وزارة التعليـــم العـــالي و البحـــث العلمـــي- الجزائر
جـــامعة محـــمد خيضـــر – بسكرة –
كـــلية العلـــوم الاقتصـــادية و التجـــارية و علـــوم التسييـــر
قســـــم: العلوم التجارية

المـــــــوضـــــوع

الحوكمة ودورها في فعالية واستقلالية المراجعة الخارجية
+
دراسة ميدانية لمؤسسة الاسمنت عين توتة –باتنة–

مذكـرة مقـدمـة كجـزء مـن مـتطلـبات نيـل شهـــادة المـــــاستر في المسار(علوم التسيير، العلوم الاقتصادية.....)

تخصص: فحص محاسبي

إعـداد الطـــالـــب:

- بن عبد العزيز هدى

الأستاذ الـــمشرف:

- احمد قايد نور الدين

رقـــم التسجيـل:	
تـــاريخ الإيـداع	2015/05/21

السنة الجـــامعية:2014-2015

إهـــداء

إلـــى مـــن أعـــطى .....وأســـقى.....وروى حيـــاتي كلـــها عـــلما و ثقـــافة .....إلـــى مـــن ضـــحى بوقـــته و جـــهده.....إلـــى الـــذي إســـتلهمت منه قـــيم الإنســـانية، و كـــان مثـــالاً يحـــتذي للمـــضي في الحـــياة.....إلـــى مـــن أجـــد عـــنده ســـعة الصـــدر و لـــين الجـــانب.....إلـــى مـــن يـــغمرني بحنـــانه..... فـــيرعني في حدائـــق قـــلبه.....يحرسني بعـــيونه و يحـــميني من نوائب الـــدهر وأوجـــاعه.....لك **والـــــدي الحـــبيب** أهدي لك عـــملي المتواضع لك الفضل بـــتوجيهي و تحـــفيزي عـــلى الإجـــتهاد و الـــمذاكرة.

شـــكراً لكونك أبـــا رائع حـــنون، فكل كلـــمات الثناء لا تـــوفيك حـــقك, شـــكراً لك على عـــطائك حفظك الله لـــي **يـــــا أبـــــي**.

إلـــى الإنســـانة التي أعـــطتني من دم ـــها وروحـــها وعـــمرها حـــبا وتـــصميما ودفـــعا لـــغدٍ أجمل إلى الغـــالية الـــتي لا نرى الأم ـــل إلا من ع ـــينيها..... إلـــى التي سهرت ع ـــليا الليالي و ربـــتني..... إلـــيك يا قـــلب يـــنبض بحـــنان إليك **مـــامـــا الحـــبيبة و** أدامك الله تـــاجا على رؤوســـنا و شـــمعا في بيتنا **يـــــا أمـــــي**.

و لا أنـــسى أن أهدي هذا العمل إلـــى من أودعتني لله **روح أمـــي**.

شكر وتقدير

أخص بالشكر الجزيل و الامتنان والتقدير الكبير لمشرفي و أستاذي الفاضل، الدكتور: احمد قابد نور الدين الذي تكرّم بالإشراف على هذه المذكرة، ولم يأل جهدا في تقديم النصح والإرشاد، والتوجيه لي، طيلة فترة المذكرة، وله العرفان الكبير لما نفعني به من توجيهات.

وأتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الأساتذة الأفاضل، أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة، لملاحظاتهم وتوجيهاتهم وعلى ما بذلوه من جهد وعناء في قراءتها، وتدقيقها، وتخليصها من الشوائب والأخطاء من أجل الارتقاء بهذا العمل، وخروجه بأفضل صورة.

ولا أنسى أن أتقدم بالشكر إلى أسرتي الكريمة وأخص بالذكر **والديّ العزيزين** الذين طالما وقفوا إلى جانبي و أخواتي الحبيبات إيمان و سارة و ملاك و رشا وأخي طارق رعاهم الله جميعًا.

كما أتقدم بالشكر و العرفان إلى كل من ساعدني في إتمام هذا العمل و أخص بالذكر: استاذ غضبان حسام الدين والسيد شليحي عبد اللطيف والسيد معمري الياس والدكتورة بن شادي وسيلة.

وأخيراً أقدم عميق الشكر والتقدير وكذا الى كل من قدم لي أي مساعدة معنوية كانت أم مادية لإتمام هذه العمل سواء في توفير المراجع أو في وجمعها أو في الطباعة أو أي مساعدة أخرى، إلى كل أولئك أقدم شكري وعرفاني، مع كل الود.

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تبين دور الحوكمة ومدى مساهمتها في فعالية واستقلالية المراجعة الخارجية مع دراسة حالة إحدى المؤسسات الوطنية كمثال عن واقع الحوكمة في المؤسسات الجزائرية حيث سيتم تركيز الاهتمام في هذه المذكرة على سبل المستخدمة لتفعيل الحوكمة ودورها في المراجعة الخارجية في المؤسسة وبعد استعراض المفاهيم النظرية الخاصة بحوكمة المؤسسات بإضافة إلى مفاهيم النظرية للمراجعة تأتي الدراسة الميدانية لمحاولة إبراز دور الحوكمة في استقلالية وفعالية المراجعة الخارجية.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، المراجعة الخارجية، مجلس الإدارة، محافظ الحسابات، المراجع الخارجي.

Résumé de l'étude

Cette étude vise à montrer le rôle de la gouvernance et de l'ampleur, de sa contribution à l'efficacité et l'indépendance de l'audit externe avec le cas de l'une des institutions nationales comme un exemple de la réalité de la gouvernance dans l'étude des institutions algériennes, sera le centre d'attention dans cette note sur les moyens utilisés pour activer la gouvernance et son rôle dans l'audit externe dans l'organisation et après examen des concepts théoriques institutions ajoutée aux concepts théoriques pour examen et étude de terrain gouvernance est d'essayer de mettre en évidence le rôle de la gouvernance dans l'indépendance et l'efficacité de l'audit externe

Mots clés: la gouvernance d'entreprise, l'audit externe, le conseil d'administration, le gouverneur des comptes, Le vérificateur externe.

الفهرس

البيان	الصفحة
المقدمة	أ
الفصل الأول: حوكمة الشركات –مفاهيم اساسية–	
مقدمة الفصل	1
المبحث الأول: الإطار النظري للحوكمة	1
المطلب الأول: تعريف الحوكمة	2
المطلب الثاني: مفهوم الحوكمة	2
*مفهوم الحوكمة من المنظور العام	2
*مفهوم حوكمة من المنظور المحاسبي	5
المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	5
المطلب الرابع: أنواع الحوكمة في الشركات	6
النوع الأول: الحوكمة الداخلية	6
النوع الثاني: الحوكمة الخارجية	7
المطلب الخامس: خصائص الحوكمة	7
المبحث الثاني: الإطار الفكري للحوكمة	8
المطلب الأول: أهمية الحوكمة للشركات وللمساهمين	9
*أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات	9
*أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين	11
المطلب الثاني: نظام حوكمة الشركات	12
*مدخلات النظام	12
*نظام تشغيل الحوكمة	12
*مخرجات نظام الحوكمة	12
المطلب الثالث: الأسباب الأساسية لظهور حوكمة الشركات	13
*نظرية الوكالة	13
*فروض نظرية الوكالة	13
*مشاكل الوكالة	14
*مشاكل نظرية الوكالة	14

*نظرية حقوق الملكية	16
*نظرية تكاليف المعاملات	18
المطلب الرابع : مبادئ حوكمة الشركات	19
المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	20
المبدأ الثاني: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية	21
المبدأ الثالث: المعاملة المتكافئة للمساهمين	22
المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح	22
المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية	22
المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة	23
المبحث الثالث: الاطار المؤسسي لحوكمة الشركات	24
المطلب الأول: محددات الحوكمة	24
*المحددات الخارجية	24
*المحددات الداخلية	24
المطلب الثاني: اليات حوكمة الشركات	25
*الاليات الداخلية لحوكمة الشركات	25
*الاليات الخارجية لحوكمة الشركات	26
*اليات حوكمة خارجية اخرى	28
المطلب الثالث: الاطار التشريعي للحوكمة	28
*حقوق الملكية و العلاقات السليمة مع اصحاب المصالح	28
*اجراءات خصخصة نظم ضريبية، قضائية و محاسبية شفافة	30
*اصلاح الادارات، الاجهزة الحكومية و انشاء اليات للمشاركة	31
*قطاع مالي جيد للتنظيم	31
خاتمة الفصل	34
الفصل الثاني : الاطار النظري للمراجعة الخارجية	
مقدمة الفصل	37
المبحث الأول: ماهية الراجعة	37
المطلب الأول: مفهوم المراجعة	37
المطلب الثاني: أهمية المراجعة	41
المطلب الثالث: أهداف المراجعة	42
المطلب الرابع: أنواع المراجعة	44

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية	**46**
المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية	**46**
المطلب الثاني: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية	**47**
المطلب الثالث: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية في الجزائر	**48**
المطلب الرابع: أنواع المراجعة الخارجية وأهميتها	**50**
*أنواع المراجعة الخارجية	**50**
*أهمية المراجعة الخارجية	**50**
المبحث الثالث: علاقة الحوكمة بالمراجعة الخارجية	**51**
المطلب الأول: علاقة الحوكمة بالمحاسبة والمراجعة	**51**
المطلب الثاني: آليات دعم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات	**52**
المطلب الثالث: الدور الحوكمي للمراجعة بشان التنبؤ بالانهيار المالي للشركة والاستمرار	**54**
اولا: الاليات الاكادمية	**52**
ثانيا: الاليات التنظيمية المهنية	**53**
ثالثا: الاليات المهنية العملية	**54**
خلاصة الفصل	**62**
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لشركة الاسمنت عين توتة–باتنة–	
مقدمة الفصل	**64**
المبحث الأول: بطاقة تعريفية حول الشركة	**64**
المطلب الأول: تعريف شركة الاسمنت عين توتة	**64**
المطلب الثاني: واقع الموارد البشرية	**66**
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمقر الشركة	**66**
المبحث الثاني: الدراسة الميدانية	**69**
المطلب الأول: سير عملية المراجعة الخارجية للشركة	**69**
*دراسة الميزانية	**69**
*دراسة جدول حسابات النتائج	**75**
المطلب الثاني: نتائج تقرير محافظ الحسابات	**78**
المبحث الثالث: فاعلية المراجعة الخارجية في الشركة	**79**
المطلب الأول : أتعاب مراجع الحسابات الخارجي	**79**
المطلب الثاني: استمرارية مراجع الحسابات الخارجي	**80**

الخاتمة	**83**
النتائج والمقترحات	**84**
قائمة المراجع	**85**

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة	**5**
2	خصائص الحوكمة	**8**
3	أهمية الحوكمة في الشركات	**10**
4	مشاكل نظرية الوكالة	**15**
5	مبادئ حوكمة الشركات	**22**
6	محددات الحوكمة	**25**
7	ملخص لتعريف المراجعة	**40**

فهرس الجداول

رقم الشكل	عنوان الجدول	الصفحة
1	تحديد تكاليف المعاملات حسب نظام الحوكمة وخصائص المعاملات	**19**
2	التغيرات في التثبيتات خلال دورة 2013	**70**
3	التغيرات في حسابات الاصول الجارية لسنة 2013	**72**
4	التغيرات في الاموال الخاصة خلال الدورة 2013	**73**
5	تغيرات في الخصوم خلال دورة 2013	**75**
6	نتائج الشركة للسنوات الخمس الاخيرة	**78**

المقدمة

مقدمة

تعد حوكمة الشركات (Govemance corporate) من ابرز واهم الموضوعات في المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية.

كما يعد هذا المصطلح من المصطلحات التي أخذت في الانتشار على الساحة الدولية مؤخرا وهو المصطلح الذي اتفق على ترجمته إلى أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة أو حوكمة الشركات وقد تعاظم الاهتمام بهذا الموضوع في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال السنوات الماضية وخاصة بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في العديد من الشركات في دول شرق أسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن الماضي والتي فجرها الفساد المالي وسوء الإدارة ولافتقارها للرقابة والخبرة والمهارة, بالإضافة إلى نقص الشفافية, حيث أدت هذه الأزمات والانهيارات إلى تكبد كثير من المساهمين بخسائر مادية فادحة مما دفع العديد من المستثمرين للبحث عن الشركات التي تطبق مفهوم حوكمة الشركات.

وقد دفعت هذه الانهيارات أيضا إلى البحث عن الدور الحيوي للجان المراجعة والمراجعين الداخليين والخارجين في عمليات حوكمة الشركات، حيث تعتبر كل هذه الأطراف وسيلة إشرافية على جودة التقارير المالية، وأيضا تشارك كل هذه الأطراف بمسؤوليات هامة من خلال توفير تأكيد بشان كفاءة العمليات والأنظمة والثقة في التقارير المالية، وبروز الحاجة إلى المراجعة الخارجية في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المؤسسات وعدم تقيد هذه الأخيرة بالإجراءات وسياسات هذه الأنظمة، مما لا يوفر القدر الكافي من الرقابة والدعم لنظم المعلومات المحاسبية بهذه المؤسسات، من اجل توفير معلومات تلبي حاجيات الأطراف المستفيدة منها مع القدر المطلوب من الثقة في محتوياتها وتمكن من الحصول على اتخاذ قرارات مناسبة من حيث الوقت والتكلفة.

توفر المراجعة الخارجية إضافة إلى كونها وسيلة رقابية، وسيلة لتحسين التسيير بالمؤسسة وتأهيل المؤسسة من الجانب الإداري بمختلف وظائفه، وهذا من خلال اكتشاف مختلف عناصر الخلل والأخطاء وتجنبها في الدورات المقبلة.

فقد أصبحت صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية كمخرجات للنظام الإداري، تعتمد على مدى تبني هذا النظام لمراجعة الحسابات الخارجية المستقلة، ومدى التزام المراجعين بالأسس النظرية لهذا العلم ولمختلف المعايير التي تحكمها وتنظم ممارستها المهنية، فلقد أصبحت مراجعة الحسابات كشهادة جهة مستقلة محايدة مقياس للتمثيل الصحيح والعادل للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وهذا ما يتطلب التحديد الدقيق لمعايير هذا العلم ومختلف المبادئ والأسس التي تحكمه، وهذا ما تبرزه

مقدمة

الجهود المتعددة على مستوى المنظمات العالمية للمراجعة من اجل التحديد الدقيق لكل ما يتعلق بالمراجعة كعلم ومهنة، وكذلك السعي وراء توحيد مختلف آليات المراجعة.

وتعاظم الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في الآونة الأخيرة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خاصة بعد دخول العديد من الدول في عضوية منظمة التجارة العالمية (WTO). والاتفاقيات الاروبية والدخول في اتفاقيات تجارة الحرة مع العديد من الدول، كل ذلك اوجد مقدار كبير من المنافسة فيما بين الشركات على المستويين المحلي والعالمي من حيث التسويق والخدمات والقدرة على الحصول على مصادر التمويل.

ولقد عظمت حوكمة الشركات القيمة التنافسية للشركات في ظل استحداث أدوات واليات السوق وحدوث اندماجات عالمية وتبرز الأهمية هنا لتجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية وكشف حالات التلاعب والفساد وسوء الإدارة. وقد تزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة.

نتيجة لكل ذلك زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وأصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها الوحدات الاقتصادية. بوضع الضوابط والوسائل الرقابية التي تضمن حسن إدارة المنظمات وتحد من التصرفات غير السليمة للمدراء.

ورغم تعدد مفاهيم الحوكمة وعدم الاستقرار على مفهوم محدد لها إلا أنها بشكل عام لا تخرج عن كونها فلسفة أداء وثقافة سائدة في بيئة الأعمال وتنظيم للعلاقات سواء بين الأطراف الداخلية وبعضها البعض، أو بينها وبين الأطراف الخارجية ومن هنا يبرز دور وأهمية المراجعة الخارجية وتطورها حتى وصلت إلى ماهي علية اليوم نتيجة وتلبيتا للتطور المستمر للحياة البشرية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعتها. وانفصال الملكية عن الإدارة التي يهدف من خلالها المراجع إلى إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدره عن مدى صحة وعدالة تلك القوائم المالية .

ومن مجمل ماسبق فان التساؤل الرئيسي الذي نحاول الإجابة علية، يمكن صياغته على النحو التالي:

- مامدى دور حوكمة الشركات في تعزيز فعالية واستقلالية المراجعة الخارجية ؟ وهذا التساؤل الرئيسي بدوره يقود إلى طرح عدة أسئلة فرعية كما يلي:
  - ماهي الحوكمة، وماهي أهم آليات تطبيقها؟
  - ماهي مختلف ادوار المراجعة الخارجية الواجب توفرها للتمكن من التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات ؟

مقدمة

- كيف تساهم آليات المراجعة الخارجية في تفعيل تطبيق الحوكمة في المؤسسات؟
- هل نجاح المراجعة الخارجية يعكس نجاح حوكمة الشركات في القضاء على المشاكل التي تعاني منها؟

مبررات اختيار الدراسة:

توجد عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع دون غيره من المواضيع الاقتصادية الأخرى، نذكر منها على الخصوص:

- ملائمة هذا الموضوع مع تخصصنا الدراسي.
- الحداثة النسبية لهذا المجال من الإدارة في المؤسسات ما يتوجب تسليط الضوء عليه.
- أهمية هذا الموضوع في ظل الفترة التي يمر بها الاقتصاد العالمي والوطني من تحولات وانفتاح على الأسواق العالمية، مما يفرض زيادة الالتزام بتطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة للنهوض بالاقتصاديات.
- انتشار ظاهرة عمليات الفساد وما انجر عنها من انهيار شركات عملاقة بسبب القصور في تطبيق مفاهيم حوكمة الشركات.

أهمية الدراسة:

تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال تناولها موضوعا معاصرا، حيث تزايدا لاهتمام موضوع الحوكمة الشركات في السنوات الأخيرة، باعتباره يساهم في عدة جوانب اقتصادية والمتمثلة في رفع مستوى الكفاءة الاقتصادية لما لها من أهمية في المساعدة على استقرار الأسواق المالية ورفع مستوى الشفافية في تلك الشركات. كذلك سنحاول إبراز الدور الهام للحوكمة في استقلالية وفعالية المراجعة الخارجية وفق الأسس ومفاهيم جديدة، الأمر الذي يؤدي إلي التقليل من المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات، خاصة وأن التجارب الأخيرة في العالم أظهرت أن ضعف الحوكمة في المؤسسات يؤدي إلى تدمير الاقتصاديات القومية بشكل خطير، وعليه فان تفعيل مبادئ الحوكمة، والبدء بتطبيق قواعدها، يعمل على تطوير أداء المؤسسات، مما ينعكس إيجابيًا على قرارات المستثمرين والقطاع المالي وحركة سوق الأوراق المالية، وبالتالي تنشيط الاقتصاد.

أهداف الدراسة:

تتمثل الأهداف المتوخاة من البحث في:

مقدمة

- إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات، والتعرف على أسباب و دوافع انتشار هذا المفهوم في الدول المتقدمة.
- التعرف على ايجابيات ومزايا حوكمة الشركات.
- بحث و مناقشة دور الحوكمة كأحد أبرز دعائم تحقيق الاستقلالية للمراجعة الخارجية.
- بيان علاقة الحوكمة بتفعيل دور المراجعة الخارجية وسبل تطويرها في الجزائر.

منهجية الدراسة:

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

كما سنعتمد على المنهج الاستنباطي وذلك بالرجوع إلى الدراسات السابقة والرسائل العلمية والكتب المتعلقة بحوكمة الشركات وعلاقتها بالمراجعة الخارجية.

أما الجانب التطبيقي فسوفا نعتمد فيه على منهج دراسة الحالة لإسقاط مجمل ما سيتم التطرق إليه في الجانب النظري الدراسة على الشركة محل الدراسة.

الدراسات السابقة:

- **عمر على عبد الصمد:** (دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات –دراسة ميدانية–). مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009/2008.

تدور الإشكالية الأساسية للبحث حول كيفية الاستفادة من المراجعة الداخلية كأداة تطبيق حوكمة المؤسسات، و عالج صاحب المذكرة هذه الإشكالية في أربعة فصول لأساسية تناول الفصل الأول التأصيل العلمي و العملي لحوكمة المؤسسات من خلال تحديد مختلف مفاهيم الحوكمة و أهميتها بالإضافة إلى المبادئ التي تقوم عليها،بالإضافة إلى جهود المنظمات الدولية و ممارسات الحوكمة في بعض دول العالم. في حين عالج الفصل الثاني الإطار العام للمراجعة الداخلية خصوصا فيما يتعلق بالاتجاهات الحديثة لها و الضوابط الأساسية التي تقوم عليها مهنة المراجعة الداخلية.أما الفصل الثالث فقد تناول إسهامات و مختلف الأدوار التي تلعبها المراجعة الداخلية في حوكمة المؤسسات، في حين تناول الفصل الأخير دراسة ميدانية، لدراسة و تحليل أراء المهنيين و الأكاديميين فيما يخص المجالات التي تساهم بها المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات و سبل تطويرها في الجزائر.

- **عبدي نعيمة :** (دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات –دراسة حالة الجزائر–). مذكرة ماجستير، تخصص مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، 2009 .

مقدمة

حيث تمثلت الإشكالية الأساسية لهذه المذكرة في مدى مساهمة آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات و مدى استجابة البيئة الجزائرية، مع هذه الآليات في إطار ما يحيط بها من متغيرات حيث تم تناول هذه الإشكالية ضمن أربعة فصول، تناول الفصل الأول حوكمة المؤسسات – مفاهيم أساسية – تم من خلاله عرض المفاهيم الأولية المرتبطة بالموضوع، في حين تناول الفصل الثاني آليات الرقابة و التطبيقات العالمية للحوكمة حيث خصص هذا الفصل لدراسة آليات الرقابة في ظل التطبيقات العالمية الحوكمة، ثم تناول الفصل الثالث آليات الرقابة المباشرة و دورها في تفعيل حوكمة المؤسسات حيث خصص لدراسة فعالية بعض الآليات في تفعيل حوكمة المؤسسات، ليضم في الأخير الفصل الرابع الدراسة الميدانية و التي تضمنت تقييما خصوصيات الواقع الاقتصادي الجزائري من خلال قياس مدى تطابق آليات الرقابة مع ممارسات الحوكمة لإيجاد النقائص التي من الممكن ملاحظتها في هذه الممارسات.

- **هاني محمد خليل**: (مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين – دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين و المستثمرين–). رسالة ماجستير، تخصص محاسبة و تمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2009.

تدور الإشكالية الرئيسية لهذا البحث حول مدى مساهمة تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين على تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، و تهدف هذه الدراسة لدراسة إطار حوكمة الشركات و مدى تأثير تحديد و توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الاشرافية و التنظيمية و التنفيذية على فجوة التوقعات، و توصل الباحث إلى أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يحقق قدر ملائم من الثقة و الطمأنينة لدى المستثمرين و متخذي القرارات اعتمادا على التقارير المالية التي أعدت و روجعت وفقا لمبادئ حوكمة الشركات.

- **شدري معمر سعاد**: (دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة سونلغاز–). مذكرة ماجستير، فرع مالية، جامعة بومرداس، 2009/2008.

حيث تدور الإشكالية الرئيسية لهذا البحث حول إلى أي مدى تساهم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في تسهيل دور و فعالية المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة و في مؤسسة سونلغاز بصفة خاصة، حيث تناولت صاحبة هذه المذكرة الموضوع من منطلق أن المراجعة الداخلية وظيفة تابعة للإدارة وضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية من أجل تحسين الأداء و ترشيد القرارات لدى الإدارة العليا و لابد من توفر مجموعة من المعايير التي يجب على المراجع إتباعها من أجل أن يؤدي مهمته على أكمل وجه.

مقدمة

- **ابراهيم إسحاق نسمان :** (دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة – دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين –). رسالة ماجستير، تخصص محاسبة و تمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2009.

حاول صاحب هذا البحث الإجابة عن التساؤل الرئيسي "دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين"، و ذلك من خلال ثلاثة فصول، تناول الفصل الأول الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات في حين عالج الفصل الثاني أداء المراجعة الداخلية و علاقتها بالمخاطر و دورها في تفعيل حوكمة المصارف.

- **هيكل الدراسة:**

محاولة منا لإنجاز هذا البحث، الإجابة عن الأسئلة المطروحة، مع اختبار صحة الفرضيات المقترحة، فقد ارتأينا تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول حيث:

- **الفصل الأول :** "حوكمة الشركات – مفاهيم أساسية– " سنتناول في البداية كفصل تمهيدي، مختلف المفاهيم المتعلقة بحوكمة الشركات، و النظريات و المقاربات التي تناولتها و ذلك لوضعها ضمن إطار واضح المعالم بتحديد المبادئ التي تقوم عليها، محدداتها و الآليات التي تسمح بتحقيق حوكمة جيدة للشركات.
- **الفصل الثاني:** الاطار النظري للمراجعة الخارجية خصصنا هذا الفصل أساسا لدراسة المفاهيم الأساسية المراجعة عامة والمراجعة الخارجية خاصتا، كما تناولنا في كيفية تعيين المراجعة الخارجية في الجزائر.
- **الفصل الثالث:** "دراسة حالة المؤسسة الاسمنت عين توتة "،حيث سيتم التعريف بالشركة محل الدراسة من حيث نشأتها و الوقوف على الصفة القانونية لها ثم التعريف بمهامها و التنظيم المعتمد بها، ثم سيتم تحليل سير عمليتي المراجعة الخارجية بالمؤسسة، للوقوف في النهاية على مدى فاعلية المراجعة الخارجية في الشركة محل الدراسة وكيفية تعين المراجع الخارجي بها.

مقدمة

الفصل الاول

مقدمة الفصل:

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في السنوات القليلة الماضية بقوة على السطح في عالم الأعمال نظرا للمتطلبات الجديدة التي فرضتها مظاهر العولمة وما صحبها من تطورات على الصعيدين القانوني والاقتصادي ومما زاد من الاهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية الجديدة هي الانهيارات المفاجئة لعدد من الشركات العالمية .حيث ارتبط مفهوم الحوكمة ارتباطا وثيقا بالأزمات المالية والاقتصادية، التي كشفت أن عدم تطبيق الحوكمة بالشكل المطلوب قد زاد من حدتها وهز ثقة المستثمرين وجميع أصحاب المصلحة بالأنظمة الرقابية والمحاسبية على أداء الشركات ولذا لمنع حدوث مثل هذه الأزمات أو الحد منها في اقل تقدير، ازداد الاهتمام بصياغة مفهوم حوكمة الشركات، ووضع مجموعة من الآليات تجعل الحوكمة تكتسب دورا فعالا في المؤسسات.

➢ المبحث الأول: الإطار النظري للحوكمة

بالرغم من الاستعمال الحديث لهذا المصطلح إلا أن ظهوره يعود لزمن بعيد، فالأساس النظري و التاريخي لحوكمة الشركات يرجع لنظرية الوكالة Agency theory التي يعود ظهورها للأمريكيينBerie&Means سنة 1932، اللذين لاحظا أن هناك فصل بين ملكية رأسمال الشركة وعملية الرقابة، والإشراف داخل الشركات المسيرة،وهذا الفصل له أثاره على مستوى أداء الشركة ثم بعد ذلك جاء دور الأمريكيين Jensen&Mecking صاحبي جائزة نوبل للاقتصاد اللذان اهتما بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشا من الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة، حيث قدما سنة 1976 تعريفا لهذه النظرية الشهيرة كمايلي: نحن نعرف نظرية الوكالة كعلاقة بموجبها يلجا الشخص الرئيسي " صاحب رأسمالك " لخدمات شخص أخر" العامل" لكي يقوم بدله ببعض المهام، هذه المهام تستوجب نيابته في السلطة.

وتبع ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية والتي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس إدارة الشركات، وبالتالي قدرة الدول على جذب مستثمرين جدد سواء كانوا محليين أو أجانب وما يترتب على ذلك من تنمية لاقتصاديات الدول.

إذا فحوكمة الشركات جاءت كرد فعل واستجابة لنداء المساهمين من اجل الحد من التصرفات السلبية للمسيرين، ولفرض رقابة تحمي المصالح المشتركة للجميع وتحافظ على استمرارية الشركة أيضا.

