقابة الداخلية أو فشله أهمية لدى كل الاطراف ، فمن يستفيد من تقييم نظام الرقابة الداخلية ونتائج تقييمه؟</p> <p>7. يمكن ان تصادف العديد من المؤسسات بعض الممارسات الغير اخلاقية ويمكن ان يقوم به اي طرف من الاطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة، فهل يحق للمساهمين معرفة هذا النوع من المعلومات؟</p> <p>8. يتم اعداد القوائم المالية بإتباع العديد من السياسات والطرق المحاسبية التي يمكن ان يهتم لها العديد من الأطراف، هل من الممكن توفير هذا النوع من المعلومات وفيما يتمثل أهمها؟</p> <p>9. من خلال التعامل مع المراجع الخارجي يمكن نشوء عدة علاقات، فيما تتمثل أهم صور هذه العلاقات؟</p> <p>10. من خلال التعامل مع المراجع الخارجي يمكن أن تنشأ العديد من العلاقات، فيما تتمثل أهم صور هذه العلاقات لديكم؟</p>
---	---

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لدراسات سابقة.

استنتجا من الإجابات المتحصل عليها وبالاعتماد على الملحق (5) يتبين أن الإفصاح بالمؤسسة محل الدراسة يتم بشكل منتظم مما يساعد على الاستخدام الأمثل لمختلف المعلومات عنها، وهذا من خلال توفره على آليات وأساليب الإفصاح عن طريق عرض القوائم المالية وتوفيرها بطرق مختلفة مثل النشر الإلكتروني

إضافة إلى أنواع الإفصاح التي تقوم بها المؤسسة، منها الإفصاح المحاسبي بكل أنواعها وهذا من خلال مصادقة المراجع الخارجي على مختلف القوائم المالية.

ويمكن القول أن الإفصاح لدى المؤسسة صناعة الكوابل لا يقتصر على نشر المعلومات المحاسبية بل يتعدى ذلك إلى توفير مختلف الايضاحات والمعلومات التي يمكن أن تستفيد منها مختلف الأطراف ذات العلاقة، اضافة إلى توفر تقرير المراجع الخارجي لدى كافة الأطراف .

وعليه يمكن القول أن عملية الإفصاح في المؤسسة محل الدراسة تتم بصورة تتسم بالشفافية وهذا راجع إلى مصادقية المعلومات المحاسبية المصادق عليها من طرف المراجع الخارجي.

المحور الثالث: مساهمة المراجعة الخارجية في تخفيض تعارض المصالح

تعليق المبحوث	العبرة
1. بطبيعة الحال لكل هدفه يسعى لتحقيقه عن طريق المؤسسة وهذا من خلال المعلومات المحاسبية المتوفرة، ولكن هذا لا يرقى إلى إلى التعارض أو التناقض.	1. تختلف الاهداف لدى الاطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية، ويمكن ان تتعارض أهدافهم، ما هو تعليقكم؟
2. تتمثل آليات التواصل مع مختلف الأطراف في القوانين والمبادئ والقواعد التي وضعت لتسيير مختلف أنواع العلاقات الموجودة.	2. تتعدد الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة وعليه يجب توفير العديد من اليات العمل بينهم وبين الإدارة كيف يتم تواصلكم مع مختلف المتعاملين معكم؟
3. يمكن القول أنه من الضروري اشراك العمال في مختلف الأنشطة التي تخص المؤسسة، وتتمثل أهم هذه العوامل في الأخذ باقتراحاتهم وآرائهم فيما يخص بعض القرارات، اضافة إلى التحفيزات بمختلف أنواعها.	3. ان مشاركة العاملين في تحسين الانتاجية والأداء...الخ، يتم من خلال عدة ظروف وعوامل، فيما تتمثل اهم هذه العوامل لديكم؟
4. من الطبيعي وجود بعض الاستفسارات لدى أي طرف من الأطراف. وبالتالي يجب أن تكون	4. يمكن ان تصادف العديد من الاطراف بعض الاستفسارات، كيف يتم التعامل مع هذه الحالة؟
	5. نظرا للتطورات الحاصلة في مختلف المجالات

<p>المؤسسة مستعدة لتقديم المساعدة بمختلف أنواعها، وهذا بما تسمح به القواعد والقوانين المتفق عليها.</p> <p>5. لا يوجد تصور أو تطبيق لمفهوم الحكم الراشد لدى مؤسستنا، لكن هذا لا يمنع من وجود قواعد ومبادئ تحكم وتسيير مختلف العلاقات بين مختلف الأطراف.</p> <p>6. من خلال الهدف انتقادي يمكن التوصل الى نتائج محددة ودقيقة، أي أنه لا يجب أن يتجرد المراجع من الشك حول صحة وسلامة القوائم المالية. وبالتالي لا يوجد بالنسبة لنا أي تعارض أو تخوف من هذا النوع من المراجعة.</p> <p>7. يمكن القول أن جميع الأطراف تستفيد من تقرير المراجع الخارجي وهذا بطلب منها عند توفير لها مختلف القوائم المالية.</p> <p>8. نعتبر أن حكم المراجع الخارجي على المعلومات المحاسبية يزيد من مصداقيتها والثقة فيها وهذا ما يساعد المؤسسة على تحقيق مصالحها وأهدافها.</p> <p>9. أصبح من الضروري توفير تقري المراجع لدى كافة الأطراف من أجل اتخاذ القرار السليم.</p>	<p>وخاصة المحاسبية ظهر مفهوم "الحكم الراشد"، هل يمكن القول انه يوجد تطبيق لقواعد ومبادئ الحكم الراشد لديكم؟</p> <p>6. يقوم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية مراجعة انتقادية قبل ابداء رأيه حول اعداد القوائم، هل يوجد تعارض مع هذا النوع من المراجعة؟</p> <p>7. تقرير المراجع الخارجي هو مصدر للمعلومة المحاسبية ويتم استفادة مختلف الأطراف منه، فيما تتمثل هذه الأطراف؟</p> <p>8. يتمثل هدف المراجع الخارجي في الحكم على المعلومات المحاسبية وطرق إنتاجها، بحيث يتمثل هدف المؤسسة في تحقيق الأرباح والإستمرارية في النشاط وإلى العديد من الأهداف الأخرى، هل يمكن القول أنه يوجد تعارض؟</p> <p>9. يقوم تقرير المراجع الخارجي بتوفير معلومات شاملة وملائمة لجميع الأطراف، هل تلبية هته المعلومات احتياجاتهم وتمكنهم من اخذ القرار السليم،</p>
---	---

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لدراسات سابقة.

يتبين من اجابات المذكورة أعلاه واستنادا للملحقين (1-2) يوضح أن دور المراجع الخارجي ومساهمته ختلف الأطراف ذات العلاقة، من خلال تقريره حول مصداقية المعلومات المحاسبية

والذي يوفر العديد من الايضاحات والمعلومات التي تستفيد منها الأطراف بصورة متكفئة عالية ومماثلة دون أية تحريفات، إضافة إلى اعتماد المؤسسة على مبادئ وقواعد تسهل من مهمة تسيير أنشطتها بين مختلف مصالحها والأطراف ذات العلاقة واستخدام مختلف الأساليب التي تساهم في إضفاء جو من الثقة في العلاقة بين الأطراف وتوفير كافة متطلباتهم واستفساراتهم.

بالإضافة إلى الدور الذي يقوم به التقرير النهائي للمراجع، حيث تبين أن الاستفادة منه تكون بصفة مطلقة فيما يخص كافة الأطراف المستفيدة منه، تحقيقاً لأهدافهم المختلفة دون أن يكون هناك أي نوع من التعارض، وهذا باعتبار أن مختلف المعلومات تكون متوفرة لدى كافة الأطراف وبصفة متكافئة ومماثلة.

وعليه يمكن القول أن تقرير المراجع الخارجي يوفر ويحقق التكافؤ في فرص الحصول على مختلف المعلومات المحاسبية، وبالتالي يساهم المراجع الخارجي في تخفيض التعارض في الأهداف ومصالح الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية.