المطلب الأول: تعريف الحوكمة

لغة: الحوكمة بوزن فوعله وعلى هذا الوزن وردت أمثلة كثيرة في اللغة العربية إلا أن لفظ الحوكمة محدث وهو نتاج ترجمة المصطلح الأجنبي Corporarere gouvernance[1].

وقد اقر هذه الترجمة مجمع اللغة العربية في القاهرة لكون موضوعها يراد منه تحكيم قواعد متعلقة بتعامل الشركات كما سيأتي في التعريف الاصطلاحي.

ومادة الكلمة (الحكم) في اللغة تدور على الفصل والمنع وغالبا ما تستعمل لمنع من الظلم والفعل القبيح والضار وما يسوء من ذلك.

اصطلاحا: لقد تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح بحيث يدل كل مصطلح عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف[2].

فتعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها: النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها.

بأنها: مجموعة من العلاقات فيما بين **OECD كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية** القائمون على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين.

وهناك من يعرفها بأنها: مجموع" قواعد اللعبة" التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين.

وبمعنى اخر فان الحوكمة تعني النظام، أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية.

المطلب الثاني: مفهوم الحوكمة

1– مفهوم الحوكمة من المنظور العام:

يقصد بحوكمة الشركات مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كل من الانضباط والشفافية والعدالة، وبالتالي تهدف الحوكمة إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن

[1] احمد بن محمد الرزين، **حوكمة شركات المساهمة دراسة فقهية**، برنامج دعم رسائل وأبحاث طلاب الدراسات العليا في كرسي سابك لدراسات الأسواق المالية الإسلامية للنشر،2012 ، ص4.

[2] جبر عبد الرزق، **الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي** ، حالة دول شمال افر يفيا،مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا،العدد السابع، الجزائر،ص76.

طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة وللمجتمع ككل[1].

وتسعى حوكمة الشركات بذلك نحو منع التلاعب والتحريف والخداع وتخفيض الأثر السلبي لظاهرة عدم تماثل المعلومات، من خلال البات لتحقق من أحكام الرقابة والسيطرة على كافة الوحدات الاقتصادية وتحقيق مصالح كافة الأطراف، ويتحقق ذلك من خلال قدرتها على تحسين الإطار القانوني والنظامي الملائم لتوجيه حركة النشاط الاقتصادي لكل من المجتمع المحلي والمجتمع الدولي للوفاء بمتطلبات العولمة وبطبيعة الحال يتطلب تحقيق تلك الأهداف ضرورة تحسين فعالية واستقلال دور مراقب الحسابات.

وتؤدي الحوكمة إلى ترشيد ممارسات المدرين ومجلس إدارة الشركة وترشيد ممارسات المحالين العاملين بالشركات ومراقبي الحسابات وما يقومون به من أعمال لإظهار المراكز المالية، ونتيجة نشاط الشركات وكذلك ترشيد ممارسات المستثمرين وما قد يقومون به من تأثير على قرارات الاستثمار داخل الشركة. ويؤدي ذلك في نهاية إلى تحقيق الحوكمة لأهدافها والتي تتمثل في: تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية، وزيادة معدل النمو الاقتصادي، وزيادة معدل النمو الاقتصادي، وزيادة ثقة المستثمرين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية في المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركة، وتمتع الشركة بمركز تنافسي مميز بالمقارنة بالشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال مما يؤدي إلى اجتذاب المزيد من الاستثمارات في الشركة وتحقيق النمو المالي للشركة وتدعيم الكفاءة والنزاهة في رأس المال.

ومن ناحية أخرى تعرف الحوكمة بأنها: حالة أو عملية أو نظام يحمي سلامة كافة التصرفات ونزاهة السلوكيات داخل الشركة، كما تعد حوكمة الشركات بمثابة عملية إدارية تمارسها سلطة الإدارة الإشرافية سواء داخل الشركات أو خارجها.

وتتم الحوكمة من خلال مجموعة من القواعد والنظم القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية، وأيضا من خلال التعليمات والتوجيهات التي تصدرها الإدارة لتنفيذ وأداء العمل في كافة الأنشطة داخل الشركة بصورة سليمة مما يؤدي إلى حصول المنشاة على كافة حقوقها وسداد التزاماتها مع التزام مجلس الإدارة والمدرين عموما وكذلك العاملين في قطاعات المحاسبية والمراجعة والرقابة والتفتيش الداخلي وما يتصل بمراقبي الحسابات الخارجيين بتلك القواعد الحوكمة وما يجب عمله نحو إيضاح نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي بصورة صادقة وعادلة لمستخدمي القوائم المالية خاصة المتعاملين في سوق الأوراق المالية.

---

[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة** ، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2007/2006 ، ص17.

كما يمكن تعريف الشركات بأنها[1]: النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من اجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة لمسؤولية والنزاهة والشفافية وعلى المستوى العالمي لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين الماليين لمفهوم الحوكمة، ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات.

ويرى البعض أن الحوكمة[2]:

- ★ نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها.
- ★ مجموعة من الطرق والتي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثمارات.
- ★ مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على البعيد لصالح المساهمين.
- ★ مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين) من ناحية أخرى.

ومن خلال التعريفات السابقة يتضح [3] لنا أن هناك معاني أساسية لمفهوم حوكمة الشركات وهي:

- ⇦ مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات.
- ⇦ تنظيم للعلاقات بين مجلس الإدارة والمدرين والمساهمين وأصحاب المصالح.
- ⇦ التأكد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين.
- ⇦ مجموعة من القواعد يتم بموجبها الدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين الماركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمدرين التنفيذيين والمساهمين.

إذا نستنتج من التعاريف السابقة أن مفهوم حكومة الشركات: هو تعبير واسع يتضمن القواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية اتخاذ الشركات وخاصة شركات الاكتتاب العام لقراراتها، والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها ومدى المساءلة التي يخضع لها مديرو ورؤساء تلك الشركات وموظفوها والمعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين، والحماية التي يقدمونها لصغار المساهمين.

---

[1] طارق عبد العال حماده، **حوكمة الشركات –مفاهيم –المبادئ- التجارب– تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2005،ص18.

[2] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري** ، الدار الجامعية الإسكندرية، 2006، ص10.

[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق ،ص19

وتتضمن أيضا موضوعات خاصة بقانون الشركات وقوانين إفلاس وعدم الملائمة المالية، وهي تتضمن بالإضافة إلى مسابق التشريعات الحوكمية والجهات التشريعية التي يتعامل معها المساهمون والشركات والإجراءات التي يقوم بها المشرعون لضمان الالتزام بالقانونين والتشريعات الواجب تطبيقها.

2– مفهوم حوكمة من المنظور المحاسبي:

ومن الناحية المحاسبية زاد الاهتمام بحوكمة الشركات [1] في محاولة جادة لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية ممثلين في كافة الأطراف أصحاب المصلحة خاصة المساهمين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية في مدى دقة وسلامة المعلومات المالية المفصح عنها من جانب إدارة الوحدة الاقتصادية من خلال القوائم والتقارير المالية لمراقبي الحسابات المعنيين من قبل (Gallagher2002)المنشورة، وبالتالي جودة التقارير المتعمدة تلك من الجمعية العامة للشركة.

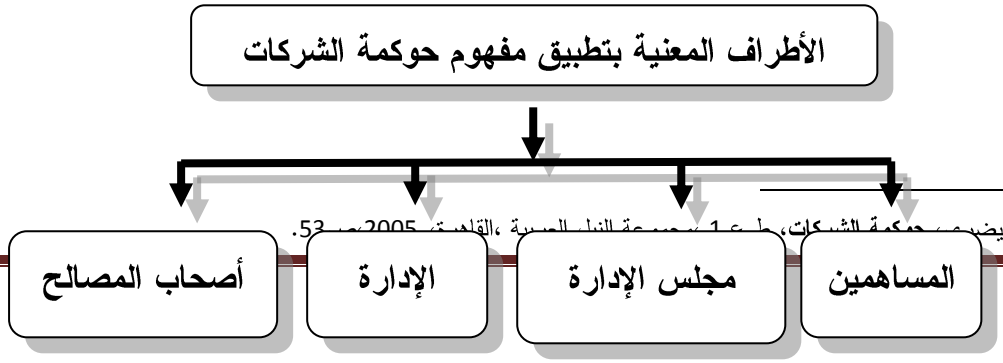
قد اهتمت دراسات محاسبية عديدة خلال تلك الفترة ولا زالت (Gompers2001, Sloan2001) (Bbushman&Smith 2001, Wustemann2003, Mohan200،Eugene2003)

بضرورة وأهمية أن يتوافر لأصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية قدر كافي وملائم من الإفصاح المحاسبي الموثوق فيه يساهم في تقليص حدة المشاكل المترتبة على هدم تماثل المعلومات وتأثيرها في النتائج النهائية الواردة بالقوائم والتقارير المنشورة للوحدة الاقتصادية بما يساعد على تعظيم منفعة إدارة الوحدة الاقتصادية وبما قد يضر بمصالح المساهمين وباقي الأطراف الأخرى ذات المصلحة مثل حملة السندات والمقرضين وممثلي العمال من ناحية ولأغراض ممارسة الحوكمة الفعالة على أداء تلك الوحدات الاقتصادية من ناحية أخرى.

المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمفهوم وقواعد حوكمة الشركات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد والشكل التالي يوضح هذه الأطراف.

الشكل رقم (1): الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة



[1] محسن احمد الخيضري، حوكمة الشركات، ط 1، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005، ص 53.

المصدر: عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2007/2006،ص20.

المساهمين: وهم من يقومون[1] بتقديم رأسمال الشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

مجلس الإدارة: وهو من يمثل المساهمين وأيضا الأطراف لأخرى مثل أصحاب المصالح ومجلس الإدارة يقوم باختيار المدرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقدم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم الأرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

أصحاب المصالح : وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال والموفين ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان فالدائنون على سبيل المثل يهتمون بقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال والموفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.
وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحوكمة وأصحاب الملكيات الغالبة من الأسهم الذين قد يكونون أفرادا أو عائلات أو كتلة متحالفة أو أية شركات أخرى تعمل من خلال شركة قابضة بما يمكن أن يؤثروا في سلوك الشركة.

المطلب الرابع: أنواع الحوكمة في الشركات

من خلال ماسبق بيانه الحوكمة تبين انه من الممكن أن تتنوع الحوكمة إلى نوعين[1]:

[1]عبد الوهاب نصرعلي، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق ،ص 16.

النوع الأول: الحوكمة الداخلية

ويراد بها وضع معايير وأسس وقواعد تساعد على تحسين أداء الإدارة فيما يتعلق بكافة جوانبها، وعلى وجه التحديد الضبط المالي بكافة جوانبه كالغش والتزوير والرشوة ونحو ذلك وتفرض معايير الشفافية والإفصاح فيما يتوجب إعلان عنه لأطراف المتعاملين مع هذه الشركات.

النوع الثاني: الحوكمة الخارجية

ويراد بها تكوين أدوات تساعد جهات الرقابة على إدارة الشركة خارج إطار الشركة في أداء والرقابة بشكلها الصحيح.

المطلب الخامس: خصائص الحوكمة

ذكر جون كولي في كتابه[2] حول حوكمة الشركات أن نموذج الحوكمة للشركات الناجحة يجب أن يشمل الخصائص التالية:

- ✓ مجلس إدارة قوي وفعال ينفذ مسؤولياته بقدرة وسلامة.
- ✓ رئيس تنفذي مؤهل يتم اختياره من قبل مجلس الإدارة ويتم إعطاؤه السلطات والصلاحيات لإدارة أعمال الشركة.
- ✓ الأعمال التي يتم اختيارها من قبل الرئيس التنفيذي يجب تنفيذها ضمن نصيحة وموافقة مجلس الإدارة.
- ✓ نموذج عمل جيد يتم اختياره من قبل الرئيس التنفيذي وفريق الإدارة، وكذلك ضمن نصيحة مجلس الإدارة وموافقته.
- ✓ إفصاح كافي وملائم عن أداء الشركة للمساهمين والمجتمع المالي.

ويرى جوناثان شاركهم انه من الصعب التعرف من داخل الشركة عما إذا كان نظام الحوكمة الجيد يعمل بشكل حقيقي، غير أن هناك أدلة وقرائن نشير إلى مدى توفر متطلبات هذه الحوكمة،

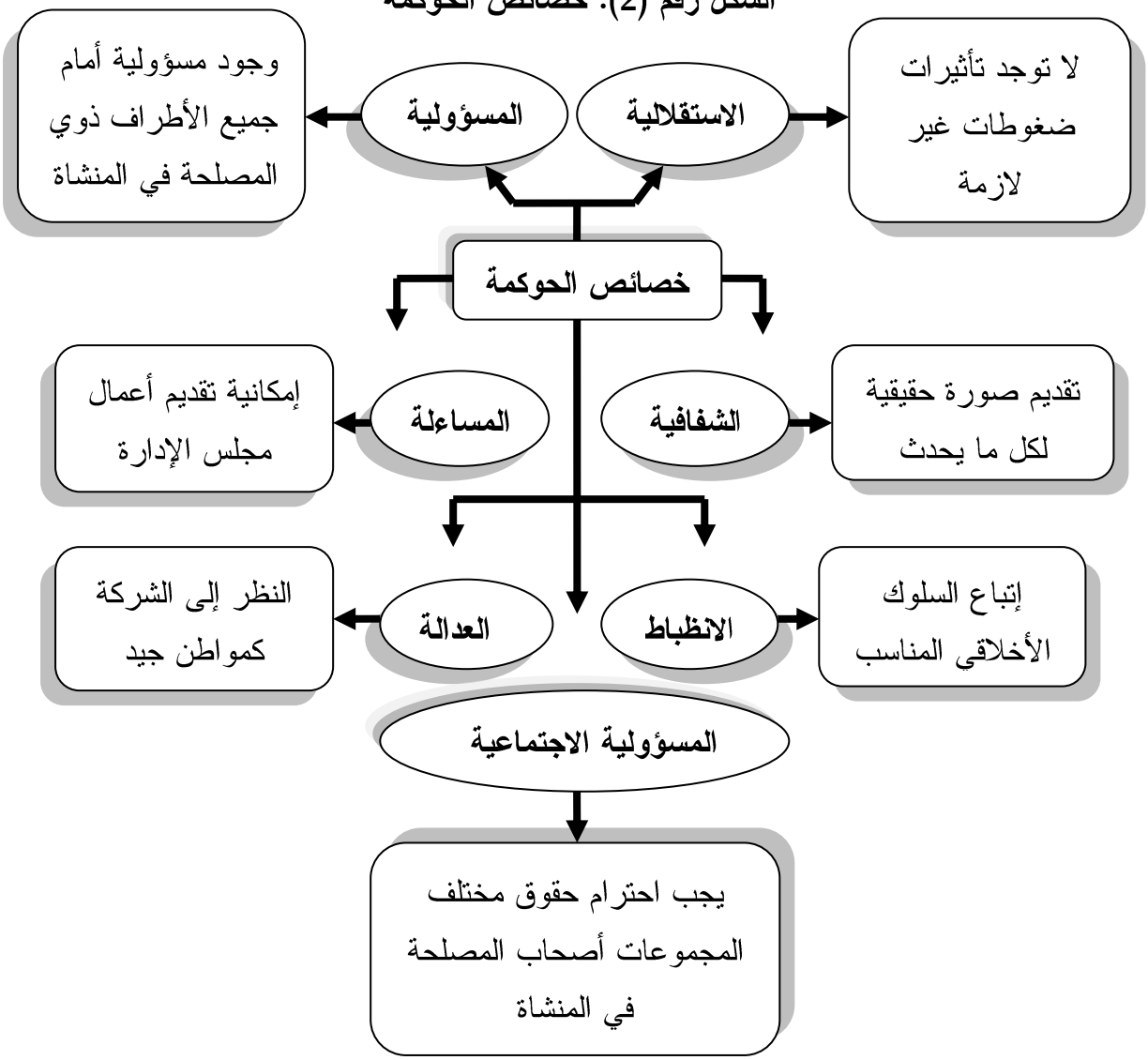
[1] احمد بن محمد الرزين، مرجع سابق ،ص ص6،5

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام، **اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية** ،دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في الأسواق فلسطنين للأوراق المالية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعية الإسلامية، غزة، 2009 ، ص ص38،37.

وذلك من خلال الوقوف على العديد من الأحكام والتقديرات التي من الممكن أن يكون لها تأثير على أوضاع الشركة وديناميكية العمل فيما.

كما يمكن تلخيص رؤية طارق عبد العال في الشكل التالي :

الشكل رقم (2): خصائص الحوكمة



المصدر: طارق عبد العال حمادة، حوكمة شركات "مفاهيم المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصرف، مصر، الدار الجامعية، 2005، ص25.

➢ المبحث الثاني: الإطار الفكري للحوكمة

تتمثل في الجوانب النظرية والإجرائية التي لا يمكن تطبيق الحوكمة بدونها لأنها بمثابة الإطار العام الذي يجب على جميع الوحدات الاقتصادية أن تبدأ به حتى يمكن لها التحقق من تطبيق الحوكمة.

المطلب الأول: أهمية الحوكمة للشركات وللمساهمين

1-أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات

تزداد أهمية الحوكمة في إدارة الشركات من اجل تحقيق [1] الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة وذلك بغرض حماية مستخدمي القوائم المالية خاصة المساهمين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية.

ولاشك أن احتمالات تعرض الشركات التي لا تطبق قواعد ومبادئ الحوكمة لازمات والفضائح المالية تزيد بدرجة كبيرة عن الشركات التي تطبق مبادئ وقواعد الحوكمة.

وتظهر أهمية الحوكمة في محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده والقضاء عليه نهائيا وضمان تحقيق النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركة من مجلس الإدارة والمدرين التنفيذيين حتى أدنى العاملين فيها، وتفادي وجود أية أخطاء معتمد كان أو غير معتمد ومحاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها والعمل على تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن، باستخدام النظم الرقابية الفعالة التي تمنع حدوث مثل هذه الأخطاء وتحقيق أعلى درجة من الاستقلالية والفهم وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو مدرين التنفيذيين.

وتعتبر حوكمة الشركات أداة جيدة تمكن المجتمع من حسن إدارة الشركات بأسلوب عملي وعلمي يؤدي إلى حماية أموال المساهمين وتوفير معلومات عادلة وشفافة لكافة الأطراف ذات العلاقة المرتبطة بالشركات وفي نفس الوقت توفير أداة جيد الحكم على أداء مجالس إدارة الشركات ومحاسبتهم.

[1] محسن احمد الخيضري ، مرجع سابق، ص ص58،59.

وتعمل نظم حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات لأي شركة من الشركات التي تطبق الحوكمة، وبالتالي زيادة الاستثمارات في المجتمع وزيادة معدلات النمو وتحقيق قيمة مضافة وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد وذلك من خلال عدم السماح بأي إهدار للموارد أو الإنتاج غير المتطابق للمواصفات بما يرفع من اقتصاديات التكلفة، حيث تقل التكاليف بنسبة كبيرة بالإضافة إلى زيادة إنتاجية عناصر الإنتاج الخاصة بالمشروع حيث تعمل الحوكمة على رفع الطاقات التشغيلية بشكل ملموس وما يتبع ذلك من زيادة ملموسة في الإنتاج وما يعنيه ذلك من وجود اقتصاديات افصل للمشروع وما يحققه من تأثير في الأسواق نتيجة امتلاك مزايا تنافسية ملموسة، وبالتالي تحقيق أرباح معقولة ومناسبة على رأس المال المستثمر في المشروع يتحقق امن انخفاض التكاليف وزيادة قدرة المشروع على التخفيض أسعار منجاته أو تسعيرها بشكل مناسب ومن ثم زيادة القدرة التسويقية لهذه المنتجات، أي أن الحوكمة تعتبر كنظام يعمل على تفعيل الإمكانيات وتشغيل وتوظيف الموارد ويزيد من كفاءة استخدامها .

ولاشك إن تطبيق السليم لمبادئ الحوكمة يساعد على تحقيق الشركة لمعدلات ربحية مناسبة بما يساعد الشركة على تدعيم مركزها المالي وزيادة احتياطاتها مما يؤدي إلى نموها واتساعها وازدياد حجمها وتطورها بصورة مستمرة.

وتظهر أهمية الحوكمة بالنسبة لشركات في النقاط التالية[1]:

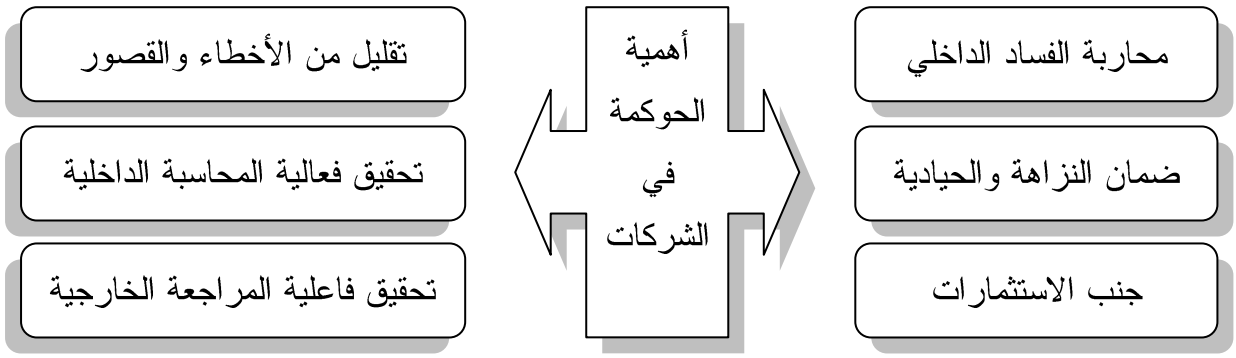
- ⇦ تمكن في رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من داخل ووضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة ومجلس لإدارة والمساهمين.
- ⇦ تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير المناسب لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعملا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين.
- ⇦ تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين (بالأخص المستثمرين الأجانب) لتمويل المشاريع التوسعية فإذا كانت الشركات لاتعتمد على الاستثمارات الأجنبية يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي وبالتالي زيادة رأس المال بتكلفة اقل.
- ⇦ تحظى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لان هذه القواعد تضمن حماية حقوقهم ولذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة قد يقومون بالتفكير جيدا قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات عندما تتعرض لازمات مؤقتة تؤدي إلى

[1] مصطفى نجم البشاري، **أهمية تطبيق معايير الحوكمة لتفعيل نظم المراجعة الداخلية للمؤسسات العامة بالسودان** ، مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان،20-21 يناير 2008 ، ص17

انخفاض أسعار أسهمها وذلك لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات مما يجعل هذه الشركات قادرة على الصمود في فترة الأزمات .

ويمكن تلخيص أهمية الحوكمة بالنسبة لشركات في الشكل التالي:

الشكل رقم (3): أهمية الحوكمة في الشركات



المصدر: محسن احمد الخيضري، حوكمة الشركات، ط ع1 ، مجموعة النيل العربية ،2005،ص58.

الخلاصة أن تطبيق أي شركة لمفهوم الحوكمة يحقق لها العديد من المزايا منها:

1) تخفيض درجة المخاطر المتعلقة بالفضائح المالية والإدارية التي تواجهها الشركة.
2) زيادة درجة كفاءة أداء الشركة مما ينعكس على معدلات الربحية ودفع عجلة التنمية في المجتمع.
3) جذب الاستثمارات سواء كانت استثمارات محلية أو استثمارات أجنبية.
4) زيادة قدرة الشركة على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة.
5) زيادة الشفافية والدقة في القوائم المالية مما يترتب عليه زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
6) يتيح تقدم الشركة وجذب العديد من الاستثمارات المحلية والأجنبية إلى زيادة معدلات النمو وتحقيق التنمية الاقتصادية وزيادة فرص العمل والتشغيل في المجتمع والمساهمة في حل مشكلة البطالة التي تعاني منها معظم دول العالم.

2– أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:

وتضمن الحوكمة عدم قيام مجلس الإدارة بإساءة استخدام سلطته في الإضرار بمصالح المساهمين أو أي طرف من الأطراف المرتبطة بالشركة، كالموردين وحملة السندات

والمقرضين والدائنين والمستهلكين، كما تعمل الحوكمة على آلا تسيء الإدارة استغلال أموال المساهمين.

1) وتعمل الحوكمة على جعل مجلس [1] الإدارة مسئولا أمام الجمعيات العمومية وتجعل جميع قراراته محل تقييم حيث يجب أن يتم تحديد صلاحيات وواجبات مجلس الإدارة والمدرين التنفيذيين وكذلك تحديد طرق اختيار أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين مع تحديد الدور الرقابي والإشرافي لمجلس الإدارة على أعمال المديرين التنفيذيين.

2) وتعمل الحوكمة على تحقيق عدم التميز بين أصحاب المصالح في الشركة مع المحافظة على حقوق المساهمين القانونية في نقل ملكية الأسهم وفي الحصول على كافة المعلومات عن الشركة التي تؤثر على قراراتهم.

3) ومن ناحية أخرى ترتبط الشركة بمجموعة من الأطراف التي لها مصلحة بالشركة مثل الموردين والعاملين والبنوك المقرضة وحملة السندات التي أصدرتها الشركة والدائنين وكذلك العملاء والمستهلكين وجميعهم تربطهم مع الشركة علاقات والتزامات قوية، فضلا عن حاجتهم لضمان استمرار الحصول عليها وبالتالي لابد من الإفصاح عن كافة المعلومات الملائمة والمناسبة لهم في الوقت المناسب بما يمكنهم من اتخاذ القرارات المناسبة وحماية مصالحهم بصورة عادلة ومتساوية.

المطلب الثاني: نظام حوكمة الشركات

تتلخص مدخلات الحوكمة وكيفية تشغيلها ومخرجاتها فيما يلي:

★ **مدخلات النظام:** حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من [2] مستلزمات، وما يتعين توفيره لها من متطلبات، سواء كانت متطلبات قانونية، تشريعية،إدارية واقتصادية.

★ **نظام تشغيل الحوكمة:** ويقصد بها الجهات المسؤولية عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق، جهات الرقابة وكل أسلوب إداري داخل المؤسسة أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة،وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير إحكامها والارتقاء بفاعليتها.

[1] طارق عبد العال حماده، مرجع سابق،ص25.

[1] اشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظمة حوكمة الشركات**،المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات "تدقيق الشركات-تدقيق المصاريف والمؤسسات المالية – تدقيق الشركات الصناعية" ،القاهرة ،مركز المشروعات الدولية الخاصة، [2] يومي 24-26 سبتمبر،2005،ص05.

★ **مخرجات نظام الحوكمة:** الحوكمة ليست هدفا في حد ذاتها ولكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع، فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العملية والتنفيذية للمؤسسات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.

فالحوكمة أداة تسمح بتحسين الجوانب الآتية:

1. حماية حقوق المساهمين.
2. حماية حقوق أصحاب المصالح.
3. تحقيق الإفصاح والشفافية.
4. تأكيد المعاملة المتساوية والعادلة فيما بينهم.
5. تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة.

ومنه يمكن أن نستخلص أن نظام حوكمة المؤسسات يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية، والتشريعية، الإدارية والاقتصادية كمدخلات والتي تحكمها منهجيات وأساليب وتستخدم في ذلك آليات كالمراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، مجلس الإدارة، المنظمات المهنية والجهات الرقابية،والتي تتفاعل فيما بينها وهذا من اجل تحقيق مخرجات أو نتائج تعمل على إدارة المؤسسة ومراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.

المطلب الثالث: الأسباب الأساسية لظهور حوكمة الشركات

❖ **نظرية الوكالة:**

تعكس نظرية الوكالة سلوك أطراف متعاونة ترتبط بيعضها ضمن علاقة تعاقدية تكرسها شروط عقد التوظيف المبرم بين الملاك المؤسسة "المساهمين " من جهة وإدارة المؤسسة من جهة أخرى.

- جانيس وماكلينغ [1] (Jensen et mecklin) :"هي تعاقد بين عدة أطراف وفيه المالك أو الأصل(الموكل) يوكل أو يفوض أطراف آخرين (موكلين) من اجل تنفيذ المهام،بالتفويض تصبح لهم سلطة القرار".