المحور الرابع: مساهمة المراجعة الخارجية في اضعاء المصداقية على المعلومات المحاسبية

العبارة	تعليق المبحوث
1. تعد المراجعة الخارجية مصدر أساسي للمعلومات المحاسبية، ما هي العوامل أو الظروف التي أدت إلى هذا؟	1. يعتبر تقرير مصدر أساسي للمعلومات المحاسبية من خلال المصداقية والثقة التي يضيفها عليها.
2. هناك العديد من الأسس والمبادئ والصفات التي تضبط الممارسة المهنية للمراجع الخارجي مما تمكنه من إبداء رأيه حول المعلومات المحاسبية، إلى أي مدى تطبق هذه المبادئ؟	2. كما ذكر سابقاً فإن المراجع الخارجي يقوم بمهمته من خلال برنامج عمل معين ووفق مبادئ وقواعد محددة للمراجعة الخارجية ويمكن أن نقول أن تطبيقه لهذه المبادئ يكون بدرجة مطابقة للمبادئ المراجعة المتعارف عليها.
3. من الممكن أن يتأثر عمل المراجع الخارجي ببعض الظروف المؤقتة كحساسية الموظفين في بعض الأحيان أو عدم كفاية نوعاً ما في الأدلة إلا أن لدينا لم تصادف كثير من هذه الحالات.	3. يمكن أن يتأثر المراجع الخارجي ببعض الظروف المؤقتة كحساسية الموظفين في بعض الأحيان أو عدم كفاية نوعاً ما في الأدلة إلا أن لدينا لم تصادف كثير من هذه الحالات.
4. لا يوجد أي اختلاف بالنسبة لتوفير المعلومات لدى	4. لا يوجد أي اختلاف بالنسبة لتوفير المعلومات لدى

<p>مختلف الأطراف ويتم توفيرها نهاية السنة المالية.</p> <p>5. نعم تعتبر المراجعة أهم العوامل التي تساهم في اتخاذ القرار السليم وتدعيم توقعات نتائج المستقبلية من خلال الحكم على صحة مختلف هذه المعلومات ودقتها.</p> <p>6. يتم الحكم على واقع المعلومات المحاسبية دون أي تحريف من خلال الشخص القائم بالمهمة والذي تتوفر فيه العديد من الشروط العلمية والعملية كالاستقلالية والخبرة والمؤهل العلمي(محافظ حسابات).</p> <p>7. نعم تتمثل مهمة المراجع في فحص والتحقق من واقع المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية وكيفية إعدادها ومطابقتها لمختلف لمبادئ والمعايير المحاسبية المعمول بها.</p> <p>8. نعم باعتبار أن المراجع الخارجي يحمل صفة الاستقلالية والحياد وبالتالي فإن تقييمه للمعلومات المحاسبية يكون حيادي وبضفي عليها صفة الحيادية.</p> <p>9. تتمثل المعلومات التي يوفرها تقرير المراجع الخارجي كيفية سير مختلف العمليات منها المحاسبية أو التسييرية وهذا توضيحا لمطابقتها للنتائج المتحصل عليها.</p> <p>10. نعم أن التكلفة والوقت أهم الأسباب التي تستدعي طلب المراجع الخارجي وهذا توفير للتكرار في عملية مراجعة القوائم المالية لأطراف كل على</p>	<p>طومات فيها، فيما تتمثل أوقات توفير المعلومات؟ وهل يوجد اختلاف توقيت توفر المعلومات لدى مختلف الأطراف؟</p> <p>5. هل تساهم المراجعة الخارجية في تحسين المعلومة المحاسبية من خلال تدعيم دورها في اتخاذ القرار وكذلك التوقع بالنتائج المستقبلية؟</p> <p>6. تساهم المراجعة الخارجية في الحكم الدقيق على واقع المعلومات المستخدمة دون أي تحريف، إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية في ذلك ؟</p> <p>7. تقوم المراجعة الخارجية بالعمل على وجود تطابق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من مختلف النواحي، كيف يتم ذلك؟</p> <p>8. هل يمكن اعتبار أن المراجعة الخارجية تساهم في حيادية المعلومات المحاسبية؟</p> <p>9. يوفر المراجع الخارجي في تقريره العديد من المعلومات المحاسبية ، كيف يمكن وصف هذه المعلومات؟</p> <p>10. هل تقوم المراجعة الخارجية بتوفير الجهد والوقت لمختلف الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية؟</p>
--	---

حتى، وبالتالي فإن تقرير مراجع كل يوفر كل هذا من خلال اعداده تقرير موحد لكافة الأطراف.	

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لدراسات سابقة.

يتضح من الإجابات المتحصل عليها وبالاعتماد على الملحق (3-4) من أن المعلومات المحاسبية المفصح عنها والتي توفرها المؤسسة محل الدراسة تتصف بالملائمة والموثوقية وهذا راجع إلى المصادقة عليها من طرف شخص مستقل يتصف أيضا بالحيادية والموضوعية في إبداء رأيه الفني والمحايد والحكم على هذه المعلومات وطرق إعدادها، إضافة إلى توفر المراجع الخارجي على عدة مؤهلات منها العلمية (محافظ الحسابات) والخبرة المهنية التي تمكنه من أداء المهمة على أكمل وجه.

وتتصف أيضا هته المعلومات المحاسبية بالجهد القليل والتكلفة المنخفضة باعتبار أن تقرير المراجع الخارجي يوضع بصفة موحدة وبنفس التوقيت لمختلف الأطراف (الداخلية والخارجية) وهذا ما يوفر الكثير من الجهد والوقت لمراجعة القوائم المالية كل من الأطراف على حتى.

وعليه فإن عمل المراجع الخارجي في الحكم على المعلومات والتقرير الذي يعده يضيء عليها صفة المصداقي والصحة، وبالتالي فإن المراجعة الخارجية تساهم في تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية.

من خلال ما ورد مختلف الإجابات والملاحظات والتفسيرات التي تمت حولها، يتضح أن مؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة- تهتم بدرجة كبيرة إلى عملية ومهمة المراجعة الخارجية وما تسفره من نتائج ويتم الاعتماد على التقرير النهائي للمراجع الخارجي بصفة مطلقة، وهذا دعما لإضفاء المصداقية والتماثل لمعلوماتها المحاسبية التي يستفيد منها العديد من الأطراف والذين يستفيدون بدورهم من نفس التقرير والاعتماد عليه في اتخاذ قراراتهم.

واتضح أيضا أن المراجعة الخارجية بالمؤسسة محل الدراسة تحقق العديد من الأهداف والمزايا: تسيير العلاقات بين مختلف الأطراف وبالتالي تخفيض تعارض المصالح، مصداقية المعلومات عنها وتميزها بالشفافية.

وبالتالي فإن عملية المراجعة الخارجية تتم بصورة سليمة بما تحقق متطلبات مختلف الأطراف من تماثل المعلومات المحاسبية التي توفرها مؤسسة صناعة الكوابل لمختلف الأطراف ذوي العلاقة.

خلاصة

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع وتجسيد ذلك على الجانب التطبيقي منه بالقائمة الاستقصائية التي تم طرحها على بعض الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة محل الدراسة وذوو الكفاءة، تم ملاحظة وجود شبه اتفاق كلي ان لم يكن تام حول أن الاطار النظري للمراجعة الخارجية والممارسة المهنية لها تساهم وبالجزء الكبير في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية.