[1] محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس–العرض–الإفصاح** ، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص100.

- فهي: عقد يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الموكل أو المساهم) شخصا اخر (الوكيل أو المسير) من اجل القيام بأعمال باسمه.بما يؤدي إلى تفويض (الموكل الرئيسي) جزء من سلطة اتخاذ القرار الوكيل.

حيث "تصف نظرية الوكالة المنشاة بها مجموعة من العلاقات التعاقدية، وان وجود المنشاة يتحقق من خلال واحد أو أكثر من العقود الاتفاقية وان عقود الاستخدام ماهي إلا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط المنشاة وبالتالي يمكن دراسة سلوك المنشاة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها.

❖ **فروض نظرية الوكالة**

ترتكز نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات[1] الأساسية من أهمها:

1. إن أطراف الوكالة (اصلاء ووكلاء) يتمتعون بالشد نسبيا وان تصرفاتهم مؤسسة على تعظيم منافعهم الذاتية.
2. إن أهداف الأصيل والوكيل غير متوافقة تماما وان هناك قدرا من التعارض في المنافع بينهما.
3. انه بالرغم من وجود تعارض في أهداف الوكلاء والاصلاء فان هناك حاجة مشتركة للطرفين في بقاء العلاقة أو المنشاة قوية في مواجهة المنشات الأخرى.
4. عدم تماثل المعلومات بين الأصل والوكيل، حيث هذا الأخير يمتلك الخبرة العملية والسيطرة على المعلومات المحاسبية ولديه خبرة في الاختيار من بين السياسات والتقديرات المحاسبية مما يعظم دالة منفعة على حساب الأصل.
5. يترتب على ماسبق ضرورة توافر قدر من اللامركزية للوكيل يمكنه من اتخاذ بعض القرارات والقيام ببعض التصرفات دون الرجوع للأصل.
6. أن الأصل لديه الرغبة في تعميم عقود للوكالة تلزم الوكيل يمكنه من اتخاذ بعض القرارات والقيام ببعض التصرفات دون الرجوع للأصل.

❖ **مشاكل الوكالة:**

1) مصادر مشكلات الوكالة:

⇦ عدم قدرة الرئيسي (المساهمين) على رقابة أداء العون (المسيرين).

⇦ عدم تناظر المعلومات، حيث أن العون لديه معلومات أكثر من الرئيسي، وحتى لو توفرت نفس المعلومات للرئيسي فانه قد لا يستطيع تفسيرها بنفس قدرة العون.

[1] حسام الين غضبان، **محاضرات في النظرية الحوكمة**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن–عمان،ص20.

- ⇦ عدم اكتمال العقود والتكاليف المرتبطة بها.

2) خصائص علاقة الوكالة:

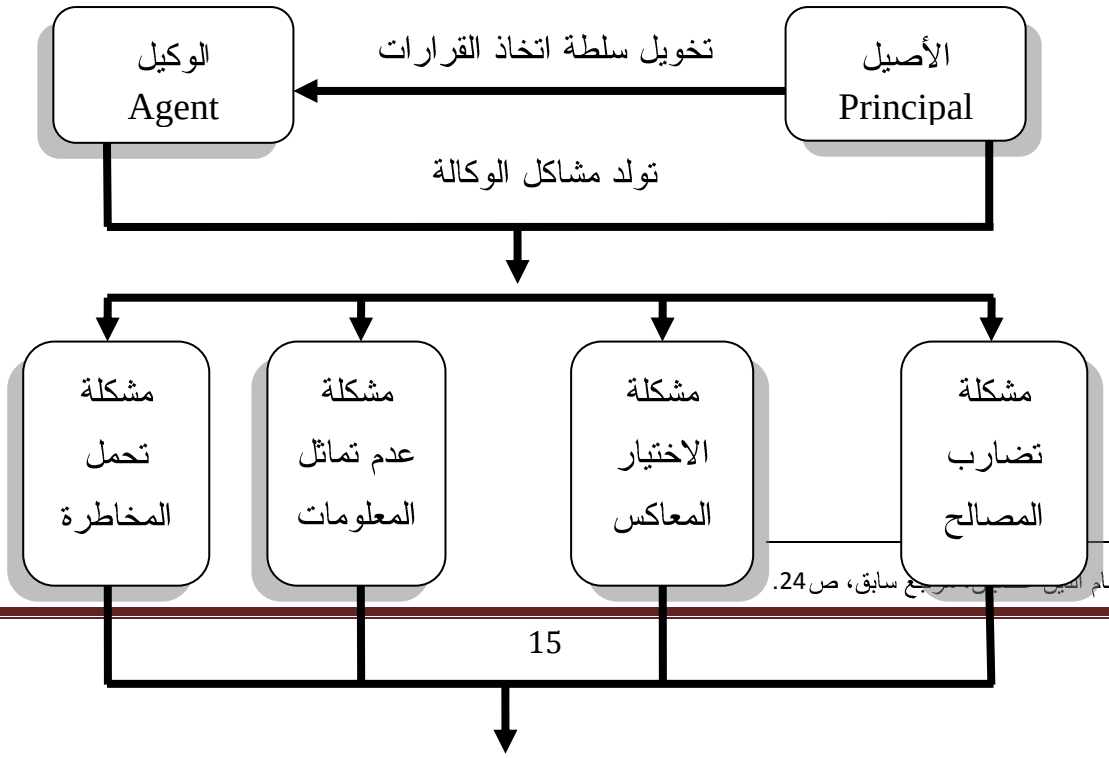
- ⇦ تقوم على السلطة.
- ⇦ عدم تناظر المعلومات.
- ⇦ تتعاطى خصوصا مع حقوق الملكية.

لقد أدى ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشا نتيجة تعارض المصالح بين الرئيسي (المساهمين) والعون (المسيرين) إلى زيادة اهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين[1] والحد من التلاعب المالي والإداري والذي قد يقوم به المسيرون بهدف تعظيم مصالحهم الشخصية، وذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركة.وبما أن نظرية الوكالة مرتبطة بنظرية حقوق الملكية فسوف نقوم نظرة على هذه النظرية.

❖ **مشاكل نظرية الوكالة:**

تعد نظرية الوكالة تعبير للعلاقة التعاقدية بين طرفين تتضارب أهدفهما وهما الرئيسي والعون، لذلك فهي تهدف إلى صياغة العلاقة بين هذين الطرفين بهدف جعل تصرفات الوكيل تنصب في تعظيم ثروة المالكين، ومن خلال هذه العلاقة تنشا العديد من المشاكل، لعدم وجود عقود كاملة. والشكل الأتي يوضح ذلك:

الشكل رقم (4): مشاكل نظرية الوكالة



[1] حسام الدين [illegible] مرجع سابق، ص24.

تؤثر في

المصدر: حسام الدين غضبان، محاضرات في نظرية الحوكمة، دار الحامد للنشر والتوزيع،الأردن"عمان"، ص24.

يتضح من هذا الشكل إن مشاكل الوكالة تبدو[1] واضحة، إذ من خلال علاقة العون مع الرئيسي تنشا علاقة تعاقدية ونتيجة لعدم وجود عقود كاملة تنشا مشاكل عدة سببها:

1) أن مجرد ربط أداء المدراء بالربحية المتحققة أو المبيعات يعد بحد ذاته وسيلة لتحقيق الكثير من أهداف العون دون تحقيق مصالح الرئيسي.
2) عدم معرفة الأسلوب أو الطريقة التي من خلالها يتمكن الرئيسي أن يتابع تصرفات العون، سيجعل المدراء أكثر سيطرة من المالكين على شؤون الشركة كافة.

وتعتبر مشكلة تضارب المصالح من أهم المشاكل التي تفرزها نظرية الوكالة، فكل من الرئيسي والعون شخصان يتميزان بالتصرف الرشيد ويقصد بذلك أن كلا منهم يعمل على تعظيم منفعة المتوقعة، إذ يعد ذلك بمثابة هدف يفسر تصرفات كل منهم فالمالكون سوف يعملون من اجل تعظيم ثروتهم وتحقيق مصالحهم الذاتية بشكل منفرد بالعائد المالي المتوقع الذي سيتولد من استثماراتهم في الشركة بواسطة المدراء. أما المدراء فسوف يعملون على تحقيق مصالحهم الذاتية بتعظيم عائدهم (ثروتهم) وكذلك بعدم بذل الجهد أو ماتسمى ب"وقت الراحة"، ولو كان ذلك على حساب مصلحة المالكين، فالمصالح الذاتية للمسير تمثل مكونات العائد المتوقع الذي سيحصل عليه من الشركة، وهي احد الدوافع والمؤثرات السلوكية للإدارة العليا، وقد تكون هذه المصالح جارية أو مصالح مستقبلية، كما أنها قد تتضمن منافع مالية وأيضا غير مالية، كما أن المسير قد يحصل على هذه المنافع بشكل مباشر أو غير مباشر.

إن سعي أطراف الوكالة (المالك والمسير) وراء تعظيم مصالحهم الشخصية، ومن ثم من المتوقع أن يقوم بتصرفات تؤثر سلبيا في مصلحة الطرف الأخر ومن ثم في قيمة المؤسسة

[1] بتول محمد نوري، علي خلف سليمان، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل الوكالة** ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الإبداع والتغير التنظيمي،جامعة البليدة، الجزائر، يومي 12–13 ماي 2010،ص ص 18،19.

واستمرارها، و هذا ما وضحه Watts and zimmerman بان كل طرف يعترف أن رفاهيته الشخصية تعتمد على ديمومة واستمرار المؤسسة، ولكن بنفس الوقت له الحافز لاتخاذ الأفعال التي تخص قيمة المؤسسة وفرصة الاستمرار.

وحسب كل من Fama et jensen فان تضارب المصالح يرجع اساسا إلى ثلاث أسباب رئيسية:

1) المالك لديه القدرة على تنويع حافظة الأنشطة البورصية الخاصة به وبالتالي فهو على استعداد لتحمل المخاطر المرتبطة بالاستثمار أكثر من المسير الذي يستغل أصوله المالية والمعرفية والثقافية في خدمة المؤسسة التي يسيرها.
2) الأفق الاقتصادي المساهمين أو الملاك يستند على المدى الطويل، بحيث يملون للاستثمارات بعيدة المدى على عكسي المسيرين الذي يحبذون الاستثمارات ذات المدى القصير.
3) المسيرين يعتبرون مركز التعاقدات لذلك فامتلاكهم للمعلومات يسمح لهم بمعالجتها بالكيفية التي توافق مصالحهم ولو كان ذلك على حساب الأطراف الأخذة.

❖ **نظرية حقوق الملكية:**

ترجع نظرية حقوق الملكية إلى[1] كل من Alchain et demetz سنة 1973.

✓ **منطلقات النظرية:**

1. كل تبادل بين الأشخاص هو تداول لحقوق الملكية عن أشياء معينة.
2. حقوق الملكية تمنح الحق والسلطة لاستهلاك، أو الحصول على دخل، أو التنازل على السلع أو الأصول الخاضعة لهذه الحقوق.
3. تبين نظرية حقوق الملكية كيفيات تأثير مختلف أشكال الملكية في آليات عمل الاقتصاد.
4. تفوق الملكية الخاصة على الأشكال الأخرى للملكية.

✓ **فرضيات النظرية:**

1. العقلانية الكاملة.

2. تعظيم المنافع.

3. المعلومة غير الكاملة وتكاليف المعلومة ليست معدومة.

4. السوق هو: المكان الذي تتجلى فيه تفصيلات الأشخاص.

5. سلوكات الأفراد تتأثر بالهياكل التي ترعرعت فيها.

[1] La belle, R. (2005), « Gouvernement d'entreprise :en jeux managériaux, comptables et financiers », Edition de Boeck, Bruxelles, Belgique, p43.

فحسب هذه النظرية ، المؤسسة هي مجموعة من الأصول غير البشرية ونميز بين أربعة أنواع من المؤسسات وهي:

1) المؤسسة الكلاسيكية.
2) المؤسسة العمومية.
3) المؤسسة المسيرة ذاتيا.
4) المؤسسات المغلقة الاسم وهو: الشكل المفضل لنظرية الوكالة.

حقوق الملكية هي:

1) حق الاستعمال Usus.
2) حق الاستفادة من دخل الاصل Fructus.
3) حق التنازل للغيرAbusus .

⇦ تسمح هذه الحقوق ب:

- ✓ إمكانية الاستهلاك.
- ✓ إمكانية الحصول على دخل.
- ✓ إمكانية التنازل للغير.
- ✓ قابلية القسمة.

كما نميز نظرية حقوق الملكية بين مجموعة من الملكيات[1]:

- الملكية الخاصة .
- الملكية الجماعية: وتكون في شركات المساهمة .
- الملكية العمومية: تكون في الشركات المملوكة للدولة.
- الملكية التعاونية: تكون في الجمعيات.
- الملكية المشتركة.
- الملكية البلدية: تكون في المؤسسات التابعة للجماعات المحلية.

تعرف نظرية حقوق الملكية تكاليف المعاملات بأنها: "تكاليف تبادل وفرض واحترام حقوق الملكية.

❖ **نظرية تكاليف المعاملات:** حسب R.Coase فان تكاليف [2] التنظيم والإنتاج التي تتحملها المؤسسة عن طريق آلية السوق، حيث يتم التنسيق بين الأفراد عبر السوق بالية السعر، لكن

[1] Parrat, F. (1999),« Le gouvernent d'entreprise, ce qui a déjà changé, ce qui va encore évoluer», Edition Maxima, Paris, France, p28.

[2] عبد المليك مزهودة، **محاضرات في مقياس تحليل المنظمات** ، سنة ثالثة إدارة أعمال ل م د، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية، 2008/2007،ص22.

المؤسسة تكاليف تسمى "تكاليف المعاملات"، والتي تتمثل في تكاليف التفاوض، تكاليف البحث عن المعلومة...، والمؤسسة تتطور وتنمو مادامت تكاليف المعاملات اكبر من تكاليف التنظيم الداخلي.

أكمل Williamson أعمال Coase حيث بناءا على أعماله أسس تيار المؤسساتيين الجدد، فقسم تكاليف المعاملات إلى:

- تكاليف قبلية :تتمثل في تكاليف إبرام العقود...
- تكاليف بعدية: تتمثل في تكاليف إدارة العقود.

✓ **مصادر تكاليف الصفقات:**

⇦ العقلانية المحدودة: أي اختيار حل مرضي وليس امثل.

⇦ عدم تناظر المعلومات: ومنه عدم اكتمال العقود.

⇦ السلوك الانتهازي:يؤدي إلى الضرر المعنوي نتيجة لغياب الثقة.

⇦ خصوصية الأصول: كلما كان الأصل خاصا كلما كانت علاقة التبعية بين الأفراد مهمة وبالتالي ارتفاع درجة الأضرار في حالات السلوك الانتهازي ، ويقصد بان يكون الأصل خاصا أو مميزا عندما لا يكون إلا في إطار صفقة معينة،وإذا ستخدم في صفقة أخرى فسيكون ذا تكاليف أكثر.

✓ **أنماط الحوكمة:**

حسب[1] ويليامسون تضبط التعاملات الاقتصادية بالآليات التالية:

1) السوق: بالمفهوم الكلاسيكي هو نظام الأسعار ، والمؤسسات تتنافس في السوق على الزبائن أو الموارد.

2) السليمة: ويقصد بها المنظمة أو المؤسسة، تتميز السليمة في ضبط التعاملات باستعمال الأوامر والسلطة.

3) الشكل الهجين: وهي الآلية التي تمزج بين الشكلين السابقين.

تتحدد خصائص المعاملات بمجموعة من الفرضيات هي:

1. السلوك الفردي.

2. المعاملات نفسها.

3. الحوافز والأدوات البيروقراطية.

[1]Ajad, N. (2003) ,« Contrat, confiance et gouvernance: le cas des entreprises publiques agroalimentaires en Algérie», thèse présentée pour obtenir le grade docteur, option science économique, Université Montpellier l , France, p95.

يمكن تحديد تكاليف المعاملات حسب كل من نظام الحوكمة والخصائص كما يبينه الجدول:

الجدول(1): تحديد تكاليف المعاملات حسب نظام الحوكمة وخصائص المعاملات.

الخصائص / نمط الحوكمة	السوق	العقود	السليمة
السلوكية	3	2	1
خصائص العقود	3	2	1
أدوات التسيير: الحوافز و الأدوات البيروقراطية	1	2	3

1 تكاليف منخفضة 2 تكاليف متوسطة 3 تكاليف مرتفعة

المصدر: حسام الدين غضبان، محاضرات في نظرية الحوكمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن "عمان"، ص29

المطلب الرابع : مبادئ حوكمة الشركات

وتمثل هذه المبادئ العمود الفقري لحوكمة [1] الشركات، فقد حازت على اهتمام مختلف الهيئات والتنظيمات ذات الصلة بتطبيق الحوكمة مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بنك التسويات الدولي (BIS) ،المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO) علاوة على اهتمام الباحثين، والكتاب فلقد تعددت هذه المبادئ واختلفت من جهة لأخرى، ولكن أكثرها قبولا واهتماما هي مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) .

تهدف مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن أل (OECD) وفق النسخة المحدثة في عام 2004، إلى عرض معايير للممارسات المثلى الشائعة، بحيث يمكن لبلدان ذات ثقافات مختلفة الاتفاق عليها دون أن تكون إلزامية وتفصيلية بشكل مرهق. و يمكن تطبيق المبادئ بغض النظر عن مستوى تمركز الملكية، أو نموذج التمثيل في مجلس الإدارة، أو إتباع القانون المدني أو العام في البلد المعني.

على كل تتعلق المبادئ بالشركات المدرجة بشكل أساسي، لكن يمكن أن تكون أداة مفيدة لتحسين حوكمة الشركات غير المدرجة في البورصة. وتم ترتيب هذه المبادئ لتدور حول ستة مبادئ أساسية هي:

- **المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات**

حيث تعمل الحوكمة على ضمان شفافية [2] وكفاءة الأسواق بما يتوافق وحكم القانون، مع تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنفيذية وهذا مايؤدي إلى التأثير الايجابي على الأداء الاقتصادي الشامل، ونزاهة الأسواق، والحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق، وتشجيع

[2] كنان نده، **مبادئ حوكمة الشركات في سورية "دراسة مقارنة لمصر والأردن** " مجلة جامعة دمشق العلوم الاقتصادية والقانونية،المجلد 26، العدد2،2010،ص582 .

[1] عبد المجيد قدي، **إمكانية تطبيق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص الحوكمة في البلاد العربية**، " دراسة الجزائر كنموذج" جامعة الجزائر ص10

قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية. كما تعمل على جعل المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة المؤسسات في نطاق اختصاص تشريعي ما،متوافقة مع حكم القانون، وذات شفافية، وقابلة لتنفيذ. ويتحقق هذا المبدأ من خلال[1]:

1. وضع إطار الحوكمة بحيث يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، ونزاهة السوق.
2. يجب أن تكون المتطلبات التنظيمية والقانونية للحوكمة متوافقة مع أحكام القانون وقابلية للتنفيذ.
3. ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات وفق اختصاص تشريعي ما، ومحدد بشكل يضمن خدمة المصالح العامة.
4. أن يكون لدى جهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا عن أن أحكامها وقراراتها يجب أن تكون في المناسب وشفافة مع توفير الشرح التام لها.

- **المبدأ الثاني: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية**

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة[2] الشركات حماية حقوق المساهمين.

⇦ تشمل الحقوق الأساسية للمساهمين على مايلي:

1) تامين أساليب تسجيل الملكية.
2) نقل أو تحويل (ملكية الأسهم).
3) الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة.
4) المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.
5) انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.
6) الحصول على حصص من أرباح الشركة.

⇦ للمساهمين الحق في المشاركة، وفي الحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في الشركة، ومن بينها:

[2] هاني محمد خليل ، **مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين** ، مذكرة لاستكمال متطلبات نيل الماجستير، تخصص محاسبة وتمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2009،ص31.

[2]OECD Priniciples and Annotations on Corporate Govemance, Arbic translation, pp 7, 36.

1) التعديلات في نظام الأساسي أو في مواد تأسيس الشركة أو في غيرها من الوثائق الأساسية للشركة.
2) طرح أسهم إضافية .
3) أية تعاملات مالية غير عادية قد تسفر عن بيع الشركة.

- ⇦ ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين،كما ينبغي إحاطتهم علما بالقواعد، التي تحكم اجتماعات المساهمين.
- ⇦ يتعين الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن إعداد معنية من المساهمين ممارسة درجة من الرقابة لا تتناسب مع حقوق الملكية التي بحوزتها.
- ⇦ ينبغي السماح لأسواق الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال ويتسم بالشفافية.
- ⇦ ينبغي أن يأخذ المساهمون "من بينهم المستثمرون "المؤسسون" في الحسبان التكاليف والمنافع المقترنة بممارستهم لحقوقهم في التصويت.

- **المبدأ الثالث: المعاملة المتكافئة للمساهمين**

ينبغي أن يضمن إطار الحاكمية[1] المؤسسية المعاملة لكافة المساهمين، بما فيلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب. وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم. وعليه:

يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة.

- ⇦ ينبغي أن يكون للمساهمين "داخل كل فئة" نفس حقوق التصويب، فكافة المساهمون يجب أن يتمكنوا من الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت مبكرا وفي الوقت المناسب لضمان حقوق المساهمين.
- ⇦ يجب أن يتم التصويت بواسطة الأمناء المفوضين بطريقة متفق عليها من أصحاب الأسهم.
- ⇦ ينبغي أن تكفل العمليات والإجراءات الشركة عن ارتفاع في تكلفة التصويت.
- ⇦ يجب منع تداول الأسهم بصورة لاتتسم بالإفصاح أو الشفافية.ينبغي أن يطلب من مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم أو بذويهم قد تتصل بعمليات أو تمس الشركة.

- **المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح**

[1] عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح عشماوي، **الحوكمة المؤسسية** ،مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة،مصر، 2008،ص ص41،42.

وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك [1] لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة. ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.

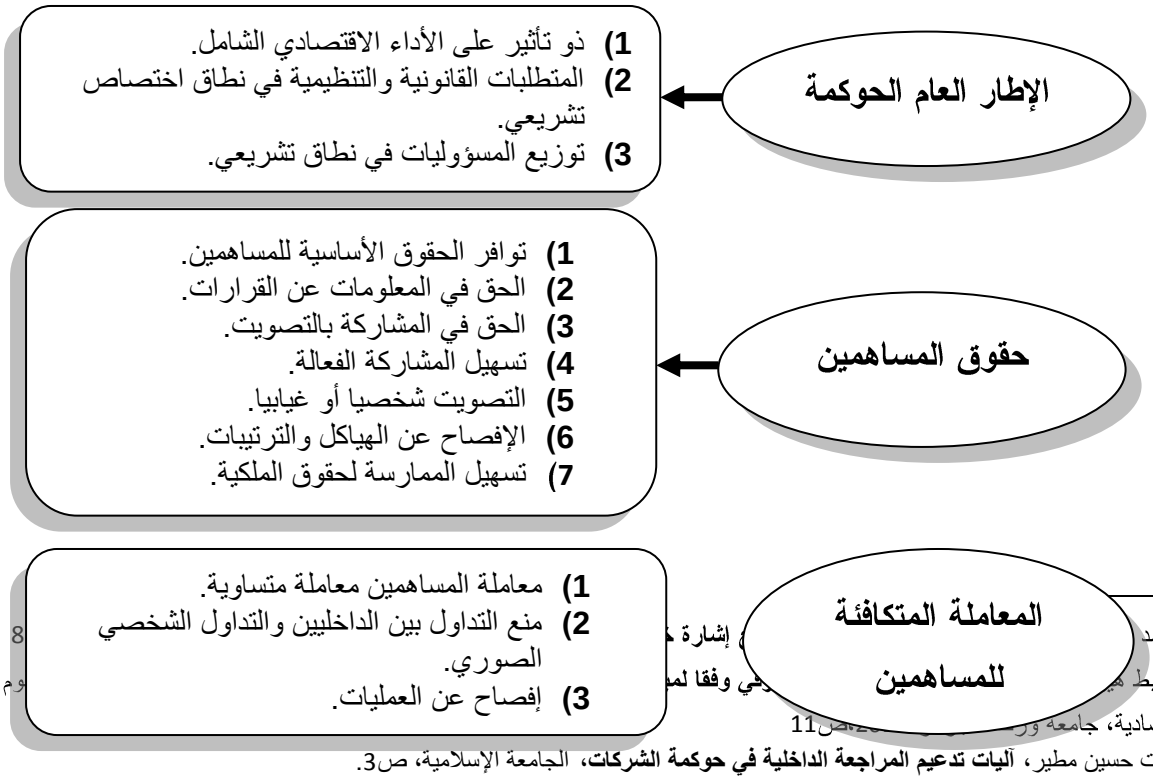
- **المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية**

يجب أن يضمن إطار الحوكمة المؤسسية [2] الإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب خول كل الموضوعات الهامة المرتبطة بالمؤسسة بما في ذلك الوضعية المالية، الأداء، حقوق الملكية وحوكمة المؤسسة. وبالتالي فان الإفصاح الحقيق الذي يتم في الوقت المناسب يجب أن يشمل كافة الأحداث الجوهرية المتعلقة بالشركة، إضافة إلى المعايير المحاسبية والمالية التي تتبعها الشركة في تقييم الأداء، مع مراعاة وجوب أن توفر قنوات نشر المعلومات طريقة عادلة للوصول للمعلومات التي تهتم كافة المستثمرين في الوقت المناسب.

- **المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الدارة**

يجب أن تتضمن مبادئ حوكمة الشركات [3] مسؤوليات مجلس الإدارة بحيث أن تكون واضحة ومحددة ومعلنة سواء من حيث الصلاحيات والمسؤوليات والحقوق والواجبات والمزايا والأجور والمكافآت، ومن أهم مسؤوليات المجلس مراجعة وتوجيه إستراتجية الشركة ووضع الموازنات السنوية والإنفاق الرأسمالي، وخطط النشاط ومراجعة الأداء وإدارة المخاطر وضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة. ويستخلص مما سبق انه يمكن عرض المبادئ الأساسية للحوكمة وفق الشكل الأتي:

الشكل رقم (5): مبادئ حوكمة الشركات

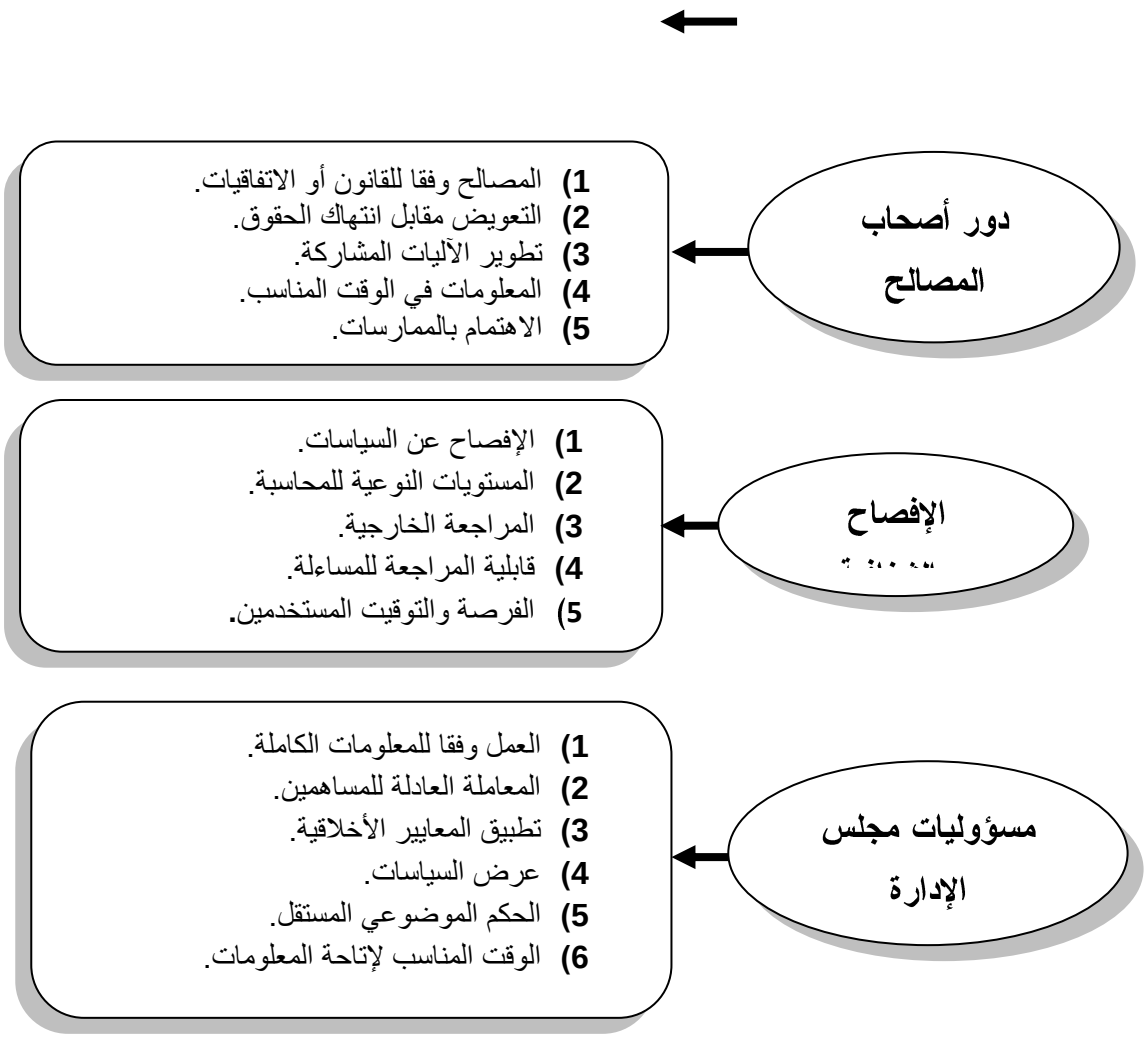


[1] محمد ... إشارة ...