وبعد التحليل لمختلف النتائج والاجابات المتحصل عليها تم التوصل إلى نتائج مفادها:

- ❖ وجود إطار علمي وعملي للمراجعة الخارجية يحكمها، والمتمثل في مختلف المعايير والإجراءات؛
- ❖ اعتبار تقرير المراجع الخارجي تقييمي ارشادي لا رقابي انتقادي لدى إدارة المؤسسة محل الدراسة؛
- ❖ الإفصاح الكافي والعادل لمختلف المعلومات المحاسبية وتوفرها لكافة الأطراف المستفيدة منها ؛
- ❖ يعتبر تقرير المراجع الخارجي مصدر أساسي لمعلومة محاسبية ملائمة، صحيحة ومتماثلة لكافة الأطراف المستفيدة منها، ويعتبر توفره أكثر من ضروري لدى مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة محل الدراسة؛

خاتمة

إن الهدف من المراجعة الخارجية هو تمكين المراجع الخارجي من إبداء رأيه الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة المركز المالي، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وتظهر أهمية المراجعة الخارجية كونها وسيلة تخدم أطراف وجهات عديدة تعتمد اعتماداً كبيراً على نتائج أعمال المؤسسات ذات العلاقة بها، ومن أهم الفئات مستخدمي القوائم المالية والذي يطلق عليهم الطرف الثالث (البنوك، الجهات الحكومية، المستثمرون....الخ)، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة إلى وجود مراجعة خارجية لإبداء رأي محايد، لكي يطمئن الجميع بأن المؤسسة تسير حسب الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. انطلاقاً من إشكالتنا المطروحة: كيف يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية و ملائمتها للجهات المستفيدة منها؟

بعد ما تم عرضه في الدراسة النظرية والتطبيقية لموضوع دور المراجعة الخارجية في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية فقد تم التوصل الى مجموعة من النتائج والتوصيات التي يمكن ذكرها كما يلي:

📌 النتائج:

خلصت هذه الدراسة الى نوعين من النتائج يمكن تقسيمها الى نتائج نظرية وأخرى تطبيقية كما يلي:

📌 النتائج النظرية:

- عملية المراجعة الخارجية هي عملية منهجية ومنظمة، تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل يكون على علم بكل ما يجب القيام به لتحقيق أهداف المراجعة، فهذه الأخيرة تمر بخطوات رئيسية ومنتالية لا يمكن للمراجع التخلي على أي منها ولا تقديم واحدة على الأخرى؛
- المراجعة الخارجية هي عملية هادفة، حيث تهدف إلى إبداء رأي في القوائم المالية للتأكد من سلامتها وفقاً لمعايير موضوعة مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى أطراف معينة وبصورة عادلة ومتكافئة؛
- لا يمكن الحكم على معلومة محاسبية أنها تمتاز بالخصائص النوعية، إلا إذا تمت مراجعتها من قبل مراجع خارجي مستقل للوقوف على مدى مصداقيتها وصحتها؛
- تقوم المراجعة الخارجية بتخفيض والحد من تعارض المصالح الموجود بين الأطراف وجود آلية تسيير العلاقة بين مختلف الأطراف واعتماداً على الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات لدعم المراجعة الخارجية في تحقيق ذلك.

➤ يعتبر تداول المعلومات بين مختلف الأطراف أمر يجب توفر فيه العديد من المتطلبات من بينها خصائص المعلومات المتداولة وهي: النشر المطلق والتلقائي وسهولة إيصال المعلومات الى المستفيدين منها، إضافة إلى انخفاض تكاليف نشر المعلومات والقيام بالمراجعة الدورية لها والمنتظمة للمعلومات المحاسبية.

النتائج التطبيقية:

➤ نستنتج أن مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة- يتميز واقع المراجعة الخارجية بالدورية والانتظام في فترات القيام بها.

➤ توفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح من خلال تقرير المراجع الخارجي؛

➤ يتضح أن المراجعة الخارجية بالمؤسسة محل الدراسة تساهم في دعم مصداقية المعلومات المحاسبية؛

➤ كما يتضح أن تقرير المراجع الخارجي يوفر وجود آلية عمل فعالة بين إدارة المؤسسة وكافة الأطراف مما يضمن تحقيق أهداف مختلف الأطراف؛

➤ إن المعلومات المحاسبية التي توفرها المؤسسة محل الدراسة للمستفيدين منها تمتاز بالدقة، الثقة والثبات والتوقيت المناسب، وهذا راجع إلى العديد من الصفات التي تخدم ذلك وهذا ما يحقق مصداقية المعلومات المحاسبية.