[2] مرابط ... وفقا لم...

الاقتصادية، جامعة ورقلة، ص11

[3] رأفت حسين مطير، **آليات تدعيم المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات**، الجامعة الإسلامية، ص3.



المصدر:عطا الله وراد خليل، محمد عبد الفتاح عشماوي، "الحوكمة المؤسسية"، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة–مصر،2008، ص57.

➢ المبحث الثالث: الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات

يختلف تطبيق حوكمة الشركات من اقتصاد إلى آخر، رغم أن هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة محددات الحوكمة و الآليات المعتمدة فيها، لذا سنتطرق لمحددات الحوكمة ثم الآليات التي تسمح بتطبيق الحوكمة.

المطلب الأول: محددات الحوكمة

هناك نوعين من المحددات التي تؤثر في تأسيس و تنفيذ إطار الحوكمة المؤسسية، يمكن إظهارها على الشكل الآتي:

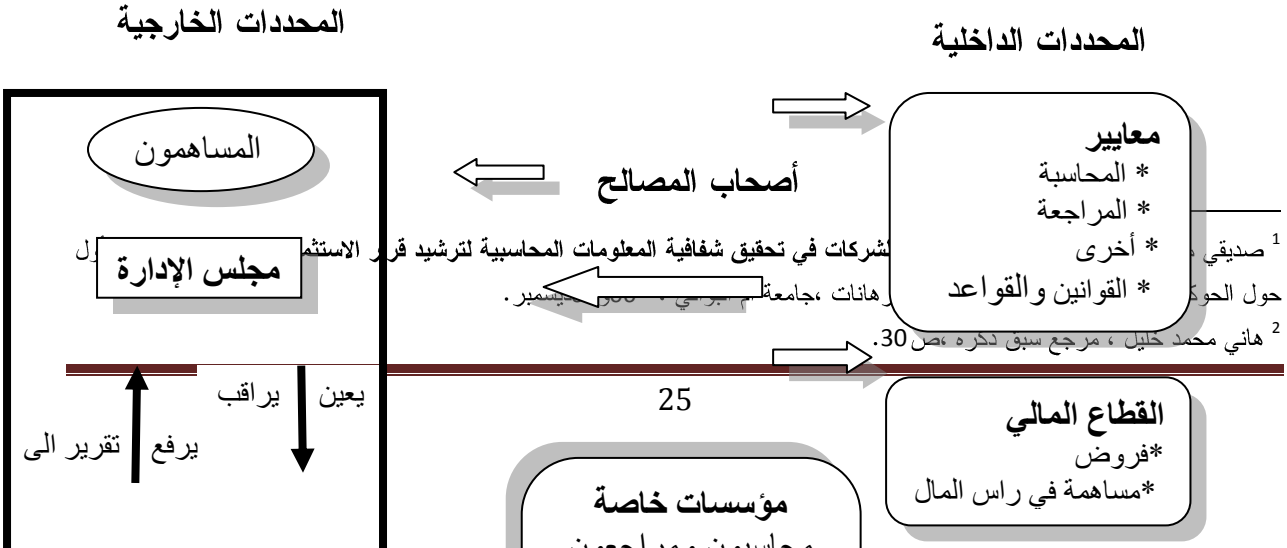
- **المحددات الخارجية:**

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي[1] يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم المشروعات ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها)، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني الاستشارات المالية والاستثمارية.

وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

- **المحددات الداخلية:** وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدى توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة[2].

الشكل رقم (6): محددات الحوكمة



[1] صديقي د
حول الحوك
[2] هاني محمد خليل ، مرجع سبق ذكره ،ص30.

المصدر: Iskander, M. and Chamlou, N. (2002). Corporate Governance: A Framework for mplementation. P122, Fig. 6. 1.
Published in: Globalization and Firm Competitiveness in the Middle East and North Africa Region, edited by: S. Fawzy. Washington: World Bank

المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات

يتم تطبيق الحوكمة من خلال مجموعة من الآليات صنفت إلى آليات حوكمة داخلية وأخرى خارجية. سيتم تناول هذه الآليات بشكل مختصر وكما يأتي:

❖ **أولا: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:**

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة. ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يأتي:

مجلس الإدارة:

يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ انه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين و إعفاء ومكافأة الإدارة العليا كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة.

ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة

اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح[1] عن ذلك.

التدقيق الداخلي:

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ إنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة. حيث يقوم المدققين الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوك للدولة و تقليل مخاطر الفساد الإداري المالي.

فقد أكدت لجنة كادبير Cadbury committee على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير، ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها.

❖ ثانيا: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات:

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر احد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق قواعد الحوكمة، ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي:

منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري

تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) احد الآليات المهمة لحوكمة الشركات. حيث إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو إنها غير مؤهلة)، فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس. إذن إن منافسة سوق المنتجات (أو Labor Market الخدمات) تهذب سلوك الإدارة، وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا، وهذا يعني إن إدارة الشركة إلى حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين انه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس[2] أو التصفية.

الاندماجات و الاكتسابات Mergers and Acquisitions

[1] محمد محمود، **دور اليات الحوكمة في مكافحة الفساد المالي**، مقال منشور
http://auditorshassanmahmoud.blogspot.com/2011/12/blog-post_3325.html14/1/2015

[2] عباس حميد التميمي، **آليات الحوكمة في الحد من الفساد الإداري والمالي في الشركات المملوكة للدولة** . 2009 ،ص16

مما لاشك فيه إن الاندماجات و الاكتساب من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم. و هناك العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى إن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال)، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتساب أو الاندماج.

أما في الشركات المملوكة للدولة فتشيرOECD إلى إن الحكومة الصينية على سبيل المثال قد استفادت من هذه الآلية، وذلك بعد إعطاء هذه الشركات قدرا من الاستقلالية في اتخاذ قراراتها ومنها قرارات الاكتساب والاندماج، ولكن تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقها كمالك للأسهم جراء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات.

- **التدقيق الخارجي: External Auditing**

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة، إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام.

ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (Institute of ternaluditiors)IIA على أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف Oversight، التبصرInsight، والحكمة Foresight.

- ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن تعمله ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي.
- أما التبصر فانه يساعد متخذي القرارات، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات، العمليات والنتائج.
- وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة.

ولانجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المدققون الخارجيون التدقيق المالي، وتدقيق الأداء، والتحقق والخدمات الاستشارية.

- **التشريع والقوانين**

لقد أثرت بعض التشريعات[1] على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم. فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbanes-Oxly Act متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل بزيادة عدد

[1] عباس حميد التميمي،مرجع سابق،ص20

أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي (CFO) ومدير الشؤون المالي (CEO) الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة. كما أناط مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لزبائنها بلجنة التدقيق.

❖ **ثالثا : آليات حوكمة خارجية أخرى Another Corporate Governance Mechanisms**

هناك آليات حوكمة خارجية أخرى فضلا عن ما تقدم ذكره، تؤثر على فاعلية الحوكمة بطرق هامة ومكملة للآليات الأخرى في حماية مصالح أصحاب المصالح في الشركة.

ويذكر Cohen et al إنها تتضمن (ولكن لا تقتصر على) المنظمين، المحللين الماليين وبعض المنظمات الدولية، فعلى سبيل المثال تمارس منظمة الشفافية العالمية ضغوطا هائلة على الحكومات والدول، من اجل محاربة الفساد المالي والإداري، وتضغط منظمة التجارة العالمية (WOT) اجل تحسين النظم المالية والمحاسبية، وفي قطاع البنوك، تمارس لجنة بازل ضغطا من اجل ممارسة الحوكمة فيها.

المطلب الثالث: الإطار التشريعي لحوكمة

حتى يكون للضوابط الداخلية لحوكمة الشركات اثر [1] ملموس كما اشرنا سابقا على اقتصاديات الدول وخاصة النامية منها لابد من توفر مجموعة من التشريعات التي نوردها في مايلي:

حقوق الملكية والعلاقات السليمة مع أصحاب المصالح

✓ **حقوق الملكية**

احد التشريعات الأساسية والأكثر أهمية لإنشاء اقتصاد ديمقراطي قائم على أساس السوق ولوضع إجراءات عمل حوكمة المؤسسات هو نظام حقق الملكية، الذي ينشيء حقوق الملكية الخاصة ويضع معايير بسيطة وواضحة تحدد على وجه الدقة من يملك ماذا وكيف يمكن تجميع أو تبادل هذه الحقوق (عن طريق العمليات التجارية مثلا)، و معايير لتسجيل المعلومات مثل : الملاك القانونيين للعقار، وما إذا كان العقار مستخدما بضمان قرض ...الخ بطريقة مرتبة زمنيا وذات تكلفة معقولة، أي

[1] كاثرين كوتشا هليلينغ وآخرون ،ترجمة سمير كريم، حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين ، الطبعة 3، واشنطن ،مركز المشروعات الدولية الخاصة 2003 ،ص14

قاعدة بيانات متكاملة، يمكن وصول الجمهور إليها، كما انه من الأمور الأساسية إن تعمل هذه التشريعات على حماية الموردين والدائنين، أصحاب الأعمال وغيرهم.

✓ **العلاقات السليمة مع أصحاب المصالح**

يمكن لأعضاء القطاع الخاص مثل اتحاديات العمل والغرف التجارية أن يلعبوا دورا هاما في تشجيع حوكمة المؤسسات، كما هو الحال في كثير من الدول المتقدمة، وذلك عن طريق وضع دساتير محلية للسلوك والممارسات الأخلاقية للأعمال تقوم على أساس العدالة والوضوح، الشفافية وقابلية المحاسبة عن المسؤولية، ومحاربة الفساد الاقتصادي، وقد عمل مركز المشروعات الدولية الخاصة ومازال يعمل مع عديد من منظمات القطاع الخاص حول العالم لوضع وتنفيذ مجموعات من أفضل الممارسات المحلية للأعمال.

كما انه هناك فكرة خاطئة وهي أن هدف تحقيق الأرباح يتعارض الأكثر نجاحا في العالم أن الأمر ليس بهذه الصورة على الإطلاق لكثير من الأسباب، منها أن العمل بوضح ووفق قواعد مسؤولية بين الأطراف بغض النظر عن وضعيتهم في المؤسسة، والشفافية مع القابلية للمحاسبة اتجاه كل من المساهمين وأصحاب المصالح، يؤدي لأكثر من مجرد تحسين سمعة للمؤسسة واجتذاب المستثمرين[1]، إذ انه يعي للمؤسسة ميزة تنافسية وحقيقة الأمر إن المؤسسات تعتمد على أصحاب المصالح كي يقدموا لها على سبيل المثال سلسلة من المدخلات الأساسية مثل السلع والخدمات في شكل عمالة وأجزاء وتوريدات وفقا لأسس متوقعة، ويؤدي توفق توريد تلك السلع والخدمات إلى إلحاق الضرر بقدرة المؤسسة على العمل وبيع منتجاتها، وهذا ما يمكنها من البقاء وتحقيق الأرباح، ومن ثم فان المحافظة على العلاقات الحسنة مع أصحاب المصالح يحقق أفضل مصلحة مشتركة في الأجل الطويل.

أدرك مديرو المؤسسات وأعضاء مجالس الإدارة بهذا في السنوات الأخيرة حيث أن إشراك المسير لأفراد مؤسسته في اتخاذ القرارات تعتبر احد أهم الصفات الواجب توفرها في المسير، فعلى سبيل المثال: فقد سعت بعض المؤسسات في أواخر الثمانينيات وأوائل التسعينات إلى تخفيض التكاليف عن طريق فصل كبار العاملين ذوي المرتبات العالية وتعيين موظفين جدد اقل تدريبا يتقاضون مرتبات اقل.

وباختصار فان المؤسسات التي تتعامل بوضوح مع أصحاب المصالح وتضمهم معها في عملية اتخاذ القرار تقلل إلى أدنى حد من مخاطر استخدام أصحاب المصالح لقوتهم في انتزاع الموارد من المؤسسة عن طريق تقاضيهم لمبالغ باهظة مقابل بعض المدخلات المتخصصة، سواء أكانت تلك المداخلات عبارة عن أجزاء أو قطع غيار أم كانت معونة فنية أو عن طريق الإخلال في الالتزام بالتعاقدات، وسيدرك أصحاب المصالح سريعا أن حقوقهم تتعمد في جزء منها على أداء المؤسسة

[2] كاثرين كوتشا هليلينغ وآخرون مرجع سلبق، ص23

وبالمثل فان مدير والمؤسسات وأصحابها سيدركون بسرعة أن أداء مؤسساتهم يعتمد جزئيا على العلاقات الجيدة مع أصحاب المصالح.

- **إجراءات خصخصة، نظم ضريبية، قضائية ومحاسبية شفافة**

✓ **إجراءات خصخصة تتسم بالعدالة والشفافية**

الملاح أن الطريقة التي تتم بها خصخصة المؤسسات لا تؤثر في هيكل الملكية فحسب، بل تعكس أيضا ثقافة الدولة الخاصة المؤسسة، ومن ثم فان وجود قواعد وإجراءات واضحة المعلم ودقيقة وشفافة تنص على كيفية وتوقيت إجراء خصخصة المؤسسات يعتبر أمرا سلبيا، ومن الممكن أن تؤدي نظم الخوصصة السيئة إلى تخريب والتأثير سلبا على بيئة ومحيط الأعمال.

✓ **نظم ضريبة واضحة وشفافة**

ينبغي إصلاح النظم الضريبة حتى تتميز [1] بالوضوح والبساطة والدقة، كما أن قوانين ولوائح الضرائب ينبغي أيضا أن تتطلب قدرا كافيا من الإفصاح عن البيانات المالية، وينبغي أن يجرى تنفيذها بصورة دائمة بفاعلية وفي أوقات محددة.

✓ **وجود نظام قضائي مستقل ويعمل بشكل جيد**

يعتبر النظام القضائي المستقل الذي يعمل بشكل جيد واحد من أهم المؤسسات في الاقتصاد الديمقراطي القائم على أساس السوق، ولا يمكن لأي من الإجراءات الضرورية التي تم وصفها فيما سبق أو سيتم وصفها فمايلي أن تحقق أي اثر مالم يكن هناك نظام قضائي سليم يسهر على تنفيذ القوانين باستمرار وبكفاءة وعدالة وفي هذا الصدد فان الآليات المذكورة فيمايلي: يمكن أن تساعد على تقوية النظام القضائي الجزائري.

- حماية القضاة من التهديد بالانتقام، وذلك حتى لا يؤثر الخوف في عملية اتخاذ قراراتهم، كذلك اختيار الصحيح للقضاة.
- يمكن تدعيم الهيئة القضائية عن طريق توفير الموارد المالية والفنية اللازمة لإدارة العملية القانونية بسرعة وكفاءة، كما يمكن تنفيذ إجراءات فعالة لمناهضة الفساد عن طريق تحديد النصوص القانونية والتنظيمية والتنسيق فيما بينها وتوضيح القوانين الخاصة بتضارب المصالح .
- تقديم وترقية الموظفين بناء على معايير مهنية قابلة للاختيار (بناءا على اختبارات موحدة).
- تقديم تدريب مهني للعاملين على أساس أحدث التكنولوجيات.

[1] اشرف جمال الدين، **حوكمة الشركات في مصر: خطوات نحو التطبيق، منشورات مركز المدرين** ، مصر،2005،ص4

- دفع المرتبات المناسبة حتى يمكن جذب الأفراد المهنيين المؤهلين الأكفاء ولمنع تقاضي الرشاوى.
- تقديم فرص لتثبيت الموظفين بناء على الأداء و ليس على أساس الانتخابات الدورية.

✓ **نظم محاسبية شفافة**

تسمح هذه النظم بالحصول على قوائم مالية شفافة للمؤسسة وتقدم في وقتها ويعتمد عليها، على أن يتم مراجعة هذه النظم على أساس معايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) وهو ما يسمح بتسهيل عمليات المقارنة بين المؤسسات، مع ضرورة إلزام المؤسسات على ممارسة قواعد سليمة لإدارة المؤسسات وتصميم نظم داخلية مناسبة للرقابة وتقديم التقارير، وهذا ما تتطلبه أسواق الأسهم والسندات.

تزداد أهمية حوكمة المؤسسات لضمان المساءلة والشفافية في العمليات المتعلقة بإدارة الأعمال، وهذا ما أدى بالجزائر إلى إصدار مشروع النظام المالي المحاسبي الجديد والذي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS) والذي تم تطبيقه في مطلع عام 2010، حيث صدرت في الجريدة الرسمية قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها، وهذا كدعامة لتطبيق حوكمة المؤسسات.

➲ إصلاح الإدارات، الأجهزة الحكومية وإنشاء آليات للمشاركة

✓ **إصلاح الإدارات والأجهزة الحكومية**

يتم إصلاح الإدارات والأجهزة الحكومية التي أصبحت دون[1] الكفاءة المطلوبة مع وجود البيروقراطية عن طريق التنسيق بين إجراءات العمل الداخلي في تلك الأجهزة مع تبسيطها وتقييم أداء هذه الأجهزة بانتظام طبقا لمعايير واضحة ومحددة تماما وتنفيذ إجراءات لتحسين الأداء الضعيف فورا وبشكل شامل في الجهات التي تحتاج إليها.

✓ **إنشاء آليات للمشاركة**

يتطلب إنشاء الإطار المؤسسي للحوكمة وجود آليات للمشاركة وهذا بإصلاح الكثير من القوانين واللوائح الموجودة أو وضع قوانين ولوائح جديدة بدلا منها وهذا عن طريق إنشاء جمعيات ومنظمات مهنية لكل قطاع، وحتى يمكن ضمان أن يعمل هذا الإطار بجدية فإنه يجب أن يكون لدى المواطنين الفرصة للمشاركة في تشكيل هذا الإطار وفي عملية وضع مختلف السياسات الحكومية والعمليات التشريعية.

➲ قطاع مالي جيد التنظيم

[1] بشير مصيطفي، **إقامة الحكم الصالح من خلال مكافحة الفساد**، ورقة مقدمة للملتقى الدولي السادس للاقتصاديين الجزائريين حول الحكم الصالح ، الجزائر ، 2006 ،ص 6

يعتبر وجود قطاع مالي صحيح وسليم أحد الركائز الأساسية المدعمة لسلامة عمل سوق الأوراق المالية وقطاع المؤسسات المالية، ويوفر القطاع المصرفي رأس المال اللازم والسيولة لعمليات المؤسسات ونموها، ويعتبر وجود الحوكمة الجيدة في النظام المصرفي أمرا هاما، وفضلا عن هذا فإن تحرير الأسواق المالية قد أدى إلى تعريض البنوك لقدر أكبر من التذبذبات وإلى مخاطر ائتمانية جديدة.

بالإضافة إلى ضرورة وجود شروط ومتطلبات رشيدة وممارسات فعالة للإشراف المصرفي، ويقدم لنا بنك التسويات الدولية (Bank For International Settlements–BIS) مجموعة من المعايير الممارسات التي يمكن تعديلها وفقا للنظم القومية المختلفة، ويقدم الإطار المقترح الجديد لكفاية رأس المال قدرا أكبر من الأساليب القياسية، ذات مرونة أكبر لتقييم مدى كفاية رأس المال والمخاطر، وذلك حتى يتم التوفيق بين المتطلبات القانونية والتنظيمية لرأس المال وبين المخاطر التي يتعرض لها، ويقوم الإطار المقترح على أساس ثلاث ركائز كما يلي:

- ✓ **الشروط الخاصة بالأسواق المالية**

ويتطلب سوق الأوراق المالية الذي يتصف بالكفاءة ما يلي:

- وجود قوانين تحكم كيفية إصدار المؤسسات للأسهم والسندات وتداولها، وتنص على مسئوليات والتزامات مصدري الأوراق المالية ووسطاء السوق (السماسرة، والشركات المحاسبية، ومستشاري الاستثمار) والتي تقوم على أساس الشفافية والعدالة، ومن المهم أيضا وجود القوانين واللوائح التي تحكم عمل صناديق المعاشات.
- وجود متطلبات للقيد في بورصات الأوراق المالية تقوم على أساس معايير الشفافية والإفصاح الشديد مع وجود سجلات مستقلة للأسهم.
- وجود قوانين تحمي حقوق مساهمي الأقلية.
- وجود هيئة حكومية مثل لجنة الأوراق المالية تضم منظمين مستقلين مؤهلين ذوي سلطة تمكنهم من تنظيم عمليات الأوراق المالية الخاصة بالمؤسسات وتنفيذ قوانين الأوراق المالية ، وقد قامت المنظمة الدولية للجان الأوراق (IOSCO) بوضع سلسلة من المعايير المفيدة لإنشاء أسواق للأوراق المالية تتسم بالعدالة والكفاءة والسلامة.

- ✓ **الأسواق التنافسية**

يعتبر وجود الأسواق التنافسية أحد العناصر الهامة في الرقابة الخارجية على المؤسسات حيث ترغمها على تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد الإنتاجية وعقلانية توجيه استغلال الكفاءات

البشرية خشية ضياع أو تخفيض حصتها السوقية، ويؤدي نقص وجود الأسواق التنافسية[1] إلى تثبيط عزيمة الإقدام على تنظيم الأعمال، ويعزز الفساد ويؤدي إلى خفض الإنتاجية، ولهذا السبب فإن من الأمور الحاسمة أن تؤدي القوانين واللوائح إلى إنشاء بيئة تجارية تتسم بالوضوح وتكون تنافسية في ذات الوقت.

ويمكن للحكومات القيام بذلك من خلال :

- إزالة عوائق الدخول إلى الأعمال.
- إصدار القوانين الخاصة بالمنافسة والمناهضة للاحتكار.
- إلغاء العوائق الحمائية بما في ذلك حماية الاحتكارات.
- إلغاء نظم المعاملة التفضيلية مثل الإعانات والحصص والإعفاءات الضريبية.
- إنشاء أولويات تجارية واضحة.
- إزالة القيود المفروضة على الاستثمار الأجنبي المباشر والصرف الأجنبي.

لقد سعت الجزائر نحو الإصلاح المالي[2] بتحديث البنوك التجارية وفق استراتيجيات بدأت منذ 1988 بالسعي نحو استقلال البنوك، إصدار قانون النقد والقرض واعتبار القطاع المصرفي هو العامل الرئيسي للانتقال نحو اقتصاد السوق. إلا أنه مازالت البنوك الجزائرية لم تلعب الدور الحقيقي في عملية الوساطة المالية لذلك لابد من القيام بتحديثها نظرا للتطور المستمر لحاجات الزبون ورغباته فهي تواجه مجموعة من التحديات أهمها:

- **تحسين الإدارة:** وذلك من خلال توظيف الموظفين المؤهلين وذوي تكوين كفء وتحسين أساليب التسيير من خلال تطوير الأنظمة الداخلية ووضع نظام رقابي محكم وكذا إنشاء نظام فعال للتامين على الودائع.
- **التوجه إلى البنوك الشاملة:** فهي بنوك تسعى إلى تنمية مواردها المالية من كافة القطاعات، كما تقدم الائتمان لكافة القطاعات. ففلسفة البنك الشامل تقوم على التنويع بهدف زيادة حركة الودائع وانخفاض في المخاطر.
- **الخدمات البنكية الالكترونية:** ومن بينها أجهزة الصرف الآلي، نظام الإيداع المباشر، المدفوعات الإلكترونية الاعتماد المستندي الالكتروني، وإنشاء نظام المقاصة الالكترونية.
- **تحدي الندرة:** حيث أن الموارد المالية للبنوك في تقلص مستمر وهذا راجع لتقص إدخارات ولهذا يجب اتخاذ الإجراءات اللازمة فيما يخص تنشيط وتشجيع الادخار.

[1] اشرف جمال الدين، نفس المرجع السابق ، ص12.

[2] عباس حميد التميمي،مرجع سابق، ص40.

- **تحدي المنافسة:** إنشاء بنوك خاصة وطنية وأجنبية خصوصا البنوك الإسلامية التي توافق الشريعة الإسلامية بما يزيد من المدخرات.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن عملية إنشاء أو وضع أي من التشريعات أو المؤسسات التي سبق بحثها تمثل إحدى تحديات حوكمة المؤسسات في الجزائر، وبدونها لا يمكن للأسواق وحوكمة المؤسسات أن تثبت جذورها، ويعتمد مستقبل الاقتصاديات بأكملها على مواجهة تلك التحديات، ويتطلب النجاح قيام القطاعين الخاص والعام معا بإنشاء ووضع الأطر القانونية والتنظيمية وخلق جو من الثقة من خلال السلوك الأخلاقي والإشرافي.

وبينما تهدف مجموعة التشريعات التي سبق وصفها إلى أن تكون شاملة فان كل منطقة في العالم تمر بمرحلة مختلفة من مراحل إنشاء إطار قائم على أساس السوق ووضع نظام لحوكمة المؤسسات ومن ثم فان كل دولة أو اقتصاد لديه مجموعة من التحديات الخاصة به.

ويواجه الاقتصاد الجزائري تحديات تتمثل في تطبيق الحوكمة في العمومية باعتبارها المساهم بالنصيب الأكثر في العمالة والدخل، كما أن المؤسسات الخاصة وبعد تحولها إلى شركات مساهمة فقد يمضي وقت طويل قبل أن تستفيد المؤسسات الجديدة من نشاط أصحابها ومهارة مديرها وهو ما يسمح لها بان تستفيد من الحوكمة في إدارة مواردها بكفاءة ووضوح ومما يعمل على زيادة إنتاجه المؤسسة وعلى رفع قيمتها.

خاتمة الفصل:

بعد دراستنا لهذا الفصل يمكن أن نستنتج ما يلي:

- ظهرت حوكمة المؤسسات كمصطلح جديد و ا زد الاهتمام بها بعد سلسلة الانهيارات التي ضربت أكبر الشركات المقيدة في أشهر أسواق المال العالمية، بالإضافة إلى الأزمات المالية، حيث ساهمت هذه الظروف والعوامل في وضع مجموعة من المبادئ تعتبر الدليل العلمي للمؤسسات للاسترشاد بها في التطبيق السليم للحوكمة.
- بالإضافة إلى المبادئ التي تقوم عليها حوكمة المؤسسات فإنها تحتاج إلى مجموعة من الآليات التي تضمن الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وتحقيق أهداف أصحاب المصالح خاصة المساهمين.
- كما أن تطبيقات حوكمة المؤسسات تختلف من دولة إلى أخرى حسب ظروف وبيئة أعمال كل دولة، ونلاحظ توجه الجزائر نحو تهيئة بيئتها لتطبيق حوكمة المؤسسات باعتبارها كنظام يعمل على ضبط بيئة الأعمال.

الفصل الثاني

مقدمة الفصل:

ظهرت الحاجة إلى مراجعة أولا لدى الحكومات، وذلك لحاجتها لمراقبة موظفيها الذين يقومون بتنفيذ المتحصلات والمدفوعات نيابة عنها.

حيث تدل الوثائق التاريخية على انه تم استخدام المراجعة في حكومات قدماء المصريين، اليونانيين والإغريقيين الذين اشتهروا بدقة تنظيم حساباتهم، فقد استخدموا المراجعين لتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها إلى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها.

حيث إن كلمة التدقيق (Audire) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Auditing) ومعناها يستمع، ونطاق المراجعة ليشمل ممتلكات، منشات ومشاريع القطاع الخاص نظر لاتساع مجال التجارة الداخلية وانتشار التجارة الخارجية وانفصال الملكية عن الإدارة، فازدادت الحاجة إلى من يراجع ويراقب أعمال الإدارة لصالح أصحاب رأس المال.

المبحث الأول: ماهية الراجعة

عرفت مهنة المراجعة تغيرات جذرية منذ ظهورها في العصر القديم والى غاية يومنا هذا في مختلف جوانبها، ولقد كان لهذه التغيرات اثر كبيرا في تطور هذه المهنة وتنظيمها كمهنة حرة، حيث مس هذا التطور فلسفتها، مفهوما طريقة ممارستها وأهدافها، وقد ساهم ذلك في ظهور أنواعا عديدة للمراجعة بتنوع الأهداف المرجوة منها[1].

المطلب الأول: مفهوم المراجعة

هناك العديد من التعاريف للمراجعة والتي تنصب كلها في نفس المعنى، ويقصد بها فحص المستندات والسجلات وحسابات المؤسسة من اجل اطمئنان المراجع على أنها تعبر بصورة واضحة وحقيقية عن المركز المالي ونتيجة النشاط خلال فترة زمنية محددة، ويشمل الفحص التأكد من صحة القياس المحاسبي والكمي للعمليات التي قامت بها المؤسسة والتي سجلتها في الدفاترها مايلي:

المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة (AAA) وقد عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية[2].

كما عرف اتحاد الخبراء الاقتصاديين والمحاسبين(UES) في ديسمبر 1977 المراجعة كمايلي: هدف مراجعة القوائم المالية هو إبداء رأي فني عما إذا كانت هذه القوائم تعطي صورة صادقة عن وضعية

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص08.

[2] محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص18.

المؤسسة في تاريخ الميزانية ونتائجها المالية بالنسبة المنتهية، مع مراعاة قانون وممارسات البلد الذي تقييم فيه المؤسسة[1].

وقد عرف BENYAMTNE Pal كذلك المراجعة على أنها: الفحص الذي يقوم به منهي مستقل وذو كفاءة بغرض إبداء رأيه المبرر حول انتظام وسلامة وصدق الحسابات السنوية في تعبيرها عن وضعية الشركة في تاريخ الإقفال وعن نتائج نشاطها لتلك الدورة، أخذا بعين الاعتبار القوانين والأعراف المتعامل بها في الدولة التي يتواجد بها مقر الشركة[2].

كما عرفها الدكتور أمين السيد احمد لطفي على أنها: عملية منهجية منظمة للجمع والتقييم الموضوعي لأدلة الإثبات الخاصة بمزاعم مرتبطة بنتائج التصرفات والأحداث الاقتصادية، وتحديد مدى تماشي تلك المزاعم وتطابقها مع المعايير المقررة وتوصيل النتائج لمستخدمي التقارير المعنيين بالمراجعة[3].

وعرفها الأرقم عبد الحفيظ وبن فليس احمد بأنها : جملة إجراءات تستهدف الفحص لانتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية والعمليات المالية والمحاسبية التي أثبتت في الدفاتر من واسع المستندات الثوبتية للتأكد من انتظامها وسلامتها (صحتها) وانسجامها مع قواعد المحاسبة بحيث أن الميزانية تظهر المركز المالي الصحيح وان حسابات النتائج تظهر بصدق نتيجة الأعمال التي تحققت خلال الدورة المالية وينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بتقرير مكتوب يوضع تحت تصرف مستعملي القوائم المالية التي يعطي المراجع رأيه فيها.

وفي الأخير، يمكننا إعطاء تعريف شامل للمراجعة على أنها: أسلوب من أساليب الرقابة يشمل على مجموعة من الإجراءات التي يتخذها المراجع، والتي تستهدف الفحص لانتقادي للسجلات ودفاتر وحسابات المؤسسة والقوائم المالية ككل من واقع المستندات للتأكد من سلامتها وانسجامها مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، والتأكد من تعبيرها الصادق والصحيح عن وضعية المؤسسة، على أن ينشر المراجع نتائج فحصه في تقرير مكتوب يتضمن رأيه الفني المسؤول والمحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة، وكل هذا يتم في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها[4].

ومن خلال التعاريف المختلفة للمراجعة، يمكن ملاحظة أنها تشمل النقاط الرئيسة التالية:

- **المراجعة عملية منظمة:** تنفذ المراجعة في عدة مراحل متتابعة بشكل منطقي من خلال وضع برنامج مراجعة يحدد الخطة التي يتبعها المراجع لتنفيذ مهمته.
- **الحصول على أدلة لإثبات وتقيمها بشكل موضوعي:** يعتبر ذلك عملية المراجعة وفي سبيل القيام بذلك يتعين على المراجع الاحتفاظ بالاتجاه ذهني موضوعي غير متحيز.

[1] Lionnel COLLINS, Gérard VALIN, Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques, op. cit, p. 24.
[2] BENYAMINE Paul, Pour une bonne pratique de l'audit, Imprimerie nationale, Paris, (n.d), p. 23.

[3] د.أمين السيد احمد لطفي ، **مراجعة مختلفة لأغراض مختلفة** ، الدار الجامعية، القاهرة ،2005 ،ص03

[4] الأرقم عبد الحفيظ ، بن فليس احمد ، **دروس وتطبيقات في مراقبة و مراجعة الحسابات** ، منشورات جامعة منتوري ،قسنطينة ، 2001، ص03

- **معايير متعارف عليها :** هي مجموعة القواعد الموضوعية التي يستخدمها المراجع وإصدار الحكم الشخصي مثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- **إيصال النتائج المراجعة إلى الأطراف المعنية:** ضرورة إعداد المراجع بعد الانتهاء من مهمته لتقرير مكتوب يتضمن نتائج فحصه وتبليغ مافيه للأطراف المعنية بالمراجعة.

ونستنتج كذلك من خلال التعاريف السابقة، إن رأي المراجع الذي يبديه على مدى صحة وانتظامية القوائم المالية وتعبيرها الصادق لوضعية المؤسسة المالية وتعبيرها الصادق لوضعية المؤسسة المالية ونتائج نشاطها يكون مؤسسا على مدى التطابق مع المرجع المحاسبي (Référentiel comptable) المعتمد.

ويلاحظ بان مختلف التعاريف ركزت على ثلاث نقاط رئيسية تتمحور حولها المراجعة وهي : الفحص، التحقيق، التقرير.

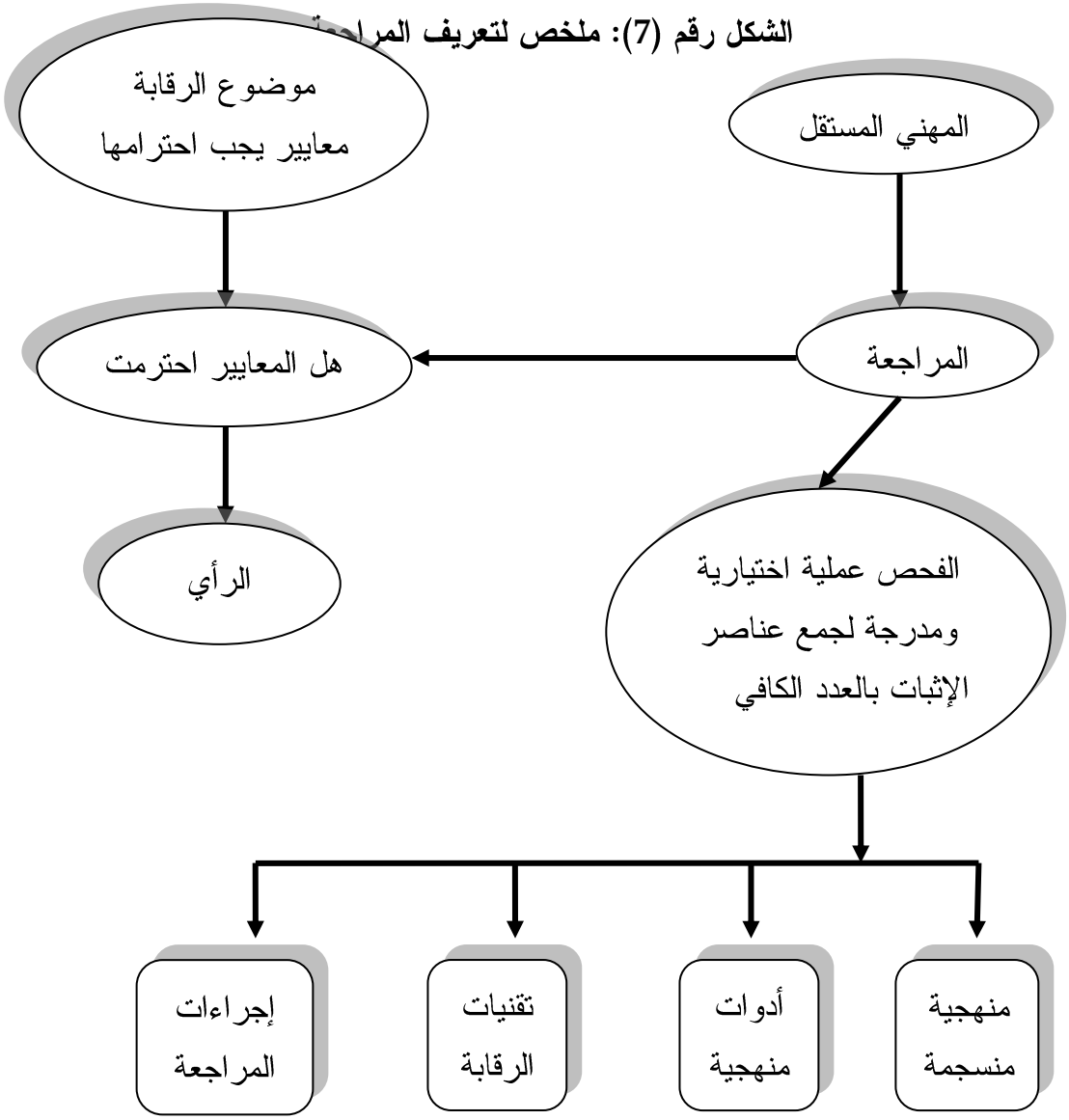
- **الفحص:** أي فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتا كد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها أي فحص القياس المحاسبي وهو قياس كمي ونقدي للأحداث الاقتصادية، الخاصة بنشاط المؤسسة.
- **التحقيق:** هو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

وبما أن مخرجات النظام المحاسبي تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة فان أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال التقييم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها، ونشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطان ينتظر من خلالها تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة سليمة لنتيجة ومركز المؤسسة المالي الحقيقي.

- **التقرير:** أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها، ويعتبر التقرير المنتوج النهائي لمهمة المراجعة ويمكننا في الأخير تلخيص تعريف المراجعة في الشكل الموالي[1]:

[1] مسعود صديقي ، **دور المراجعة في الإستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية** ، مجلة الباحث ، العدد الأول، جامعة ورقلة ، الجزائر ، 2002 ص23

الشكل رقم (7): ملخص لتعريف المراجعة



المصدر: Alain BURLAUD et al, Comptabilité et audit : manuel & applicaions Editions Foucher, Vanves, 2008/2009, P442.

ويتضح من خلال الشكل أعلاه أن الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو إبداء الرأي، وان هذا الأخير ينصب موضوعه حول مدى احترام المؤسسة محل المراجعة للمعايير المعتمدة في إعداد القوائم المالية وهي المراجع المحاسبي المطبق والمعتمد في الشركة من خلال احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وان تحقيق هذا الهدف يتطلب من المراجع القيام بفحص السجلات والدفاتر يتخلله جمع لأدلة الإثبات الكافية الملائمة، ومتبعا في ذلك منهجية مدروسة وملائمة لتحقيق الهدف من المراجعة، يستخدم أثناء عمله الميداني للعديد من الأدوات والتقنيات والإجراءات.

المطلب الثاني: أهمية المراجعة

تؤدي المراجعة من خلال علاقة ثلاثية الأطراف تمثل فيها الإدارة الطرف الأول، مراجع الحسابات الطرف الثاني وأصحاب المصلحة في الشركة الطرف الثالث، وتبرز أهمية المراجعة من خلال القيمة المضافة التي تقدمها لمختلف الأطراف فيما يخص القوائم المالية للشركة التي هم أصحاب مصلحة فيها، ويمكن تلخيص أهمية المراجعة من خلال الأطراف المستفيدة من عمل المراجع كما يلي[1] :

- **المساهمون:** يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية ولتقرير المراجع باعتبارهم الملاك الذين يعينون المراجع ليساعدهم في الرقابة على إدارة الشركة توكيل عنهم، ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات: عائد السهم، الأداء المالي للشركة ومن ثم القيمة السوقية للشركة في البورصة. ويعتمد المساهمون على تقدير المراجع باعتباره شخص متخصص ومستقل، لأنه يمدهم بمعلومات إضافية عن مدى إمكانية اعتمادهم على ما تقدمه القوائم المالية من معلومات، وبالتالي يمكن الاعتماد على رأيه في اتخاذ القرارات.
- **المستثمرون المحتملون** : يحتاج في أسهم الشركة معلومات كثيرة خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للشركة ومركز المالي ونتائج أعمالها .وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات ومن ثم زيادة اعتمادهم في اتخاذ قرار الاستثمار في الأسهم الشركة من عدمه[2].
- **هيئة سوق المال:** تعتبر هيئة سوق المال بالنسبة للعديد من الدول مستخدما هاما لتقرير المراجع لما لها من دور اشرفي ورقابي على سوق الأوراق المالية، وبحكم القانون، فان الشركات المقيدة في البورصة والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من أوراقها المالية وتقرير مراجع الحسابات عليها للهيئة العامة لسوق المال، حيث تلعب هذه الأخيرة دورا شبه تشريعيا فيما يتعلق بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي لهذه الشركات وتعيين مراجع الحسابات[3].
- **المؤسسات التمويلية والاستثمارية:** تعتبر البنوك والمؤسسات الاستثمارية، مثل صناديق وشركات الاستثمار في الأوراق المالية، الممول الأول للاقتصاد ولذلك فهي تعتمد على المعلومات التي توفرها

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001 ص22.

[2] حجاز خديجة، **استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في ترشيد الحكم الشخصي لمدقق الحسابات** ، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف،2008 / 2009 ، ص13

[3] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق ص23 .

القوائم المالية للشركات المقترضة أو المستثمرين في أوراقها المالية في اتخاذ قرارات منع الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية. و تعتمد هذه المؤسسات على تقرير المراجع في تحديد مدى إمكانية الاعتماد والوثوق في المعلومات التي توفرها القوائم المالية، وتختلف درجة الوثوق في هذه المعلومات باختلاف اسم وسمعة مراجع الحسابات المهنية وحجم مكتبه.

- **اتحادات ونقابات العمال:** تلعب اتحادات ونقابات العمال دوراها ما في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق، وذلك من خلال آلية التفاوض مع إدارة الشركة أو الجهات الحكومية بشان عوائد العمل من أجور وحوافز ومزايا ماديا واجتماعية، وعادة ما يكون لدى اتحادات ونقابات العمال مستشارا ماليا يساعد في إدارتها في إتمام عملية التفاوض بنجاح، ومن أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستشار المالي في دوره هذا، تلك الخاصة بقدرة الشركة على الدفع والتي ترتبط بدورها بالمركز المالي لشركة، مؤشرات الربحية والسيولة، حصة الشركة من السوق والعوائد الحالية للعمل والمتوقعة في المستقبل، وتمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات، لذلك فان تقرير المراجع يدعم مدى اعتماد اتحادات ونقابات العمال عليها وثقتهم فيها[1].
- **إدارة الشركة :** تعتمد إدارة الشركة على القوائم المالية التي اعتمادها من قبل المراجع المحايد والمستقل، إذ يمثل تقريره أداة لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك أو المساهمين، فهو ذو تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة[2].
- **الجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدرها الشركات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون معلومات موثوق فيها ومعتمدة من طرف جهات محايدة تقوم بفحصها فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد فيها[3].

ومما سبق يمكن القول أن تقرير المراجع الخارجي يعتبر الأداة الأكثر وثوقا فيها بالنسبة لمختلف الأطراف نظرا لاستقلاليته وحياده وكفاءته أكثر من أي شخص أخر، وبالتالي يمكن تقرير المراجع هذه الأطراف من الوثوق في القوائم المالية التي تصدرها الشركات سواء العامة أو الخاصة، والتي يبدي فيها المراجع رأيه يعبر من خلاله على أنها صحيحة ومنتظمة وتمثل بصدق الوضعية المالية للمؤسسات الخاضعة لرقابته ونتائج نشاطها.

المطلب الثالث: أهداف المراجعة

[1] حجاز خديجة ، مرجع سابق ص13، ص 23 .

[2] يوسف محمود جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع** ، عمان ، الطبعة الأولى ،2000 ،ص08

[3] حجاز خديجة نفس المرجع سابق ،ص09 .

التطور في أهداف المراجعة صاحب التطور في شركات نفسها وفي أعمالها، في السابق عندما كانت شركات الأعمال صغيرة الحجم ونشاطها التجاري كان بسيطا كان الهدف في ذلك الوقت من إجراء عملية المراجعة هو اكتشاف الغش والسرقة التي تتم من قبل الموظفين وكان المراجع يقوم بعمله فقط لمصلحة المالك وليس لمصلحة الأطراف الأخرى حتى تتعرف على كيفية أداء الإدارة للمؤسسة.

- **الوجود والتحقق:** يسعى المراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.
- **الملكية والمديونية:** تعمل المراجعة من خلال التأكد أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها ، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها الديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات للمولد لها ، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية، أو خارجية.
- **الشمول أو الكمال :** بات من الضروري على نظام للمعلومات المحاسبية توليد معلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة إلى الشمولية، ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.
- **التقييم والتخصيص:** تهدف المراجعة إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك التثبيتات أو تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. إن التزام الصارم بهذا البند من شانه أن يتضمن الأتي:[1]
  - ⇦ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش
  - ⇦ التزام بمبادئ المحاسبية.
  - ⇦ إثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية** ، ديوان المطبوعات الجامعية 02، الجزائر 2003 ،ص16ص 17

- **العرض والإفصاح** : تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على المعلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية المتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم والمبادئ المحاسبية. إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.
- **إبداء رأي فني**: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة على النظام لها، لذلك ينبغي على هذه الأخير، وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:
  - التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة
  - مراقبة عناصر الأصول
  - مراقبة عناصر الخصوم
  - التأكد من التسجيل السليم للعمليات
  - التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة
  - المحاولة كشف أنواع الغش، التلاعب في المؤسسة ككل
  - تقييم الأهداف والخطط
  - تقييم الهيكل التنظيمي[1].

المطلب الرابع: أنواع المراجعة

تختلف أنواع المراجعة حسب المعيار المستخدم للتميز، ومن ضمن هذه المعايير نذكر منها:

- **من حيث الحجم:**
  - **مراجعة كاملة:** وهي التي تتضمن فحص وتدقيق العماليات التي تمت في المنشاة خلال الفترة المحاسبية، ويلجا المراجع الخارجي إلى إتباع أسلوب المراجعة الكاملة في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماما لقوة النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتنفيذ برنامج عمله.
  - **مراجعة جزئية:** وهي تتضمن مراجعة وتدقيق بعض العمليات المعنية في شكل عينات ممثلة لمختلف ما تم من عمليات خلال الفترة[2].
- **من حيث مدى الالتزام:**

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق ص ص 18، 19

[2] محمد السيد سرايا، **أصول المراجعة والتدقيق الإطار النظري – المعايير والقواعد**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص42 ص43

- **مراجعة إلزامية:** وهي يحتم القانون القيام بها ، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المفوضة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة [1].
- **مراجعة اختيارية:** وهي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة ومنها بعض المراجعات التي قد تطلبها إدارة المؤسسة من المراجع الخارجي لتحقيق عرض معين أو التحقق من أمر ما أو لاتخاذ قرار معين.

من حيث التوقيت:

- **المراجعة المستمرة:** وهي المراجعة التي تتم لعمليات المؤسسة خلال السنة المالية سواء كانت بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال أيام معينة على مدى الفترة[2].
- **المراجعة النهائية:** يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية ، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتخضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المراجع التحكم في ظل محدودية مدة المراجعة[3].

من حيث الهدف.

- **مراجعة مالية:** هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمؤسسات بهدف الخروج برأي فني محايد ويشمل الفحص والتقرير والتحقق.
- **مراجعة إدارية :** القصد منها النواحي الإدارية و التأكدات الإدارة تسير بالمنشاة لتحقيق أقصى منفعة وعائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.
- **مراجعة الأهداف :** يقصد بها التحقق أن أهداف المؤسسة الموضوعة سلفا.قد تحققت فعلا والهدف من هذه المراجعة تحسين الأداء.
- **مراجعة قانونية:** يقصد بها التأكد من تطبيق النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة وكذلك من تقيد الشركة أو المؤسسة بعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، مرجع سابق ،ص21
[2] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص46، 45
[3] محمد التهامي طواهر مسعود صديقي ، مرجع سابق ،ص26

- **مراجعة اجتماعية:** بعد أن أصبحت من أهداف المراجعة تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسات ظهر هذا النوع من النوع من المراجعة للتأكد من قيام المشروع بهذا الواجب[1].

من حيث استقلاليتها وحيادها:

- **المراجعة الداخلية:** وهي المراجعة التي تقوم بها هيئة داخلية في المؤسسة من اجل حماية أموال المؤسسة وتحقيق أهداف الإدارة [2]. وتجدر الإشارة إلى أن كل من مراجعة الالتزام ومراجعة العمليات يمكن أن تؤدي عن طريق المراجعين الداخليين بالشركة، فالمراجع الداخلي يهتم بقياس مدى التزام الأفراد أو الأنشطة أو الوظائف المختلفة بالسياسات الإدارية الموضوعة، كما أن كثير من المراجعين الداخليين يقومون بمراجعة العمليات الشركات التي يعملون بها، ومثال ذلك قيام المراجع الداخلي لشركة بتقييم النظام المحاسبي المالي الآلي وان يصدر ما يراه من توصيات لتطوير وتحسين هذا النظام.
- **المراجعة الخارجية:** ستكون موضوع المبحث الثاني

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية

إن سبب وجود معاملات مؤثرة في ذمة الأطراف المشاركة فيها ويترتب عنها حقوق والتزامات، وان نتيجة هذه المعاملات تسجيل عند وقوع وتصفية هذه الأخيرة وفقا للغة المحاسبية.

من هنا يزيد تعقيد وأهمية الدور للمراجعة في الجزائر اليوم، في مختلف الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية وخاصة المؤسسة الاقتصادية التي تسعى إلى تحسين أدائها في ظل ظروف اقتصاد السوق[3].

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية

هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشاة أو الشركة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشاة، هدف فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة فحصا إنتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية ومدى تطورها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة[4].

---

[1] إيهاب نظمي ، هاني العزب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري** ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، الأردن ، عمان 2012 ، ص26

[2] رأفت سلامة محمود، احمد يوسف كلبونة، وآخرون ، **علم تدقيق الحسابات النظري** ، دار المسيرة ، الأردن ، ص38

[3] ناصر دادي عدوان ، ورابح بلاهوبري ، **نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية** ، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج للاقتصاد العلمي ، رقم 4 ،المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر 2008 ص87 ،ص88

[4] محمد سمير الضبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية والآليات التطبيق وفقا للمعايير المعارف عليها والمعايير الدولية** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص30

ومن خلال التعريف نشير إلى عملية المراجعة الخارجية حتى تصل إلى أهدافها يجب أن تمر بثلاث مراحل:[1]

- **الفحص:** يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامة وتسجيلها وتبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة.
- **التحقق:** يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية، حيث يعمل المراجع على التأكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة وعلى تسجيلها تسجيلا يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة، فصلا عن التأكد من تسجيل كل من شانه أن يؤثر عن عناصر الدخل أو الذمة.

ويمكن القول أن عمليتي الفحص والتحقيق وجهين لعملة واحدة، ويقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أعطيت صورة عادلة لأعمال المؤسسة ومركزها.

- **التقرير:** هو ختام عملية المراجعة ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها في تقرير ويقدم إلى من بهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها.

المطلب الثاني: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية

تستمد مهنة المراجعة نشاتها من حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من دقة السجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات وظهور الشركات وما تتضمنه من فصل للملكية عن الإدارة مما دعى المساهمين إلى تعين مراجعة حسابات كوكلاء عنهم باجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة إذ مر ضبط قوانين وتشريعات المراجعة على فترات تتمثل في[2]:

- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م
- الفترة من 1500م حتى 1850م
- الفترة من 1850م حتى 1905 م
- الفترة من 1905 م حتى وقتنا الحاضر
- **الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م:** في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبية تقتصر على سلطات الدولة من المشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون، السلعي حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الوحدة، والهدف منها الوصول الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر .كما تميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الاستماع أي

[1] مسعود صديقي، محمد براق، مداخلة بعنوان: **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، يومي 8 و 9 مارس 2005 ، ص27

[1] عماري ديلمي، **دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية**، مداخلة مقدمة، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق كمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات،الأغواط، يومي 20 و21 نوفمبر 2013، ص 2 .

استماع الشخص الذي يقوم بهذه عملية الحسابات التي كانت تتلى عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ماكان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيهم. حيث في هذه الفترة تم استعمال مصطلح Audire ذات الأصل اللاتيني للدلالة عن المراجعة ومنها تم اشتقاق ولا يزال استعمالها إلى يومنا هذا.

- **الفترة من 1500 م حتى 1850 م:** تميزت هذه الفترة بالتمهيد لثورة الصناعية ولعل ما يمكن استخلاصه من هذه الأخيرة. هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمراجعين. كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى لو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع[1].
- **الفترة من 1850م حتى 1905م:** هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا، وخاصة في المملكة المتحدة الأمريكية وذلك بعد اندلاع الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور شركات المساهمة الكبيرة، وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية والإدارة، حيث استلم المتخصصون الوظائف الإدارية في الشركات المساهمة . وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية في المراجعة التي يقومون بها، وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة الاختيارية وذلك باستخدام العينات الحكمية، وبذلك أصبحت عملية المراجعة اقل تفصيلا، أما أهداف المراجعة حتى نهاية هذه الفترة كانت كالأتي:
  - ✓ اكتشاف الغش و التلاعب بالدفاتر.
  - ✓ اكتشاف الأخطاء الفنية.
  - ✓ اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية[2].
- **الفترة من 1905 م إلى يومنا هذا:** أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية المراجعة، بإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس عملي أما فيما يخص الهدف من عملية المراجعة، فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ، فاكتشاف مثل هذه الحالات هو مسؤولية الإدارة، بل أن غرض المراجعة الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

المطلب الثالث: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية في الجزائر

[1] لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، دراسة حالة من خلال الاستبيان ، تخصص محاسبة ماجستير، باتنة، 2009/2008، ص11.

[2] إدريس عبد السلام الاشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة للعربية، الطبعة الرابعة، بيروت،1996، ص16.

سيتم تتبع التطور الذي شهدته مراجعة الخارجية في الجزائر من خلال مجمل التشريعات التي تنظم هذه المهنة في ظل المعايير المتعارف عليها ومقبولة قبولا.