➤ ويتوضح أيضا أن تقرير المراجع الخارجي بالمؤسسة محل الدراسة يحقق العديد من الأهداف التي يمكن أن تكون كحل للعديد من مشاكل التعارض والاختلاف في المصالح وكذلك التباين في استخدام المعلومات المحاسبية، بالتالي فالمراجعة الخارجية تساهم في تخفيض هذا التباين وعدم التماثل.

ومن خلال ما خلصت إليه الدراسة من استنتاجات نظرية وتطبيقية وكإجابة على تساؤلنا الرئيسي

فإن المراجعة الخارجية تساهم في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية عن طريق:

➤ تحقيق الإفصاح والشفافية للمعلومات المحاسبية؛

➤ تخفيض تعارض المصالح من خلال المراجعة في إطار العلاقات القائمة بينهم؛

➤ تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية من خلال المصادقة على صحتها؛

التوصيات:

من خلال ماتم في هذه الدراسة المتمثلة في 'دور المراجعة الخارجية في تحقيق تماثل المعلومات

الاقتصادية" وبغية منا لإثرائه أكثر يمكن اقتراح بعض التوصيات والمتمثلة في:

الاعتماد على مختلف أنواع وآليات الإفصاح للمعلومات المحاسبية؛

نشر المعلومات المحاسبية بما يوفر الوقت والجهد والتكلفة لكافة مستخدميها من خلال اختيار الأساليب المثلى لذلك.

الاعتماد على المبادئ والقواعد التي جاءت بها حوكمة الشركات وما توفره آلياتها الداخلية والخارجية في تسيير العلاقات بين مختلف الأطراف الداخلية والخارجية.

الاهتمام أكثر من طرف الباحثين فيما يخص مفهوم أو مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية وهذا راجع لما يوفره هذا التماثل في المعلومات للعديد من الأطراف باعتبارها وسيلة الاتصال بينهم.

قائمة المراجع:

الكتب باللغة العربية:

1. ابراهيم بختي، التجارة الالكترونية: مفاهيم واستراتيجيات التطبيق في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005؛
2. ابراهيم علي عشاوي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، د.ت.ن؛
3. أحمد حسين على حسين، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة مطبعة الإشعاع للنشر، الإسكندرية، 1997؛
4. احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، 2008؛
5. أحمد عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000؛
6. اشتيوي ادريس، عبد السلام، المراجعة المعايير والاجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996؛
7. أمين السيد احمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، مصر، 2005؛
8. ثناء علي القباني، المراجعة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2007؛
9. ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية الاسكندرية، 2003؛
10. ثناء محمد طعيمة، نظم المعلومات المحاسبية في تقييم المشاريع الاستثمارية، ايتراك للطباعة والنشر، القاهرة، 2002؛
11. خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 1999؛
12. خالد راغب الخطيب، خليل حمود الرفاعي، الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان، 1998؛
13. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير، دار وائل للنشر، عمان، 2006؛

14. سونيا بكري، نظم المعلومات الادارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1997؛
15. السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية: المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008؛
16. طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان: نظرة حالية ومستقبلية، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2006؛
17. طارق عبد العال حماد، دليل المستثمر الى بورصة الاوراق المالية، الدار الجامعية للنشر، كلية التجارة، عين شمس، 2000؛
18. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الاول، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2004؛
19. عبد الحي مرعي واخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2008؛
20. عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر، 2006؛
21. عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر، عمان، 1988؛
22. عبد الفتاح الصحن، سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية الاسكندرية
23. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية، مصر، 2004؛
24. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الثالث، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009؛
25. عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، 2007؛
26. علي محمد منصور، مبادئ الادارة: الاسس والمفاهيم، مجموعة النيل العربية، الطبعة الاولى القاهرة، 1999؛
27. الفين ارينز، تعريب محمد محمد عبد القادر الديسبيطي، المراجعة : مدخل متكامل، دار المريخ، السعودية؛