فقد اعتمدت الجزائر مجموعة من التشريعات فيما ينظم مهام وواجبات المراجعين الذين يتعلمون في حالة الجزائر في محافظ الحسابات و الخبير المحاسبي.

ويظهر تطور الاهتمام بالمراجعة كمهنته من خلال التشريعات التالية:

- مرسوم تنفيذي رقم 92-02 مؤرخ في 13 يناير 1992 م يحدد تشكيل [1] النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله.
- قرار مؤرخ في 7 نوفمبر 1994 م، يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.
- قرار يتضمن كيفية نشر معايير تقدير الانجازات والشهادات التي تخول الحق لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15 ابريل 1996 م، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- مرسوم تنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 30 نوفمبر 1996 م، بتضمن أحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمية.
- مرسوم تنفيذي رقم 96-431 مؤرخ في 30 نوفمبر 1996م، يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، مراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري، وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.
- مرسوم تنفيذي رقم 97-457 مؤرخ في 01 ديسمبر 1997، يتضمن المادة 11 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 ابريل 1991 م والمتعلق بمهنة الخبير محاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- مرسوم تنفيذي رقم 97-458 مؤرخ في 01 ديسمبر 1997 م، والذي يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ 13 يناير 1992 م، الذي يحدد تشكيل النقابة الوطنية للخبراء للمحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
- مقرر رقم 94-SPM-103 المؤرخ في 02 فبراير 1994، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

[1] Ministre des finances, direction général de la comptabilité, Recueil de textes législatif et réglementaires relatifs a la normalisation de la profession comptable, dans : collection comptabilité, n° 01, Alger, 2002, p1-2.

- مقرر مؤرخ في 24 مارس1999 ، يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق لممارسة مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- مرسوم تنفيذي رقم 01-351 مؤرخ في 10نوفمبر2001، يتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم1199 المؤرخ في 23ديسمبر1999، والمتضمن قانون المالية لسنة 200 والمتعلق بكيفيات استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات أو المنظمات.
- مرسوم تنفيذي رقم01-421 مؤرخ في 20 ديسمبر2001، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13يناير1992، المعدل والمتمم والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله

المطلب الرابع: أنواع المراجعة الخارجية واهميتها

أنواع المراجعة الخارجية

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات وهي[1]:

- **المراجعة القانونية:** أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.
- **المراجعة التعاقدية (الاختيارية):** التي يقوم بها محترف بطلب من احد الأطراف الداخلية والخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تحديدها سنويا.
- **الخبرة القضائية:** وهي التي يقوم بها خرجي بطلب من المحكمة.

أهمية المراجعة الخارجية

ترجع أهمية مراجعة الحسابات إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، كلما كبر حجم المنشاة، وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة مراجع الحسابات أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات الاقتصادية[2].

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص27

[1] عبد الله سعيد أبو سرعة ، **التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية** ، دراسة حالة التكامل بين شركة K PMG مجنى وحازم حسن وشركائهم قانونيين وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، تخصص محاسبة وتدقيق،مذكرة الماجستير، جامعة الجزائر2009،3 /2010، ص55.

- **الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة:** حيث يتركز الغرض الأساسي من تقرير المراجع في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.
- **عملية السندات الحاليون والمحتملون:** هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.
- **حملة الأسهم:** يسعون إلى الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مساءلة الإدارة للعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو تخفيض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.
- **مجموعة الموظفين واتحاد العمال:** وهؤلاء بحاجة إلى المعلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح.
- **الاقتصاديون ورجال لبحث العلمي:** وتتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة. والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات. كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي.
- **العملاء والموردون والمنافسون:** إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات، أو كمستهلكة للسلع والخدمات، وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة.
- **دعاة ومؤسسات حماية البيئة** : وهؤلاء يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الأضرار البيئية الناتجة عن مزاولة المؤسسة لنشاطها[1].
- **الأجهزة الحكومية:** فتعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات ....الخ. كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشان الأجور والمشاركة في أرباح وما شابه.
- **نظام المحاكم:** ويحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس، وتقييم الأصول الضرورية، وفي أغراض الدعاوى القضائية.
- **الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيت الاستثمار** : فهؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف إبداء النصح للمستثمرين وتوجيههم.
- **الدائنون والبنوك:** أما البنوك الخارجية فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة على فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها.

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، دار وائل لنشر، الطبعة الثانية، 2011 ،ص15.

- **المستثمرون المحتملون** : وهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في اتخاذ القرارات حول إمكانية الاستثمار في المؤسسة، وتحديد السعر المناسب للاستثمار بها يحقق لهم اكبر عائد.

المبحث الثالث: علاقة الحوكمة بالمراجعة الخارجية

يتطلب الإطار العام لحكومة الشركات ضرورة تعين المساهمين لمراجع حسابات مستقيل ومؤهل وذو كفاءة مهنية، لإجراء مراجعة لكافة عمليات وأنشطة الشركة بغرض إبداء الرأي الفني المحايد والموضوعي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركة في التعبير في كل جوانبها الهامة عن نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي وغيرها من الأمور المالية.

وتجدر الإشارة، إلى أن مراجع الحسابات يكون مسئول أمام المساهمين فيما يتعلق بأداء عملية المراجعة وبذل العناية المهنية الواجبة، ومسئول عما ورد بتقرير المراجعة في الجمعية العامة للشركة وذلك أمام أي جهة اعتمدت على هذا التقرير في اتخاذ القرارات.

المطلب الأول: علاقة الحوكمة بالمحاسبة والمراجعة

ترتبط المحاسبة والمراجعة سواء على المستوى [1] المهني أو المستوى والتنظيري بالحوكمة ارتباطا وثيقا، حيث تعتبر المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العملية والمهنية تأثيرا اوتاثرا بمبادئ وإجراءات الحوكمة، فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفاعلية وتؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة والمراجعة، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وقد أكدت الدراسات التي أجريت في هذا المجال تلك العلاقة وقد خلصت العديد من الدراسات إلى:

- ضرورة أن تلعب وظيفة المحاسبية دورا بارزا في دراسة ظاهرة حوكمة الشركات ضمن دائرة الدراسات المحاسبية من خلال مخرجات هذه الوظيفة يمكن قياس و تقرير نتائج أعمال الشركة، وتحقيق التوصيل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف المستفيدة منها سواء الخارجية أو الداخلية وبشكل عادل و متوازن و هذا في النهاية يحقق متطلبات تطبيق مبادئ الحوكمة.
- يرى المحاسبون أن تطبيق ظاهرة حوكمة الشركات سيؤثر على درجة و مستوى الإفصاح عن البيانات المالية و الإدارية للشركة، و هذا تأكيد على أن الإفصاح و الشفافية و ظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما في الأخر و يتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو احد و أهم مبادئ الحوكمة فان إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق و معايير الجودة المحاسبية و المالية.

[1] فكري عبد الغني محمد جوده، **مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ولجنة بازل للرقابة المصرفية** – دراسة حالة بنك فلسطين، مذكرة الحصول على شهادة ماجستير في إدارة الأعمال ،الجامعة الإسلامية ، غزة،2008،ص48

- إن قوة حوكمة الشركات تؤثر على تطوير إستراتيجية المراجعة،فمن خلال تنفيذ وظيفة الإشراف بشكل فعال و تبني منظور استراتيجي قوي تتأكد فعالية الرقابة و بالتالي ينخفض خطر الرقابة، الأمر الذي يؤدي إلي زيادة فعالية و كفاءة المراجعة و بالتالي يمكن التأثير في طبيعة و توقيت و نطاق المراجعة.
- يوجد ارتباط وثيق بين قوة آليات حكومة الشركات المرتبطة بالمراجع و بين جودة التقارير المالية و فعالية عملية المراجعة.

المطلب الثاني: آليات دعم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات

تهدف الآليات الأساسية العملية لدعم دور [1] المراجعة في حوكمة الشركات إلى ضرورة حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة و تفعيل المساءلة المهنية للمراجع و فيما يلي ملخص لأهم تلك الآليات:

أولا: الآليات الأكاديمية

يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالمحاسبة و المراجعة عبء التطوير المستمر في برامج التعليم في مرحلتي البكالوريوس و الدراسات العليا وبرامج التعليم المستمر، وذلك لإنتاج محاسب و مراجع مؤهل التأهيل الكافي و الملائم و توجيه البحوث لحل مشاكل الممارسة المهنية أو المشاركة في تخطيط و تنفيذ برامج التعليم المهني المستمر.

و يمكن تحديد دور الأكاديميين في تدعيم دور المراجعة في حوكمة الشركات في ثلاث آليات أساسية هي:

- تطوير برامج التعليم المحاسبي و توجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة و برامج التعليم المهني المستمر.
- ضرورة عقد المؤتمرات في مجال المراجعة و دورها في حوكمة الشركات مع التركيز على مناقشة واقعية لقضية دور المراجعة في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي من جهة، و زيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح من ناحية أخرى، كما يمكن أن تركز على دور معايير المراجعة كمستويات للأداء المهني في ضمان جودة خدمة المراجعة و من ثم حماية مصالح أصحاب المصلحة.
- ضرورة تحقيق التكامل بين الجامعات في مجال الحوكمة، و ذلك من خلال عقد ورش العمل المشتركة بين الجامعات لأغراض تطوير مقررات المحاسبة و المراجعة من منظور حوكمة الشركات.

[1] رأفت حسين مطير، **آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات**، محاضر في قسم المحاسبة،الجامعة الإسلامية،ص4

ثانيا: الآليات التنظيمية المهنية

تعمل مهنة المحاسبة و المراجعة من خلال [1] تنظيم مهني رسمي يحمي أعضائها و ينمي قدراتهم العلمية و العملية باستمرار و يصدر إرشادات و الضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة و بمستوى أعضائها، هذا الأمر يمثل تحديا جديا للجمعيات المهنية بحيث يحتاج إلى أن تضع و تنفذ آليات ممكنة و عملية لدعم دور المراجعة الخارجية و من أهم هذه الآليات:

- **تطوير معايير المحاسبة المالية**: يقع على عاتق الجمعيات المهنية إحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية حتى يمكن لمراجع الحسابات باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية.
- **تطوير معايير المراجعة:** يجب أن يترافق مع تطوير معايير المحاسبة المالية حتمية تطوير مماثل في معايير المراجعة سواء المعايير المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة.
- **تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء:** إن نظام فحص أعمال الزملاء آلية من آليات الرقابة المهنية على أعمال الزملاء لضمان الالتزام بمعايير المراجعة في قبول التكليف و تخطيط و أداء أعمال المراجعة و إعداد و عرض تقرير المراجعة.
- **تفعيل برامج التعليم و التدريب المهني المستمر:** من المتفق عليه مهنيا أن التعليم المهني المستمر يمثل جانبا هاما في معيار التأهيل العلمي و العملي لمراجع الحسابات بجانب التأهيل و التدريب، فان مواجهة المراجعة لظاهرة و التحديات حوكمة الشركات و تفعيل دور مهنة المراجعة في حوكمة الشركات يتطلب من الجمعيات المهنية اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم و التدريب المهني المستمر.
- **تفعيل الدور الحوكمي لتقرير مراجع الحسابات:** و ذلك وفقا لمسودتي معياري المراجعة الدولية رقم 705-706 الصادرتين عن مجلس معايير المراجعة التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في 2005/3/25م.

ثالثا: الآليات المهنية العملية

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

[1] رأفت حسين مطير، مرجع سابق، ص6

و قد حرصت معايير المراجعة الدولية الصادرة عن اتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى رفع المستويات لأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي، بحيث يترتب على التزام المراجع المستقل بهذه المستويات ارتفاع جودة أدائه لمهنته.

و سينتج بالتأكيد عن تحقيق جودة عملية المراجعة اثأرا حوكمية ايجابية تبرر الالتزام لمعايير الجودة سواء كانت أثارا على المراجعة الداخلية أو على أسواق رأس المال، و ذلك لرفع كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية و لزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة و المتعاملين في سوق رأس المال بصفة خاصة في تقارير المراجعة مما ينعكس إيجابا على تدعيم الدور الايجابي لمراجعة الحسابات في حوكمة الشركات خاصة في ظل الاتجاه نحو عولمة أسواق رأس المال و عولمة النشاط الاقتصادي و تزايد اهتمام بتنظيم الرقابة و المراجعة الداخلية و الخارجية[1].

المطلب الثالث: الدور الحوكمي للمراجعة بشان التنبؤ بالانهيار المالي للشركة والاستمرار

تمثل مسئولية الحسابات عن تقييم مدى ملائمة فرض استمرار [2] المشروع نوعا من المسئولية المستحدثة لمواجهة فائض الطلب على مسئولياته من ناحية، ودليل على تضييق فجوة التوقعات من ناحية أخرى.

مهنيا فهناك حدود واضحة ومحدود واضحة ومحددة لهذه المسئولية، تعكس المقدرة على الوفاء بالطلب عليها، واستجابة المهنة لتحديات الممارسة العملية، خاصة في ظل سوق المال عامة، وسوق المالية خاصة، ومتمثلة في:

- **حدود مسئولية مراقب الحسابات عن تقييم فرض الاستمرار:**

مهنيا أصبح مراقب الحسابات الآن مسئولا عند تخطيط أعمال المراجعة وتقييم نتائج المراجعة عن تقييم مدى ملائمة فرص الاستمرار المشروع لمدة زمنية معقولة.

ووفقا لجوهر هذه المسئولية، بهذه الصورة،يمكننا ملاحظة عدة أمور، من أهمها مايلي:

- إن هذه المسؤولية نوع من مسئوليات مراقب الحسابات المرتبطة بخدمة مراجعة القوائم المالية، ومعنى ذلك انه لا يكلف خصيصا لتقييم مدى ملائمة فرض استمرار المشروع.
- إن مجال هذه المسئولية، وهو فرص الاستمرار، هو بمثابة احد افتراضات إعداد القوائم المالية للمشروع، والتي هي مجال مراجعة الحسابات.
- أن مراقب الحسابات سوف ينظر بعين الاعتبار لمدى ملائمة فرص الاستمرار، عند قيامه بتخطيط أعمال المراجعة، وعند قيامه بتقييم نتائج عملية المراجعة ككل.

[1] رشا حمادة ، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية** ، مجلة جامعة دمشق العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد26، العدد الثاني، 2010، كلية الاقتصاد، دمشق، ص99

[2] عبد الوهاب نصر على، مرجع سابق ص20.

- إن هذا الفرض يعني انه عند إعداد القوائم المالية، يفترض أن المشروع مستمر في المستقبل المنظور، أي لمدة لا تجاوز سنة تالية لتاريخ الميزانية، ما لم تشر المعلومات المتاحة إلى غير ذلك، ويترتب على هذا الافتراض مايلي:
  - إن القاعدة هي استمرار المشروع، والاستثناء تعثره أو توقفه.
  - انه يتم تسجيل أصول والتزامات المشروع على أساس انه سيكون بإمكانه تحقيق الأصول والوفاء بالتزامات المشروع على أساس انه سيكون بإمكانه تحقيق الأصول والوفاء بالتزامات، أثناء حياته وأداء أنشطته العادية.
  - انه ما لم يتحقق هذا الافتراض، فمعنى ذلك صعوبة تحقيق المشروع لأصوله وصعوبة الوفاء بالتزاماته، في ميعاد استحقاقها.

طلب سوق المال على مسئولية مراقب الحسابات عن تقييم فرض الاستمرار لتدعيم الدور الحوكمي للمراجعة:

لاشك أن طلب الطرف الثالث عامة، والمهتمين[1] بسوق المال خاصة، على مسئولية مراقب الحسابات عن تقييم فرض الاستمرار، مرتبطة بصفة أساسية بوجود فجوة التوقعات في مجال مسئوليات مراقب الحسابات نحو أصحاب المصلحة في المشروع.

وبنظرة أكثر تحديدا للمهتمين بسوق المال عامة، وسوق الأوراق المالية خاصة، وحاجتهم إلى مساءلة مراقب الحسابات عن تقييم فرض استمرار المشروع، يمكن إيجازها في مايلي:

- تحتاج المؤسسات التمويلية، خاصة البنوك التجارية، إلى ما يطمئنها إلى استقرار الحالة المالية للشركات المقترضة، واستمرارها في النشاط، والمقدرة على سداد القروض وفوائدها في مواعيد السداد، وفي وفاء مراقب الحسابات بهذه المسئولية، في سياق مراجعة حسابات هذه الشركات، ما يحقق هذا الطلب، طالما لم يشر في تقريره إلى الشك في الاستمرار.
- تحتاج المؤسسات الاستثمارية مثل البنوك، وشركات وصناديق الاستثمار، وكذا المستثمرين الأفراد، الحاليون والمحتملون، إلى طمئنان إلى مقدرة الشركات المستثمر في الأوراق المالية على الاستمرار في النشاط. ويتحقق هذا من خلال وفاء مراقب الحسابات بمسئوليته عن تقييم فرض الاستمرار.
  - لان نتيجة تقييم فرص الاستمرار سوف تنعكس على شكل ولغة ومحتوى تقرير مراقب الحسابات، عن مراجعة القوائم المالية، فان أسعار وأحجام تبادل الأوراق المالية للشركات المصدرة لهذه الأوراق ستتأثر سلبا في حالة الشك في الاستمرار،

[1] رشا حمادة ، مرجع سابق ، ص120

ولذلك فان الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات، عن هذا الشك، سوف يساعد المستثمرين في الأوراق المالية على توخي الحذر، في اتخاذ قرار الاستثمار.

- من الثابت أن من حق مستخدمي القوائم المالية، خاصة المستثمرين الحاليين في الأوراق المالية، مطالبة مراقب الحسابات بتعويضات مقابل ما يصيب من ضرر نتيجة عدم وفاء مراقب الحسابات بهذه المسئولية، أو عدم بذل العناية المهنية الكافية عند وفائه بها.
- يدعم قيام مراقب الحسابات بتقييم فرض الاستمرار من الدور الحوكمي للمراجعة ويعطي معلومات هامة لأصحاب المصلحة في المشروع عن المؤشرات التي تسبق عملية الانهيار المالي للشركة حماية لهم والقضاء على مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين.

أهمية وفاء مراقب الحسابات بمسئوليته عن تقييم فرض الاستمرار من منظور حوكمي:

بداية، يمكن القول بان وفاء مراقب الحسابات بمسئوليته، عن [1] تقييم فرض الاستمرار، يعتبر عاملا مهما بالنسبة له في مواجهة فجوة التوقعات، في مجال زيادة ما يطالبه به الطرف الثالث من مسئوليات، عما يسال هو عنه فعلا ألان.

كما أن نجاحه في الوفاء بهذه المسئولية بكفاءة مهنية، من خلال عملية مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة، وكذا الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، على وجه الخصوص دليل على حيوية دوره في خدمة سوق المال بلا شك.

وعموما يمكن إيجاز أهمية وفاء مراقب الحسابات بهذه المسئولية، بالنسبة له وللمهنة، ولدور المراجعة في حوكمة الشركات على النحو التالي:

- إن الوفاء بهذه المسئولية بكفاءة يثبت للمستفيدين من خدماته المهنية قدرته على مواجهة فجوة التوقعات عمليا.
- إن الوفاء بهذه المسئولية دليل على التزامه بمعايير المراجعة، وبالتالي مؤشر على جودة عملية المراجعة.
- أنه سيتفادى القضايا التي يمكن أن ترفعها عليه الإدارة.
- أنه سوف يجد ما يدافع به عن نفسه في مواجهة مطالبة الغير (الإدارة والطرف الثالث خاصة المستثمرين في الأوراق المالية) له بتعويض عما أصابه من ضرر، بسبب عدم الوفاء بهذه المسئولية، أو الوفاء بها بلا عناية مهنية كافية.

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة** ، الدار الجامعية، الإسكندرية،2006 /2007 ،ص113

- أنه سيحقق قيمة مضافة من المعلومات، لما يوصله تقريره فعلا للمتعاملين في سوق المال، أصحاب المصلحة في المشروع، من معلومات لان تعديل شكل ولغة تقريره في حالة الشك في استمرار المشروع سيكون له مردوده على كفاءة سوق الأوراق المالية،خاصة في حالة الشكل شبه القوى للسوق. ومؤدي ذلك كله زيادة الثقة في خدماته المهنية وزيادة الطلب عليها، وبالتالي سيحقق عائدا ماديا ومعنويا اكبر نتيجة قيام المراجعة بدور فعال في تحقيق مفهوم الحوكمة.

المتطلبات المهنية لوفاء مراقب الحسابات بمسئوليته عن تقييم فرض الاستمرار من منظور حوكمي:

لتقييم مدى ملائمة فرض استمرار المشروع، تمهيدا لتعديل تقرير المراجعة بعد ذلك، يجب أن يستوفي مراقب الحسابات مجموعة من المتطلبات المهنية، ومن أهم هذه المتطلبات، تقييم خطر عدم ملائمة فرض الاستمرار، جمع الدليل الكافي الملائم على الشك في مقدرة المشروع على الاستمرار، وترشيد الحكم المهني على مدى ملائمة فرض الاستمرار.

وسنعرض لكل من هذه المتطلبات ببعض التفصيل على النحو التالي:

تقييم خطر عدم ملائمة فرض الاستمرار:

يتطلب الوفاء بهذه المسئولية أن يقيم [1]مراقب الحسابات، في سياق عملية المراجعة العادية للقوائم المالية، خطر أن يصبح فرض استمرار المشروع، افتراضا غير ملائم.

ولانجاز هذا التقييم سينظر مراقب الحسابات إلى بعض العوامل، التي إن وجدت، فسوف تجعل استمرار المشروع في المدى القريب، محل شك، أي تشير إلى خطر إلا يظل فرض الاستمرار ملائما.

ويمكن تقسيم هذه العوامل، أو المؤشرات، إلى ثلاث مجموعات، حسب مصدرها على النحو التالي:

- **المؤشرات المالية:** في الواقع العملي تتعدد المؤشرات المالية، التي تحمل معها خطرا لان يصبح فرض الاستمرار غير ملائم، ومن أهم هذه المؤشرات مايلي:
  - تدهور صافي رأس المال العامل.
  - تزايد القروض طويلة الأجل وتراكمها.
  - تمويل الأصول الثابتة بالتزامات قصيرة الأجل.
  - تدهور النسب المالية.
  - تحقيق المشروع الخسائر تشغيل جوهرية.
  - انخفاض التوزيعات على حملة الأسهم، أو عدم الاستمرار في التوزيع بالمرة.
  - التعثر في سداد الالتزامات وفوائدها.

[1] محمد عبد الله المني، **تقيم ضوابط تشكيل لجان التدقيق لجان التدقيق واليات عملها في الشركات الاردنيةالمساهمة لتعزيز الحاكمية** ، جامعة **جدار، اردن** ،2010، ص10

- عدم الالتزام بشروط الاتفاق والاقتراض.
- التحويل من الشراء الأجل إلى الشراء نقدا من الموردين.
- العجز عن التمويل استثمارات جيدة، أو تنمية تشكيلة المنتجات.

♦ **المؤشرات التشغيلية:** وتشمل [1] هذه المجموعة من العوامل الكثير من مؤشرات التشغيل وأهمها مايلي:

- تسرب القيادات الكبيرة بالشركة مع عدم إحلالها.
- فقدان الشركة تدريجيا لبعض أسواق المنتج.
- فقدان الشركة المستمر لبعض مورديها ومانحيها توكيلات .
- كثرة المشاكل مع اتحادات ونقابات العمال.

♦ **المؤشرات الأخرى:** وتشمل المؤشرات غير التشغيلية، ومن أهم المؤشرات الأخرى مايلي:

- عدم الالتزام بالقوانين واللوائح، مثل قانون: العمل، سوق رأس المال، الشركات، الضرائب، وقرارات مجلس الإدارة هيئة سوق المال.
- مواجهة الكثير من القضايا من جانب الغير، والتي يحتمل كثيرا أن يصدر فيها أحكام في غير صالح الشركة.
- التغيرات في السياسات الاقتصادية للدولة، التشريعات ذات الصلة، مناخ العمل، وسوقي المداخلات والمخرجات، والتي قد تؤثر سلبا على الشركة.

♦ **مظاهر الضعف الإداري:**

يمكن أن تؤدي مظاهر ضعف، وعدم كفاءة، إدارة الشركة إما إلى إيجاد مؤشرات تؤثر سلبا على مقدرة الشركة على استمرار، أو تزيد من التأثير السالب في هذا الاتجاه لواحد، أو أكثر، من المؤشرات المالية والتشغيلية السابقة.

ومن مظاهر الضعف الإداري المهمة نسبيا في هذا السياق مايلي:

- عدم وجود خطط مستقبلية، إستراتجية وتكتيكية، للتطوير والتنمية، وتدعيم المواقف التنافسي للشركة.
- إيجاد بدائل عملية لمواجهة التعثر في سداد الالتزامات وأعباء الفوائد.
- عدم التحرك الرشيد لإعادة جدولة الديون،التي توقفت الشركة عن سدادها.
- عدم البحث عن البدائل لتوريد الإمدادات للشركة، في حالة توقف الموردين الحاليين.

[1] عبد الله سعيد أبو سرعة ، مرجع سابق، ص**55**

- عدم وجود نظام للتنبؤ المالي، يستخدم الأساليب العلمية وتكنولوجيا المعلومات.

❖ **جمع الدليل الكافي والملائم على الشك في مقدرة الشركة على الاستمرار:**

يتطلب الوفاء بهذه المسئولية أيضا أن يجمع [1] مراقب الحسابات الدليل الكافي والملائم، الذي يساعد في إنهاء مرحلة الشك في مقدرة الشركة على الاستمرار، سواء بثبوت هذا الشك، أو التيقن من عدم جوهريته. ومعنى هذا المطلب ببساطة أن مراقب الحسابات سيقوم بأداء أعمال المراجعة العادية، لجمع الدليل الكافي الملائم بشان مدى صدق القوائم المالية، تمهيدا لإبداء الرأي على هذه القوائم، وسينفذ الوقت إجراءات تقييم فرض الاستمرار، فإذا انتهى منها إلى وجود شك في الاستمرار،سيتحول إلى جمع أدلة كافية وملائمة بشان مدى ثبوت وجوهرية هذا الشك، أو عدم أهميته بالمرة.

وما يهمنا في هذا المقام تلك الإجراءات التي ستتضمنها خطة أعمال المراجعة، والتي تستهدف الوفاء بمسؤولية مراقب الحسابات نحو فرض الاستمرار.

وعموما من أهم هذه الإجراءات مايلي:

- طلب وتحليل قائمة التدفقات النقدية ومناقشتها مع الإدارة، مثلها مثل الأرباح والتنبؤات المالية، إن وجدت.
- فحص الأحداث التالية لنهاية السنة المالية، خاصة تلك المؤثرة في مقدرة الشركة على الاستمرار.

❖ **تقييم نتائج التحقق من مدى ملائمة فرض الاستمرار:**

بعد أن ينتهي مراقب الحسابات من أداء الإجراءات اللازمة لتقييم مدى ملائمة فرض الاستمرار، سيكون قد جمع الدليل الكافي الملائم بشان هذه الملائمة.

وعندئذ يقوم مراقب الحسابات باستخدام حكمه المهني الشخصي في تقييم هذه الأدلة. وبالتالي يمكنه تحديد ما إذا كان هناك شك جوهري في مقدرة الشركة على الاستمرار أم لا. تمهيدا لتعديل تقريره، وبالتالي رأيه الفني، على القوائم المالية للشركة.

ونعتقد انه يجب عليه ترشيد حكمه المهني، في هذا المجال، من خلال مراعاة عدة اعتبارات، أهمها مايلي:

- أن يرجع لملف أوراق العمل لمراجعة حسابات شركات، من التي يراجع حساباتها، وشك في استمرارها، للاستفادة بسابق حكمه المني في هذا الشأن.
- أن يرجع لإرشادات المعايير والإصدارات المهنية، ذات الصلة.
- أن يعتمد على مساعديه ذوى الخبرة في مراجعة حسابات الشركات التي تنتمي لهذه الصناعة، التي تعمل فيها الشركة.

[1] ادريس عبد السلام الاشتيوي، مرجع سابق، ص20

- ويمكنه الاسترشاد برأي مستشاره القانوني في هذا المجال.

❖ **التصرفات المهنية لمراقب الحسابات في ضوء مدى ملائمة فرض الاستمرار:**

يتوقف التصرف المهني لمراقب الحسابات، فيما يتعلق [1] بأثر تقييم فرض الاستمرار على تقريره عن المراجعة حسابات الشركة، على نتيجة عملية التقييم ذاتها، والتي يمكن أن تتراوح مابين الحكم بعدم الشك في الاستمرار إلى الحكم بالشك في الاستمرار،مرورا بعدم الوصول إلى حكم مثبت أو ناف للاستمرار، وذلك على النحو التالي:

♦ **حالة ملائمة فرض الاستمرار:**

إذا جمع مراقب الحسابات الدليل الكافي الملائم على أن افتراض استمرار المشروع هو افتراض ملائم تماما، فسوف يتصرف مهنيا، فيما يتعلق بشكل ومحتوى تقريره عن مراجعة القوائم المالية، كتالي:

- طالما أن إدارة الشركة أفصحت عن آلياتها الملائمة للتصرفات المستقبلية لدعم استقرار واستمرار الشركة، خاصة تنبؤات وخطط المستقبل، ورأى، حسب حكمه المهني الشخصي، أن هذا الإفصاح كاف فلن يعدل رأيه، وسيبدي رأيا غير متحفظ على القوائم المالية للشركة.
- أما إذا رأي مراقب الحسابات، حسب حكمه الشخصي، أن الإفصاح الإداري بالقوائم المالية وملحقاتها، عن هذه الخطط والتنبؤات، غير ملائم، فسوف يعد تقريرا برأي متحفظ أو معاكس حسب حكمه المهني الشخصي.

♦ **حالة عدم زوال الشك في الاستمرار:**

في حالة إذا ما جمع مراقب الحسابات [2] الدليل الكافي الملائم بشان مدى ملائمة فرض الاستمرار، وقام بتقييم هذا الدليل، ومع ذلك لم يستطع القطع بعدم الشك في إمكانية استمرا الشركة لمدة لا تجاوز سنة تالية لتاريخ الميزانية، فعلية أن ينظر للقوائم المالية بعين الاعتبار، ليرى ما إذا كانت:

- تصف بطريقة ملائمة الظروف الهامة التي أوجدت الشك الجوهري في إمكانية استمرار الشركة في نشاطها، في المستقبل المنظور.
- توضح أن هناك عدم تأكد جوهري بشان مقدرة الشركة على الاستمرار، ولهذا قد تكون غير قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها، من خلال أدائها لنشاطها المعتاد.
- لا تحتوى على أية تسويات، خاصة بإمكانية استرداد وتصنيف قيم الأصول بالدفاتر، أو خاصة بقيم وتصنيف الالتزامات، والتي تبدو ضرورية في حالة عدم مقدرة الشركة على الاستمرار.

وهنا سيواجه مراقب الحسابات احتمالين، نوضحها على النحو التالي:

[1] محمد سمير الضبان، محمد الفيومي، مرجع سابق، ص35

[2] محمد سمير الضبان، محمد الفيومي، مرجع سابق، ص 36

احتمال ملائمة الإفصاح:

بداية، في حالة ما إذا رأى مراقب الحسابات أن الإفصاح عما سبق، في القوائم المالية ملائما، فلن يبدي رأيا متحفظا أو معاكسا. وسوف يبدى رأيا غير متحفظ، ويعدل تقريره بالإضافة فقرة للفت الانتباه أو فقرة التركيز على أمر هام تالية لفقرة الرأي، يشير فيها إلى وجود مشكلة بشان استمرار الشركة وذلك عن طريق لفت انتباه قارئ التقرير، والقوائم المالية، إلى الإيضاح على القوائم المالية، الذي يشير إلى ما يدعو إلى الشك.

احتمال عدم ملائمة الإفصاح:

إذا توصل مراقب الحسابات إلى عدم ملائمة الإفصاح، في القوائم المالية، عن الظروف والمؤشرات التي تدعوه للشك في استمرار الشركة، فسوف يبدي رأيا متحفظا أو معاكسا، حسبما يرى، وفقا لحكمه الشخصي. وفي هذه الحالة سوف يتضمن التقرير فقرة توضيحية، سابقة لفقرة الرأي، والسبب ببساطة أن مراقب الحسابات سينظر للوضع على انه حالة من حالات عدم كفاية الإفصاح المحاسبي، وفقا لمعيار إعداد التقرير،الذي بنص على افتراض كفاية الإفصاح ما لم يشر المراجع إلى غير ذلك.

حالة عدم ملائمة فرض الاستمرار:

إذا أدى مراقب الحسابات إجراءات المراجعة الملائمة، وجمع الدليل الكافي الملائم، الذي أقنعه بالحكم بعدم ملائمة فرض الاستمرار،وان الشركة لن تكون قادرة على الاستمرار في أعمالها لفترة معقولة في المستقبل المنظور وفي طريقها للانهيار المالي، عندئذ فسوف يخلص إلى أن فرض الاستمرار، الذي أعدت القوائم المالية للشركة على أساسه، هو فرض غير ملائم بالمرة.

وفى هذه الحالة سيحكم مراقب الحسابات على مدى تأثير عدم ملائمة فرض الاستمرار على القوائم المالية، فان حكم بأنه تأثير جوهري، وان القوائم المالية أصبحت مضللة، فسوف يعد تقريرا برأي معاكس، على هذه القوائم المالية.

وغنى عن القول، بان شكل التقرير لن يختلف عنه في حالة التقرير المتحفظ السابق، سوى أن محتوى فقرة الرأي سيتغير تماما بحيث يتضمن رأي مراقب الحسابات بان القوائم المالية لا تعتبر بوضوح، في كل جوانبها الهامة، عن....(ويظل باقي فقرة الرأي كما هو في حالة التقرير برأي غير متحفظ). أما إذا حكم بان التأثير غير جوهري للقدر الذي يجعله يبدي رأيا عكسيا، فسوف يبدى رأيا متحفظا، على القوائم المالية للشركة.

وبناء على ماسبق نستخلص أن هناك رابط وثيق بين الحوكمة والمراجعة الخارجية يتمثل في نظام المراقبة الداخلية حيث تعتبر هذه الأخير بمثابة الجسر الواصل بين الحوكمة ومراجعة الخارجية نظرا لعتماد المراجعة الخارجية على المراجعة الداخلية وهي بدورها تقوم على التطبيق الصحيح للحوكمة فابذلك تعتبر الحوكمة ركيزة أساسية لكل من المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية.

خلاصة الفصل:

يعتبر هذا الفصل بمثابة التأسيس النظري لمهنة المراجعة بصفة عامة والخارجية بصفة خاصة ، ولا يمكن الاستفادة من خدماتها وتحقيق القيمة المضافة المرجوة منها في غياب التنظيم الجيد لها الذي يتجسد في إجراءات الحوكمة والعلاقة التي تربط بينهما.

الفصل الثالث

مقدمة الفصل:

لقد قمنا فيما سبق بلاشارة للمفاهيم الاساسية لحوكمة الشركات، كما تم التطرق الى الاطار النظري للمراجعة الخارجية والعلاقة بينها وبين الحوكمة ولي مقارنة هذه العلاقة بالواقع التطبيقي في الجزائر،ارتاينا القيام بالدراسة ميدانية في شركة الاسمنت عين توتة–باتنة–

المبحث الأول: بطاقة تعريفية حول شركة الاسمنت عين التوتة Scimat

سنحاول في هذا المبحث التعرف على شركة الاسمنت Scimat عين توتة من خلال معرفة : ماهي اهم فروعها، ثم واقع الموارد البشرية، وبعدها نخصص الدراسة حول مقرScimat وهذا من خلال معرفة الهيكل التنظيمي لهذا المقر.

المطلب الاول: تعريف شركة الاسمنت عين التوتة Scimat

❖ **تعريف الشركة واهم فروعها:**

وهي شركة GICA تابعة للمجمع الصناعي لاسمنت الجزائر ذات اسهم براس مال قدره2.250000 دج وتسير الشركة من طرف مجلس الادارة ، و تتمتع Scimat بالاستقلالية في القرارات على كافة المستويات، وشركة الاسمنت عين التوتة حاصلة على شهادة ادارة الجودة ايزو14001.

وتتكون شركةScimat من الوحدات التالية:

- مقر المدرية العامة الكائن بباتنة.
- وحدة انتاج الاسمنت عين توتة.
- وحدة انتاج الحصى والرمل بعين التوتة.
- وحدة توزيع الاسمنت ببسكرة.
- وحدة توزيع الاسمنت بتقرت "ولاية ورقلة".

مقر المديرية العامة:

يقع مقر المديرية في ولاية باتنة، ويعتبر المقر كوحدة مستقلة عن الوحدات التابعة لشركة Scimat وهذا لطبيعة النشاطات التي يقوم بها ، ومن بين النشاطات الرئيسية هي رسم الاهداف والسيطرة على الوحدات الاخرى.

- ✓ مقر الاجتماعي: نهج 73 شارع بن فليس–الاخضرار– باتنة 05000

وحدة انتاج الاسمنت عين التوتة:

تقع وحدة الاسمنت عين التوتة على مسافة 50 كلم غرب مدينة باتنة ، تتربع على مساحة 20 هيكتار بمحاذاة الطريق الوطني رقم 28 الرابط بين عين التوتة والمسيلة وخط السكة الحديدية العابرة للهضاب العليا. الطاقة الانتاجية لهذا المصنع تقدر 1 مليون طن من الاسمنت سنويا، ودخل في الانتاج في 07 سبتمبر1986. ينتج نوعين من الاسمنت:

- اسمنت رمادي نوع: **CPJ-CEM2/A 42.5**
- اسمنت مقاوم للأملاح نوع : **CPA-CEMI/ES 420**

كل منتجات تحضى بجودة عالية ومواصفات موافقة لمواصفات التقييس الجزائري "تاج" تتم مراقبة نوعية المنتوج من طرف مركز الدراسات التكنولوجية لمواد البناء **(CETIM)**

- **وحدة انتاج الحصى والرمال بعين التوتة:**

تتواجد وحدة انتاج الرمل والحصى على مقربة من مصنع الاسمنت عين التوتة وقد دخلت في انتاج ابتداء من شهر جويلة 2009، وذلك بطاقة انتاجية تقدرب:600.000 طن سنويا موزعة كالاتي:
60% رمل و 40 % حصى، وتعتبر هذه الوحدة من اولى الوحدات على مستوى الجزائري محافظة على البيئة ويشمل انتاج هذه الوحدة النوعيات التالية:

- ⇦ الرمل ذو معيار 0/4 مم.
- ⇦ الحصى ذو معيار 8/4 مم.
- ⇦ الحصى ذو معيار16/8 مم.
- ⇦ الحصى ذو معيار25/16 مم.
- ⇦ الحصى ذو معيار 50/25مم.

- **وحدة توزيع الاسمنت بسكرة:**

تتواجد وحدة التوزيع بسكرة بالمنطقة الصناعية، وتم تحويلها لشركة Scimat بتاريخ 01 جويلية 2008 . وتختص بتسويق مادة الاسمنت بسعة 200.000 طن/سنويا وتغطي الولايات التالية: بسكرة، باتنة جزئيا، مسيلة، دائرة عين مليلة ولاية ام البواقي، دائرة قايس ولاية خنشلة.

- **وحدة توزيع الاسمنت بتقرت "ولاية ورقلة":**

تتواجد وحدة توزيع الاسمنت تقرت بالمنطقة الصناعية تقرت ولاية ورقلة، ثم تحويلها لشركةScimat بتاريخ 01 جويلية 2008، وتختص بتوزيع مادة الاسمنت بسعة320.000 طن/سنويا، وتغطي الولايات التالية: ورقلة ،اليزي، الوادي.

- **مهامها و اهدافها:**

⇦ **مهامها:** انتاج الاسمنت بالإضافة الى الرمل والحصى وكذا توزيعها على مختلف ولايات الوطن داخليا وخارجيا.

⇦ **أهدافها:** نجد ان اهداف المؤسسة تنقسم الى ثلاث جوانب نذكرها:

- **الجانب السياسي:** ان الاسمنت من القطاعات الحساسة في الجزائر لكون الدولة محتكرة لسوق الاسمنت، مما سبق نجد ان الدولة تعتمد عليه في التنمية الاقتصادية لحساسية هذا القطاع.

- **الجانب الاقتصادي:** وهو تحقيق الارباح وفي نفس الوقت تحقيق السياسة الاقتصادية العامة للحكومة.
- **الجانب الاجتماعي:** بطبيعة الرضعية المالية نجد انها تحاول ان تكون لها ادارة موارد بشرية مثلى، وذلك من خلال الخدمات الاجتماعية وتوفير متطلبات العمل.

المطلب الثاني: واقع الموارد البشرية

يمكن تلخيصها في مصلحة المستخدمين وهي مكلفة بالتسير الحسن لشؤون المستخدمي ومراقبة تحركات مستخدميها وعمالها داخل الشركة، كما تسمح بمعرفة التغيرات الخاصة بالمؤسسة وحاجاتها من الموارد البشرية، وهناك عدو مهام تقوم بها وهي:

- ♦ السهر على التنظيم الحسن الملفات مستخدميها.
- ♦ متابعة الإحصائيات الخاصة بالمستخدمين (من ناحية ساعات العمل الفعلية والغيابات...).
- ♦ وضع قرارات تسير المستخدمين في اطار القانون بصفة فعالة.
- ♦ اصدار القوائم التقديرية الخاصة بالعمال والاجور.

كمانجد من مهامها:

- ✷ **تسير المستخدمين:** وذلك عن طريق الاخذ بعين الاعتبار كل القرارات القانونية والتنظيمية عن طريق:
  - اصدار شهادات العمل واللوائح.
  - وضع اسس كفيلة لمراقبة العمل.
  - مراقبة تغيرات المستخدمين من ناحية (العمال الجدد، الطرد ،والاستقبال).
  - السهر على احترام قوانين العمل واسس التوظيف.
- ✷ **الرواتب والاجور:** يقصد به حساب المرتبات والاجور الشهرية للعمال كما نجد ان هناك علاقة مع مدير المالية والمحاسبة فيما يخص اظهار الحسابات والمعلومات الجديدة عن الاجور ويتم التسديد عن طريق الحساب الجاري لكل موظف او عامل.

المطلب الثالث : الهيكل التنظمي لمقر شركة Scimat

يراد من الهيكل التنظيمي تسهيل عملية توزيع المهام والمسؤوليات بين مختلف المديريات والمصالح على مستوى مقر شركة Scimat حيث يتكون الهيكل التنظيمي لمقر شركة **Scimat** من:

رئيس المدير العام: هو الهيئة العليا في الشركة ويعتبر المسؤول الأول على تسيير الشركة وله كامل الصلاحيات في اتخاذ القرارات ويقوم بالمهام التالية:

- ✷ يرأس مجلس الإدارة.
- ✷ يقوم بالإشراف على المديريات ومختلف الوظائف التي تؤديها والتنسيق بينها.
- ✷ تعيين وعزل المستخدمين في حدود القانون.

- العمل على تحقيق الأهداف المخططة.

- **مساعد رئيس المدير العام المكلف بالمنازعات:** من بين مهامه
  - يضمن خدمات الأعمال القضائية للعلاقات بين الهيئات ووكالات الأعمال.
  - دراسة ملفات المنازعات واقتراح أحسن الحلول.
  - متابعة تسيير الممتلكات المنقولة وغير المنقولة الخاصة بالمؤسسة.

- **مساعد رئيس المدير العام المكلف بالوقاية والأمن:** من بين مهامه
  - الوقاية من الحوادث الصناعية.
  - اكتشاف المخاطر التي تهدد صحة العمال.
  - توفير أجهزة الحماية.
  - حفظ المواد الخطرة بشكل سليم.

- **مساعد رئيس المدير العام المكلف بالجودة:** من مهامه
  - التأكد من تنفيذ وصيانة نظام إدارة الجودة والبيئة الاجتماعية.
  - مساعدة وتقديم المشورة لهياكل المجمع من حيث إدارة الجودة والبيئة.
  - ضمان أن يتم تأسيس وتنفيذ العمليات المطلوبة لنظام إدارة الجودة والمحافظة عليها.

- **مدير التدقيق ومراقبة التسيير:** من مهامه
  - دراسة وتحليل التقارير التي تصله من مختلف المصالح والدوائر بالمؤسسة وبناء على ذلك يقوم بالمساهمة في اعداد الخطة المستقبلية فيما يخص المبيعات والاستهلاكيات في العملية الإنتاجية، وبعد ذلك يقدم الاقتراحات والتوصيات التي يراها مناسبة لضمان السير الحسن للمؤسسة.
  - التنسيق بين مختلف الدوائر عن طريق مراقبة وتحليل كل التقارير المعدة من قبل هذه الدوائر، لتقوم بإعداد تقرير وتقديمه إلى المدير العام بهدف إرساله إلى المديرية العامة للمجمع.
  - فحص العمليات المحاسبية في ما يخص مسك الدفاتر والتسجيلات المحاسبية التي تقوم بها كافة الوحدات.
  - حماية أصول المؤسسة.
  - مراقبة مدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية في الوحدة.

- **مسير الشبكة:** وتتلخص مهامه على مستوى مقر الشركة في :
  - تسيير حظيرة الإعلام الآلي والسهر على الاستعمال العقلاني لها.
  - ضمان صيانة أجهزة الإعلام الآلي.
  - تسير وصيانة الشبكة الداخلية.
  - تثبيت مختلف البرامج والتطبيقات.

- **مدير الاستغلال:** من بين مهامه
  - يضمن الربط بين الإدارة العامة لشركة والإدارة التقنية ومع مختلف المباني والهياكل.
  - إعداد مختلف التقارير الخاصة بعملية الاستغلال.

- **مدير الموارد البشرية:** من بين مهامه
  - تنسيق وتوجيه ومراقبة مختلف الأنشطة المرتبطة بتسيير الموارد البشرية.

- إنشاء عقود التشغيل ومعالجة المشاكل الاجتماعية للعمال.
- تسيير ملفات المستخدمين من لحظة توظيفهم إلى غاية خروجهم من المؤسسة للتقاعد وغيره.
- تكوين المستخدمين بهدف الرفع من كفاءتهم وقدراتهم الإنتاجية.
- متابعة التربصات المختلفة بالوحدة.
- ضمان تطبيق واحترام القانون الداخلي.
- تطوير وتحسين الظروف العامة للعمل في المؤسسة.
- السهر على تطبيق الاتفاقات الجماعية و القانون العام للعمل.

مدير المالية والميزانية: من بين مهامه
- القيام بعمليات التسيير المحاسبي والمالي.
- تحضير القوائم المالية(الميزانية، وحسابات النتائج والقوائم الأخرى).
- تحليل نتائج الميزانية.
- التحكم في استعمالات الموارد المالية.
- يقترح سياسة مالية ومحاسبية للمؤسسة ويضمن التحكم في تطبيقها.
- ضمان توفر المنافع والمساعدات المالية من اجل العمل والسير الجيد للمؤسسة.

نائب مدير المالية والميزانية: من بين مهامه
- تسيير ومتابعة التثبيتات.
- مساعدة مدير المالية والميزانية في مهامه.
- تنسيق بين مختلف مصالح المقر.

رئيس قسم المالية والمحاسبة: من بين مهامه
- جمع المعلومات من مختلف الوحدات.
- مراقبة الوحدات.

رئيس مصلحة المحاسبة المركزية: من مهامه
- إعداد السجلات القانونية.
- السهر على الصيرورة الحسنة للعمليات المالية الخاصة بالمقر.
- مراقبة اليوميات المعدة من طرف المحاسب (العمليات المحاسبية).
- مساعدة رئيس قسم المالية والمحاسبة.
- يقوم بمراقبة مختلف العمليات المالية والمحاسبية الخاصة بالمقر.

المحاسب: من مهامه
- التقييد المحاسبي.
- سداد ومراجعة مختلف الملفات الخاصة بمختلف التعاملات.

مدير التموين: من بين مهامه
- يراقب تسيير المخزن ويضمن احترام قوانين الوقاية والأمن من النقل وتفريغ البضائع
- تموين المؤسسة بما تحتاجه من مواد أولية واللوازم حيث تتكفل مصلحة المشتريات التابعة لها بعماليات الشراء حتى تسليم السلع.

- **مدير التسويق والمبيعات:** من بين مهامه
  - التشجيع والعمل على رقي مبيعات الاسمنت والمنتجات الأخرى.
  - تقديم خدمات تتوافق ومتطلبات الزبون.
  - القيام بدراسة السوق.
  - تخطيط والإشراف على التنمية التجارية وتوفير الوسائل اللازمة لذلك.

- **مدير التنمية:** من بين مهامه
  - يطرح صيرورة إجراء التخطيطات الإستراتيجية لتنمية الشركة، وتحضير وصف لمختلف المخططات.
  - يحضر مخطط تنمية الشركة ويقترح الطرق الأكثر فعالية لتحقيق ذلك المخطط.
  - يوجه ويسير ويدير الأعمال الخاصة بالتخطيط ويضمن متابعة الاستثمار.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

المطلب الاول : سير عملية المراجعة الخارجية للمؤسسة

تتم عملية المراجعة الخارجية للمؤسسة من قبل محافظ الحسابات حيث يقومان بزيارة المؤسسة للإطلاع على وثائق المؤسسة و الحصول على مايحتاج من معلومات لإعداد تقرير المراجعة و ذلك بتناول النقاط الآتية :

- **دراسة الميزانية**

للدراسة و فحص حسابات المؤسسة على محافظ الحسابات الإطلاع على جملة من الوثائق و القوائم المالية التي تمده بالمعلومات اللازمة لمباشرة عمله، و الميزانية من أهم هذه الوثائق، لذا سنقوم بفحص كل حسابات الميزانية.

- **دراسة جانب الأصول**

- **دراسة الأصول غير الجارية:**

بلغت قيمة التثبيتات خلال سنة (2013) ب: 39470952571.17 دج،مقارنة ب:46089699794.69 دج تم تسجيلها خلال سنة (2012). وتم تشكل هذه الثبيتات من مايلي:

- ✓ **التثبيتات العينية**

و يمكن إيضاح التغيرات الطارئة على التثبيتات من خلال الجدول الأتي :

الجدول (2) : التغيرات في التثبيتات خلال دورة 2013

الحسابات	افتتاح عند القيمة الدورة	خلال الزيادة الدورة	الانخفاض خلال الدورة	القيمة عند غلق الدورة
التثبيتات العينية	65668028695.72	16853396128.71	2046645549.50	80474779274.93
الأراضي	54176229.79	/	/	54176229.79
تهيئة الأراضي	47286197.87	1079012.00	/	48365209.87
تثبيت	1193125314.44	33554692.61	29843947.74	1196836059.31
المباني	7736212050.36	1150193087.42	41826337.61	8844578800.17
معدات الإنتاج	3829020523.06	24328828.87	1762950782.44	1550398569.49
معدات وأدوات	63210749.75	/	959587.16	62251162.59
سيارات و معدات أخرى للنقل	3176562730.13	1957427521.73	27370559.55	5106619692.31
معدات ومكتبية	564367557.85	6795449.77	7811108.78	563351898.84
معدات التغليف	10557961.20	/	/	10557961.20
معدات الطباعة	7773189.51	14712139.65	29133.00	22456196.16
معدات اجتماعية	632864025.51	271356673.62	46923145.18	857297553.95
أدوات الصيانة	688808878.43	139161457.89	16721406.76	811320938.55
تثبيتات قيد	16073708291.39	1688821028.71	14850390313.17	2912139006.93

الانجاز				
المجموع	81741736987.11	18542217157.42	16897035862.67	83386918281.86

المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

و بالتالي يمكن تقييم التثبيتات المدرجة في الميزانية المقفلة بتاريخ 2013/12/31 على أنها عرفت ارتفاعا بقيمة إجمالية تبلغ ب:**1645181294 دج** .و يمكن التفصيل في بعض النقاط كما يلي:

- ✓ **تثبيتات أخرى** : الرصيد المسجل في هذا الحساب بلغ **31749271390.05** دج، حيث ارتفع مقارنة بالرصيد المسجل خلال سنة 2012 بنسبة 26 % و يعود ذلك أساسا إلى تحويل الحسابات التي كانت مدمجة ضمن حساب استثمارات قيد الإنجاز بمبلغ **11161015524.71** دج دون تسجيل الاهتلاكات.
- ✓ **تثبيتات قيد الإنجاز** : الرصيد المسجل في هذا الحساب بلغ **912139006.9** دج ، حيث انخفض مقارنة بالرصيد المسجل خلال سنة 2012 بنسبة 81 % بسبب بسبب تحويل الحسابات التي كانت فيه إلى الحساب السابق – استثمارات أخرى – بمبلغ **11161015524.71** دج و الحيازة كانت بمبلغ **1672718024.05** دج بينما الحيازة لسنة 2012 قدرت ب **616227405.65**دج.

⊂ **دراسة الأصول الجارية :**

- ✓ **مخزونات قيد الإنجاز**: بمبلغ **9585136073.13** دج حيث **1213335134.36**دج هي مخزونات في الخارج و **440015466.97** دج تمثل نقص قيمة و بالتالي فقد انخفض هذا الحساب مقارنة بسنة 2012 ب 5 %.
- ✓ **الحسابات الدائنة و الإستخدامات المماثلة:** يضم هذا الحساب

- **زبائن** : بقيمة **6654964728.44** دج (حيث **607355351.27** دج هي فواتير غير محررة) وارتفعت بنسبة19 % عن سنة 2012. و تم تشكيل مؤونة لنقص قيم الحسابات الدائنة بمبلغ **1082772203.65**دج (مبلغ **869254729** دج منها مخصص للعميل (X) نتيجة عدم التأكد من تحصيله.
- **دائنين آخرين** : **679587738.54** دج بنفس القيمة لسنة2012 و هو يتشكل أساسا من :
  - تسبيقات للموردين : **213951166.70** دج.
  - تسبيقات للمستخدمين : **14881151.85** دج.
  - مساهمين : **160389978.06** دج.
  - مواد للاستلام(منتظرة) : **172128000.00** دج.
  - تكاليف مسبقة : **113591973.2** دج.

- **الضرائب :1427449023.36** دج تمثل حسابات الضرائب على أرباح الشركات (IBS) الواجب دفعها للإدارة الجبائية لسنة 2013.

✓ **أصول أخرى جارية:** يضم هذا الحساب الحسابات الدائنة الأخرى مثل القروض التي يكون أجل الاستحقاق فيها أقل من سنة، بمبلغ**558065421.62** دج تتكون مما يلي :

- **قروض للمستخدمين** : **258065421.62** دج مقابل **272348300.39** دج سنة2013.
- **التزامات** : ل SONELGAZ **300000000.00** دج.

و نلاحظ أن الفرق بين سنة 2012 و سنة 2013 يعود إلى تحويل التزمات سوناطراك من الأصول غير الجارية إلى الأصول الجارية.

❖ **المتاحات و ما يماثلها :**

- **توظيفات** : لكي نتمكن من تسديد القروض كان لابد من توظيفات بمبلغ **7000000000** دج.
- **الخزينة** : بلغ الرصيد البنكي لسنة 2013، **2539217995.59** دج مع تسجيل انخفاض بنسبة24% نسبة لسنة 2012 نتيجة التحويلات المالية **7000000000** دج التي كانت **4500000000**دج، سنة 2012 و تم تسجيل التحويلات المالية في الحساب 508 بينما الخاص بالبنك في الحساب 512.

و يمكن تلخيص ما سبق ضمن الجدول الآتي:

الجدول (3) : التغيرات في حسابات الاصول الجارية لسنة 2013

الأصول	2013			2012	الفرق
	المبلغ خام	المؤونات	المبلغ صافي	المبلغ صافي	
الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة	10421400864.23	1101333952.27	9320066911.96	7473305126.32	1846761785
الزبائن	7737736932.09	1082772203.65	6654964728.44	5579582988.29	1075381740.15
دائنين آخرين	698149487.16	18561748.62	679587738.54	677585635.64	2002102.9
أصول أخرى جارية	558065421.62	/	558065421.62	272348300.39	285717121.2
الضرائب	1427449023.36	/	1427449023.36	943788202.00	483660821.36
المتاحات وما يماثلها	9742742995.59	203525000.00	9539217995.59	7856402954.7	1682815040.8

التوظيفات	7000000000.00	/	7000000000.00	5500000000.00	2500000000.00
الخزينة	2742742995.59	203525000.00	2539217995.59	3356402954.70	-817184959.11
المجموع	20164143859.82	1304858952.2	18859284907.5	15329708081	3529576826.5

المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

دراسة جانب الخصوم:

الأموال الخاصة :

- **رؤوس المال الخاصة :** يبلغ راس المال الاجتماعي للشركة **14800000000** دج ،يتكون من**37000** سهم بقيمة **400000** دج للسهم الواحد.
- **الاحتياطات و العلاوات :** بمبلغ **21816357639** دج بزيادة **24** % عن السنة السابقة بسبب عمليتين تم القيام بهما على السنة المالية **2013** بالشكل الآتي :
  - زيادة عن 2012 بمبلغ **4592959552.93** دج تمثل الجزء من النتيجة الصافية الذي تم تحويله إلى احتياطات بقرار من مجلس الإدارة في 2013/04/12.