28. قاسم إبراهيم الحبطي. زياد يحي السقا، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، الموصل، العراق، 2003؛
29. كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، 2001؛
30. كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، أصول المراجعة، 2003؛
31. محسن احمد الخضير، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005؛
32. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار مزوار للنشر، الطبعة الأولى، 2010؛
33. محمد الفيومي ، عوض لبيب، اصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 1998؛
34. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003؛
35. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية للنشر، اسكندرية، 2001؛
36. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري، الطبعة الاولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006؛
37. مصطفى عيسى خضير، المراجعة مفاهيم ومعايير واجراءات، جامعة الملك سعود، الطبعة الثانية، الرياض؛
38. منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2001؛
39. نعيم حسين دهمش، القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، دار المطبوعات للنشر والمكاتب الوطنية، 1995؛
40. هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الاردن، 2006؛
41. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة، الاردن، الطبعة الاولى، 2006؛
42. وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، المحاسبة المالية: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية للنشر، 1996؛

43. وليام توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الاول، تعريب احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، القاهرة، 2006؛

الرسائل العلمية:

44. آمال بن يخلف ، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير، فرع مالية، الجزائر، 2002؛

45. حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات واثرها على مستوى في المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، الاكاديمية العربية في الدنمارك، 2010؛

46. علي عبد الجابر الحاج علي اسماعيل، العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي لحاكمة المؤسسة وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010؛

47. عهد علي سعد، الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة تشرين، 2009؛

48. نعيمة عبيدي ، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، 2009؛

49. Nabil aloulou, l'utilité du rapport d'audit, mémoire pour l'obtention de la maitrise, en etude coptabables, universite de sfax pour le sud, 2001.

المقالات:

50. رأفت حسين مطر؛ آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات، محاضرات قسم المحاسبة المالية، الجامعة الإسلامية؛

51. سعاد عبد الفتاح محمد، الفساد المالي والإداري؛

52. سليمة نشنش ، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار الإستثماري؛

53. عمار التميمي، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة؛

54. محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على الأوراق المالية، نشر في 15/01/2009؛

الملتقيات ومؤتمرات:

55. جمال الدين خاسف ، فلسفة التوريق والأزمات المالية، مداخلة ضمن الملتقى العلمي حول الأزمة المالية والإقتصادية والحوكمة المالية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21/10/2009؛
56. رابح بوقرة، هاجرة غانم، الحوكمة: المفهوم والأهمية، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 6-7/05/2012؛
57. سميحة فوزي، مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية، سلسلة أوراق عمل المركز المصري للدراسات الاقتصادية، أبريل، 2003؛
58. عمار بن عيشي. عمر سامي، تطبيق أثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية، مداخلة ملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة الجزائرية واقع ورهانات وفاق، ام بواقي، 7/8/2010؛
59. العياشي زرزار، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وفاق، جامعة أم البواقي، 7/8/2010؛
60. محمد بتول نوري، علي خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في مشاكل نظرية الوكالة، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير في المنظمات الحديثة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 18-19/05/2010؛
61. محمد عمران، حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، بحوث وأوراق عمل مؤتمر حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، ماي 2007؛
62. محمد قوجيل، بن مالك محمد حسان، تأثير التوافق بين عملية الإصلاح المحاسبي وتطبيق مبادئ الحوكمة على جودة في المؤسسات الجزائرية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 29-30/11/2011؛
63. مسعود صديقي، خالد دريس، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الاول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات، وفاق، جامعة العربي بن مهيدي، 7-8/10/2010؛

64. مناور حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الاصلاح الاقتصادي، جامعة دمشق، 15-16 تشرين الأول 2008؛
65. نبيل حمادي ابراهيم براهيمية، عاشور كتوش، التدقيق القانوني كأداة لتسيير الوكالة في حوكمة المؤسسات: أخلاقيات العمل والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 5-2008/12/6؛
66. نرمين ابو العطا، حوكمة الشركات، نيل التقدم مع القاء الضوء على التجربة المصرية، اصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2003؛
المجلات:
67. ابراهيم السيد عبيد، دور التقارير المالية في تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات في سوق رأس المال في سوق رأس المال: دراسة نظرية وميدانية على السوق المصري، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 70، القاهرة، 1429هـ؛
68. ابراهيم محمد علي الجزراوي، ايمان محمد عبد الله الموسوي، اقتصاديات المعلومات بين الفكر الاقتصادي والمحاسبي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد، 23، بغداد، 2010؛
69. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من الممارسات المحاسبية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، دمشق، 2010؛
70. سمير كامل محمد عيسى، اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد رقم 45، جامعة الاسكندرية، 2008؛
71. شرقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، سطيف، 2012؛
72. ظاهر القشي، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلد 25، العدد 2، الأردن؛
73. فاتح حططاش، حوكمة الشركات: المفاهيم والنظريات وواقعها في إدارة الشركات العربية، موسوعة، الاقتصاد والتمويل الإسلامي؛

74. نعيم دهمش، ظاهر القشي، الحاكمة المؤسسية بعد مرور عامين على تحديثها، المجلة العربية للإدارة، المجلد 23، العدد 4، الأردن، 2004؛

القوانين والمراسيم:

75. القانون رقم 96-136 المؤرخ في 15 افريل 1996 المتعلق بضبط أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24؛

76. المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، ديوان المطبوعات، الجامعية، 1999؛

77. القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحايب ومحافظ

الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، المؤرخة في 1 ماي 1991؛

78. المادة 715، مكرر 13 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993؛

79. المادة 2 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة

في 11 جوان 2010؛

80. المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 2 فيفري 2011؛

مواقع الانترنت:

81. Haw kama.net le 30/03/2013.
82. <http://digital.ahram.org.eg/articles.aspx?Serial=657095&eid=1428>.
83. <http://iefpedia.com/arab/wp>.
84. <http://open-learning.futureuniversity-ye.net/content/upload>.
85. <http://www.cipe.org>.
86. <http://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=221172>.
87. <http://www.fasb.org/home>.
88. <http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/35032070.pdf>.

الشكل رقم 09: الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل - E.N.I.C.A.B - بسكرة

المديرية العامة

(الأمانة السكرتارية)

مساعد رئيس المدير العام مكلف بالإشهار

مساعد رئيس المدير العام مكلف بمراقبة الحسابات

رئيس مشروع المعلوماتية

مساعد رئيس المدير العام مكلف بالشؤون

5- مديرية الموارد البشرية

4- مديرية الشراء

3- المديرية التقنية

2- المديرية المالية والمحاسبة

1- المديرية التقنية

دائرة المستخدمين والتكوين

دائرة الشراء

دائرة تسير المنتج

دائرة المالية والميزانية

دائرة إنتاج الكوابل

مصلحة المستخدمين
مصلحة التكوين والخدمات
الاجتماعية

مصلحة التموين والعبور
مصلحة تسير مخزون قطع الغيار
مصلحة نسير مخزون المواد
الأولية

مصلحة تسير الكوابل
مصلحة تسير الإنتاج الملحقات

مصلحة المالية والميزانية
مصلحة الميزانية

مصلحة تخطيط الإنتاج
مصلحة العزل P.R.C
مصلحة القلد والصفير

مصلحة التجميع والتغليف P.V.C

دائرة الصيانة

مصلحة الصيانة الكهربائية
مصلحة صيانة عتاد النقل والتكيف
مصلحة المناهج والمراقبة التنظيمية

دائرة إنتاج الملحقات

مصلحة إنتاج حسابات PVC

دائرة التسويق

مصلحة البيع
مصلحة التسويق

دائرة المحاسبة العامة

مصلحة المحاسبة العامة
مصلحة المحاسبة التحليلية

مصلحة الوقاية والأمن
مصلحة الوسائل العامة