و نوضح هذا من خلال الجدول الأتي:

الجدول (4): التغيرات في الاموال الخاصة خلال الدورة 2013

	المبلغ		
الخصوم	2013	2012	الفرق
راس المال	14800000000	14800000000	/
الاحتياطات	21816357639.70	17623398086.77	4192959552.93
النتيجة الصافية للاستغلال	4602454461.32	4642959552.93	- 40505091.61
النتيجة	41218812101.02	37066357639.70	4152454461.32

المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على وثائق المؤسسة.

نلاحظ أن نتيجة دورة 2013 و التي بلغت **4602454461.32**دج قد انخفضت مقارنة بالدورة السابقة بنسبة0.87 %.

الخصوم غير الجارية:

بشكل عام فإن الديون قد انخفضت بمبلغ **7717203418.10** دج حيث انتقلت من **33973749401.96** دج سنة 2012 إلى **26256545983.86** دج مسجلة خلال دورة 2013

- **القروض والديون المالية** : بمبلغ **11283436924.74** دج و قد انخفضت بنسبة 36 % مقارنة بسنة 2012، نتيجة لمختلف تسديدات الديون المالية و تحويل مبلغ **5574843627.4** دج إلى خصوم جارية و تتكون كذلك مما يلي :
  - ✓ **ديون إجبارية** : **7550000000** دج لابد من تسديدها خلال 2015.
  - ✓ **ديون معلقة** : B.A.D (ديون1992) **519370182.5** دج.
  - ✓ **التسديدات** : إنطلاقا من **2015** B.E.A (CMT) **3214066742.18** دج.
  - ✓ **المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات مسبقا** : بمبلغ **60813918.54** دج تمثل الخلافات المبرمة مع الموردين الأجانب.
- **خصوم جارية:**
  - ✓ **الموردين و الحسابات الملحقة** : **3875712586.01** دج بتسجيل انخفاض بنسبة 65 % نسبة لسنة 2012 و هو يضم ما يلي :
    - ⇦ **موردين** : **1620494676.96** دج.
      - ⇦ موردو الاستهلاكات : **176859036.99** دج.
      - ⇦ موردو الخدمات: **1441700657.64** دج.
      - ⇦ موردو التثبيتات : **1934982.33** دج.
      - ⇦ موردين قبض عنهم ضمانات : **291811132.12** دج.
    - ⇦ **الفواتير التي لم يتم استلامها بعد** : **1090306776.93** دج.
    - ⇦ **الضرائب** : تبلغ قيمة الضرائب**1573913185.91** دج تتشكل من :
      - ⇦ الضرائب على ارباح الشركات IBS لسنة 2013 (حيث **1427499** دج قد تم تسديدها): **1172982474.27** دج.
      - ⇦ الرسم على النشاط المهني T.A.P : **204622012.24** دج.
      - ⇦ الرسم على القيمة المضافة T.V.A : **196020856.40** دج.

ملاحظة : قدر رصيد التصفية للIBS بمبلغ **273056897.12** – دج سيتم استردادها خلال سنة2014

- ✓ **ديون أخرى** : ارتفع هذا المبلغ بنسبة 42% حيث قدر ب **10795989287.60** دج و تضم أساسا الديون الآتية :
  - ⇦ التسبيقات المستلمة من الزبائن :**312116666.82** دج.
  - ⇦ تكاليف الأجور : **223581501.20** دج.
  - ⇦ المؤونات المتعلقة بالمستخدمين: **3309260794.76** دج.
  - ⇦ CMT: **1124843627.48** دج.

⇦ قروض يجب تسديدها خلال2014: **4450000000** دج.

حيث أن التسديدات انتقلت من الخصوم غير الجارية إلى الخصوم الجارية بسبب مدة استحقاقها التي لا

تتجاوز سنة واحدة .

✓ **خزينة الخصوم:** مبلغ **462510831.06** دج تمثل الفوائد على القروض الواجب دفعها خلال سنة 2014 و يمكن تلخيص تغيرات هذه الديون من خلال الجدول الآتي :

الجدول (5) : تغيرات في الخصوم خلال دورة 2013.

الخصوم	2012/12/31	2013/12/31	التغيرات
الخصوم غير الجارية	11344250843.28	17869809638.76	-6525558795.48
الخصوم جارية	14912295140.58	16103939763.20	-1191644622.62
المجموع	26256545983.86	33973749401.96	-7717203418.10

المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على وثائق المؤسسة.

♦ **دراسة جدول حسابات النتائج**

⇦ **المبيعات و المنتجات الملحقة** : بلغ رقم أعمال سنة 2013:**34421858136.73** دج بزيادة قدرت ب 2.5% نسبة لسنة 2012 و هو يتكون نسبة للزبائن مما يلي :

- Sonatrach Div.forage **21843124013.00** دج
- Sonatrach Div.Production **10358312606.66** دج.
- الشركات المماثلة: **127158383.96** دج.
- ENTP L.BDTM **: 4557272.58** دج.
- ENAFOR LLC: **210584653.74**– دج.
- زبائن آخرين مختلفين : **1878121206.79** دج.

كما يمكن تجزئة رقم الأعمال حسب الأنشطة كما يلي :

* FORAGE .D 19651259258.91دج حيث 222853699.00 دج فواتير غير محررة
* WO.D 1412817314.76 دج حيث142167674.05 دج فواتير غير محررة
* TR.D 454214427.09.دج حيث172472602.49دج فواتير غير محررة
* P.M.D 69261241.14. دج حيث 19839829.60 دج فواتير غير محررة
* DAGS 121215.46D دج

⇦ **إنتاج مثبت:** بمبلغ **277965095.85**.دج ، و قد عرف ارتفاع بنسبة 62.5 % و يتشكل من التجديدات التي قامت بها المؤسسة لحسابها الخاص و بوسائلها الخاصة كما يلي :

- ✷ معدات النقل : **125964411.04** دج.
- ✷ مشتريات مستهلكة : **3144437693.19** دج و قد عرف هذا الحساب إنخفاض ب19% نسبة لسنة 2012 ، حيث يتكون أساسا من :
  - ✷ لوازم و معدات الإنتاج : **2634549901.84** دج.
  - ✷ الكهرباء : **54566018.32** دج.
  - ✷ الماء : **9622686.36** دج.
- ✷ الخدمات الخارجية و استهلاكات أخرى **7119444332.59** دج حيث عرفت انخفاض بسيط بنسبة 1% نسبة لسنة 2012 . و يتكون هذا المبلغ أساسا من :
  - خدمات بمبلغ **5760593282.22** دج يمكن تجزئته كما يلي :
    - الإقامة و الأكل : **4229326031.46** دج.
    - النقل : **1388158345.99** دج.
    - الحراسة و الأمن : **54033387.59** دج.
    - صيانة القاعدة : **91699177.18** دج.
    - تنقلات المستخدمين (الخطوط الجوية الجزائرية): **626607274.26** دج.
    - التأمين **83829476.50** دج.
- ✷ مصاريف المستخدمين: ارتفع حساب المستخدمين بنسبة 33 % نسبة لسنة 2012 أي: **12312607874.95** دج مقارنة ب **9278957499.29** دج و يمكن تفسير ذلك بالزيادة في الأجوربنسبة20 % IFRI بنسبة 80 % و مكافآت و انخفاض في عدد الموظفين ب 6869 عامل سنة2013 مقابل 7066 عامل سنة 2013. و يمكن تجزئة مبلغ المصاريف كما يلي :
  - أجور و رواتب : **2442303321.48** دج.
  - علاوات ومكافآت : **4079398633.54** دج.
  - IFRIS: **3704142549.24** دج.
  - مصاريف اجتماعية : **2086763370.69** دج.
  - الضرائب و الرسوم : بمبلغ **731784854.73** دج يتكون أساسا من الرسم على النشاط المهني(TAP) الذي يشكل 2% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة و بالتالي:

684134322.42=2x 34206716210.41 دج و الضريبة على التمهين قدرت ب**33815724.0**دج.

الزيادة التي عرفها هذا الحساب قدرت بنسبة 4% مقارنة بسنة 2012 و تعود إلى ارتفاع رقم الأعمال.

- منتجات عملياتية أخرى :**1944326276.03** دج بزيادة بنسبة27.8 % و هذا الحساب يضم المواد مثل:
  - ضياع التثبيتات : **87094718.23** دج.
  - تسديد التأمينات:**16625678.46** دج.
  - مكافآت الأداء (من طرف المؤسسة): **119255762.85** دج.
  - عقوبات التأخير (التأخير في التسليم): **47483625.63** دج.
  - المواد الأخرى للتسيير الجاري: **1673866490.86** دج.
- أعباء عملياتية أخرى : **845805212.50** دج ارتفاع بنسبة34.5% نسبة لسنة 2012 نتيجة إلغاء فواتير الزبائن و تسجيل(تحرير) فواتير الموردين لسنة 2013 كذلك زيادة المكافآت و الأجور ب 80 % .او يضم هذا الحساب الأعباء مثل :
  - نقص القيمة للتثبيتات : 14050604.19 دج.
  - تحرير الفواتير السابقة للموردين: 9433558.61 دج.
  - أجور و أعباء المسؤولين : 368835124.53 دج.
  - إلغاء فواتير الزبائن السابقة لسنة :2012 **312533253.15** دج
- مخصصات اهتلاكات، مؤونات و نقص القيمة : .**9872736194.02** دج حيث ارتفعت الاهتلاكات بنسبة 16.6 % نسبة لسنة 2012 نتيجة لاستخدام بعض التثبيتات الجديدة و استخدام طرق جديدة للمؤونات و نقص القيمة.
  - استرجاع نقص القيمة و المؤونات : **1902378270.96** دج تمثل مبلغ المؤونات للسنة السابقة والمسترجع خلال سنة 2012 و المتكون من :
    - مسترجعة على المخزونات **563693800** دج.
    - مسترجعة من حسابات الزبائن **1055365996.33** دج.
    - مسترجعة من مؤونات على الطلبات **60813918.5** دج.
    - من أجل استرجاعات أخرى للمؤونات **18979556.0**9 دج.

✷ منتجات مالية: ارتفع هذا الحساب **265340466.26** دج بعد أن كان في الدورة السابقة.
223998664.56 دج نسبة للفوائد على التوظيفات، و التي تتمثل في :
**242030222.22 دج فوائد على DAT
**أرباح فوارق الصرف : 6841414.04 دج.

✷ **أعباء مالية: 805445898.26** دج و سجل هذا الحساب انخفاض بنسبة 11 % نسبة لسنة 2012 هذا الفرق يتشكل من مبلغ الفوائد الملازم للقروض الإجبارية بمبلغ **5000000000** دج مسددة في2013/07/20 إضافة إلى التسديدات الجارية للسنة المالية للقروض بمبلغ **950715168**دج. و يتشكل مبلغ الأعباء المالية من :

-الفوائد علىCMT : **307240064.93** دج
-الفوائد على القروض الإجبارية : **497330833.33** دج
-أخرى: **875000.00** دج

الضرائب الواجب دفعها على النتيجة العادية **1172982474.2** دج و تمثل الضريبة على أرباح الشركات المسجلة خلال هذه الدورة حيث جزء منها (1427449023.36 دج) تم تسديدها خلال 2013 عن طريق الحساب البنكي.

المطلب الثاني: نتائج تقرير محافظ الحسابات

➢ **التقارير الخاصة :**

➢ **نتائج السنوات الخمس السابقة** : حسب المادة 678 من القانون التجاري التي تنص على أن يتم إدراج

نتائج السنوات الخمس السابقة ضمن تقرير خاص في تقرير محافظ الحسابات، فقد أدرج محافظ الحسابات الجدول الأتي :

الجدول (6) : نتائج الشركة للسنوات الخمس الاخيرة

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012
النتيجة الصافية مقدرة ب ك دج	2.720.958	2.866.428	3.770.862	3.072.904	4.642.959

المصدر:من اعداد الطالبة بناءا على وثائق المؤسسة.

➢ **الأجور الأكثر ارتفاعا:** حسب ما تنص عليه المادة 680 من القانون التجاري، ندرج رقم الذي حققته المؤسسة خلال دورة 2013، و الذي قدر ب:

* المبلغ الخام : **39780269.80** دج.
* المبلغ الصافي : **30353300.42** دج.

➢ **التوصيات و الاقترحات :**

بعد الآخذ بعين الاعتبار التوصيات و الاقترحات المقدمة في مختلف تقاريرنا، يمكننا دعوة مصالح المؤسسة من أجل اتخاذ جميع الاجراءات اللازمة لتحسين اجراءات التسيير على الوجه التالي :

- ✷ تحسين اجراءات الاتصال و تقديم المعلومات المحاسبية ما بين جميع المصالح من أجل معالجة المعلومات المحاسبية في أسرع وقت و بأحسن الطرق مع تفادي استعمال المعلومات الناقصة.
- ✷ تسريع وضع و بدأ استعمال أنظمة تخطيط الموارد ERP
- ✷ اجراء دراسة معمقة للاجراءات الجبائية المستعملة في المؤسسة مع ضمان معالجة الرسم على القيمة المضافة TVA و عدم توظيفه في المجالات غير القانونية.
- ✷ يجب تقديم شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة للزبائن الذين يتعاملون مع المؤسسة بالنسبة للعمليات غير الخاضعة للرسم في الآجال وفق ما تنص عليه النصوص التشريعية و القوانين.
- ✷ إعادة النظر في سياسة المؤسسة حول التأمينات، فيما يتعلق براس المال المؤمن أي المعدات التي يتم تأمينها.
- ✷ لابد من وضع نظام للمحاسبة التحليلية ، يسمح بالوصول لحساب التكلفة و بالتالي تحديد سعر التكلفة.

و في الأخير و في إطار تبني الاجراءات اللازمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي NSCF تم تحويل أرصدة الحسابات الموقوفة 2012/12/31 من أجل الحصول على ميزانية افتتاحية في 2013/01/01.

و هذا يسمح للمؤسسة بالتحضير الجيد من أجل قفل الحسابات النهائية في 2013/12/31 و بالتالي إعداد الملاحق الخاصة بالحسابات و تحضير مختلف الجداول المالية التي ترافق الميزانية و جدول حسابات النتائج وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.

المبحث الثالث: فاعلية المراجعة الخارجية في المؤسسة الاسمنت

المطلب الاول : أتعاب مراجع الحسابات الخارجي

تحدد المؤسسة أتعاب مراجع الحسابات وفق ما تنص عليه النصوص التشريعية كما يلي:

تنص المادة 2 من القرار المؤرخ في 7 نوفمبر سنة 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات على: أن يتقاضى محافظو الحسابات أتعابا عن الأعمال التي ينجزونها خلال السنة المالية في إطار المهام العادية ومع احترام العناية المهنية.

و حسب المواد 3،4،5،6،7 من قرار 7 نوفمبر 1994 تحدد أتعاب محافظ الحسابات كما يلي:

- يطبق سلم الأتعاب المذكور في المادة 2 من هذا القرار على المهام العادية لمحافظ الحسابات باستثناء المهام الخاصة الدقيقة مثل (إدماج وانقسام مؤسسة، إنشاء شركات فرعية لإسهام جزئي في الأصول، مهام محدودة وظرفية في م ا رقبة الحسابات...).

- تحدد الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن هذه المهام الخاصة باتفاق مشترك بين الأطراف المعنية (المساهمين ومحافظي الحسابات).
- تدفع أتعاب محافظ الحسابات حسب المادة 8 من قرار 7 نوفمبر 1994 عن مهامه العادية وبناء على تقديم بيانات الأتعاب كما يأتي :

30% – عند بداية الأعمال

20% – بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة

30% – عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات

20% – بعد اجتماع الجمعية العادية

المطلب الثاني: استمرارية مراجع الحسابات الخارجي

➢ **تعيين مراجع الحسابات الخارجي:**

***حسب المادة 30 من قانون رقم 91-08** أنه: تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل لمكلف بالمداولات محافظي حسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

***وحسب المادة 31 من نفس القانون:** تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن بعد وكالتين تعيين نفس المحافظ إلا بعد ثلاث سنوات.

***ووفقا للمادة 32 من نفس القانون:** عندما تعين شركة محافظ الحسابات كمحافظ حسابات لدى مؤسسة أو شركة أو هيئة تعين من طرفها أو من بين أعضائها المسجلين في جدول المنظمة الوطنية محافظا أو محافظي حسابات يعملون باسمها، ولا يمكن لهؤلاء الأشخاص أن يمارسوا مهنتهم بصفة شريك ومشترك أو أجير إلا في شركة واحدة فقط.

➢ **عزل مراجع الحسابات الخارجي :**

عملية عزل محافظ الحسابات أو تسريحه تكون من طرف الجهة المختصة بتعيينه الجمعية العامة العادية، أو من طرف القضاء بعد طلب من المؤسسة بسبب مخالفات أو أخطاء مرتكبة، فحسب المادة 715 مكرر 8 من القانون التجاري: "يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة في الشركات التي تلجا علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة، واذا تمت عملية الطلب تعين العدالة مندوبا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

وأيضا حسب المادة 715 مكرر 9 من القانون التجاري: "في حالة حدوث أي خطأ أو مانع يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون عشر (10/1) الشركة أو

الجمعية العامة إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة.

كما أن هناك إجراءات معينة يجب إتباعها عند عزل محافظ الحسابات كأن يرسل إخطار مسبق لمحافظ الحسابات باقتراح عزله قبل اجتماع الجمعية العامة بفترة معينة، ولمحافظ الحسابات الحق في حضور الاجتماع ومناقشة قرار عزله .

الخاتمة

الخاتمة

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

و في هذا الإطار سعينا من خلال دراستنا هذه الإحاطة بمدخل من مداخل الإدارة الحديثة و المتمثل في حوكمة الشركات"و التركيز على آليات تطبيقها من خلال "المراجعةالخارجية" و التي بإمكانها إحداث مساهمة فعالة في تطبيق حوكمة الشركات – إن حسن استخدامها – ولدراسة هذا المجال، قمنابدراستنا هذه تحت عنوان" الحوكمة ودورها في فعالية واستقلالية المراجعة الخارجية كمحاولة للإجابة عن إشكالية البحث و التي تدور حول مامدى دور حوكمة الشركات في تعزيز فعالية واستقلالية المراجعة الخارجية،و ذلك انطلاقا من الفصول الثلاثة التي تضمنتها المذكرة ،و التي حاولت الإجابة عن الفرضيات الأساسية للبحث باستخدام الأدوات السابق ذكرها.

نتائج البحث

- عدم تطبيق الفعلي للحوكمة داخل المؤسسة وذلك حسب تصريحات محافظ الحسابات تأكيد بدراسة ومناقشة والمصادقة على تقرير محافظ الحسابات في الجمعية العامة للمؤسسة.
- يتم تعيين محافظ الحسابات باقتراح من إدارة المؤسسة ويصادق عليها من طرف شركة تسير المساهمات الوصية على المؤسسة وهذا ينافي مبادئ الحوكمة التي توكد فصل الملكية عن الإدارة من خلال تعيين ملاك المؤسسة (الدولة) لمحافظ الحسابات بدون استشارة إدارة المؤسسة ليتسنى له التدقيق الفعلي للحسابات وهذا مايؤثر على استقلالية محافظ الحسابات.
- يتطلب تنفيذ اعمال الحوكمة توفر التنظيم الاداري والمهني المتكامل الذي يشتمل على وجود مجلس ادارة فعال، لجنة مراجعة، ادارة مراجعة داخلية و مراجع خارجي مستقل.
- من أجل تجسيد الدور الفعلي والحقيقي للمراجعة بالمؤسسات الجزائرية، لابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى تفعيل دور المراجعة فيها.

مقترحات البحث

- ضرورة إعادة تنظيم وظيفة المراجعة في المؤسسات الجزائر بما يضمن استقلاليتها، موضوعيتها وكفاءة وفعالية عملياتها لأنها تعتبر الأساس لقيام حوكمة جيدة.
- ضرورة إلزام شركات المساهمة بتكوين لجان مراجعة، أو على الأقل إلزام البنوك وشركات بتكوين لجان مراجعة وذلك لكبر نشاط هذه المنشآت، مع تحديد مهامها، والشروط الواجب توافرها في أعضائها، وذلك لما لهذه اللجان من أثر إيجابي على جودة الحوكمة و بالتالي جودة المراجعة.
- عدم اكتفاء الحوكمة باصدار قوانين الحوكمة المؤسسية بل ينبغي الاهتمام بايجاد البيئة السياسية والاقتصادية المناسبة لتطبيقها، اي تلك البيئة التي تؤمن سيادة الشفافية و دولة القانون.
- ضرورة توعية مكاتب المراجعة بأهمية الرقابة على جودة المراجعة والفوائد التي ستعود عليهم من الالتزام بها، مع الالتزام بها بوضع السياسات والاجراءات اللازمة لها وذلك بهدف تحسين جودة المراجعة وزيادة ثقة المستخدمين والمعدين بالمهنة .

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. احمد بن محمد الرزين، **حوكمة شركات المساهمة دراسة فقهية** ، برنامج دعم رسائل وأبحاث طلاب الدراسات العليا في كرسي سابك لدراسات الأسواق المالية الإسلامية للنشر،2012.

2. جبر عبد الرزق ، **الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي**، حالة دول شمال افر يفيا،مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا،العدد السابع، الجزائر.

3. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2007/2006.

4. طارق عبد العال حماده، **حوكمة الشركات –مفاهيم –المبادئ– التجارب– تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2005.

5. محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري** ، الدار الجامعية الإسكندرية، 2006.

6. محسن احمد الخيضري، **حوكمة الشركات**، ط ع 1 ،مجموعة النيل العربية ،القاهرة، 2005.

7. ماجد إسماعيل أبو حمام ، **اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في الأسواق فلسطنين للأوراق المالية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعية الإسلامية، غزة،2009.

8. مصطفى نجم البشاري، **أهمية تطبيق معايير الحوكمة لتفعيل نظم المراجعة الداخلية للمؤسسات العامة بالسودان**، مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان،20–21 يناير 2008.

9. اشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظمة حوكمة الشركات**، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات "تدقيق الشركات–تدقيق المصاريف والمؤسسات المالية – تدقيق الشركات الصناعية" ،القاهرة ،مركز المشروعات الدولية الخاصة، يومي 24–26 سبتمبر، 2005.

10. محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس–العرض–الإفصاح**، دار وائل للنشر، عمان، 2004.

11. حسام الين غضبان، **محاضرات في النظرية الحوكمة**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن–عمان.

12. بتول محمد نوري، علي خلف سليمان، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل الوكالة** ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الإبداع والتغير التنظيمي،جامعة البليدة، الجزائر، يومي 12–13 ماي 2010.

13. La belle, R. (2005), Gouvernement d'entreprise:enjeux managériaux, comptables et financiers, Edition de Beoeck, Bruxelles, Belgique.

14. Parrat, F. (1999), Le gouverment déntreprise, ce qui a déjà changé, ce qui va encore évoluer, Edition Maxima, Paris, France.

15. عبد المليك مزهودة، **محاضرات في مقياس تحليل المنظمات**، سنة ثالثة إدارة أعمال ل م د، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية، 2008/2007.

16. Ajad, N. (2003) , Contrat, confiance et gouvernance: le cas des entreprises publiques agroalimentaires en Algérie», thèse présentée pour obtenir le grade docteur, option science économique, Université Montpellier l , France.

17. كنان نده، **مبادئ حوكمة الشركات في سورية "دراسة مقارنة لمصر والأردن"**، مجلة جامعة دمشق العلوم الاقتصادية والقانونية،المجلد 26، العدد2،2010.

18. عبد المجيد قدي، **إمكانية تطبيق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص الحوكمة في البلاد العربية**،" دراسة الجزائر كنموذج" جامعة الجزائر.

19. هاني محمد خليل ، **مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين** ، مذكرة لاستكمال متطلبات نيل الماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية ، غزة 2009.

20. OECD Priniciples and Annotations on Corporate Govemance, Arbic translation.

21. عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح عشماوي، **الحوكمة المؤسسية** ،مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008.

22. محمد حسين يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنظم تطبيقيها في مصر** ، منشورات بنك الاستثمار القومي، 2007.

23. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

24. محمد سمير الضبان، محمد الفيومي ، **المراجعة بين التنظير والتطبيق** ، الدار الجامعية، بيروت، 1990.

25. Lionnel COLLINS, Gérard VALIN, Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques, op. cit.

26. BENYAMINE Paul, Pour une bonne pratique de l'audit, Imprimerie nationale, Paris, (n.d).

27. د.أمين السيد احمد لطفي، **مراجعة مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، القاهر.

28. الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس احمد ، **دروس وتطبيقات في مراقبة و مراجعة الحسابات** ، منشورات جامعة منتوري، قسنطينة، 2001.

29. مسعود صديقي، **دور المراجعة في الإستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث، العدد الأول، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002 .

30. عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

31. حجاز خديجة، **استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في ترشيد الحكم الشخصي لمدقق الحسابات** ، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف، 2008 / 2009 .

32. يوسف محمود جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع**، عمان، الطبعة الأولى،2000 .

33. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية 02، الجزائر 2003 .

34. محمد السيد سرايا، **أصول المراجعة والتدقيق الإطار النظري – المعايير والقواعد** ، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.

35. إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري** ، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، عمان 2012 .

36. رأفت سلامة محمود، احمد يوسف كلبونة، وآخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة، الأردن .

37. ناصر دادي عدوان، ورابح بلاهوبري، **نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج للاقتصاد العلمي، رقم 4، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر 2008.

38. محمد سمير الضبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية والآليات التطبيق وفقا للمعايير المعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 .

39. مسعود صديقي، محمد براق، مداخلة بعنوان: انعكاس **تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، يومي 8 و 9 مارس 2005 .

40. عماري ديلمي، **دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية**،مداخلة مقدمة، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق كمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات،الأغواط، يومي 20 و21 نوفمبر 2013 .

41. لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر** ، دراسة حالة من خلال الاستبيان، تخصص محاسبة ماجستير، باتنة، 2009/2008.

42. إدريس عبد السلام الاشتيوي ، **المراجعة معايير وإجراءات** ، دار النهضة للعربية، الطبعة الرابعة، بيروت،1996.

43. Ministre des finances, direction général de la comptabilité, Recueil de textes législatif et réglementaires relatifs.

44. A la normalisation de la profession comptable, dans : collection comptabilité, n° 01, Alger, 2002.

45. عبد الله سعيد أبو سرعة ، **التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية** ، دراسة حالة التكامل بين شركةK PMG مجنى وحازم حسن وشركائهم قانونيين وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، تخصص محاسبة وتدقيق، مذكرة الماجستير،

جامعة الجزائر3، 2009 /2010 .

46. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية** ، دار وائل لنشر، الطبعة الثانية ،2011 .

47. فكري عبد الغني محمد جوده، **مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ولجنة بازل للرقابة المصرفية** – دراسة حالة بنك فلسطين، مذكرة الحصول على شهادة ماجستير في إدارة الأعمال ،الجامعة الإسلامية، غزة،2008

48. رأفت حسين مطير ، **آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات** ، محاضر في قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية.

49. رشا حمادة ، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية** ، مجلة جامعة دمشق العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد2، العدد الثان، 2010، كلية الاقتصاد، دمشق.

50. عبد الوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007/2006 .

51. محمد عبد الله المني ، **تقيم ضوابط تشكيل لجان التدقيق لجان التدقيق واليات عملها في الشركات الاردنيةالمساهمة لتعزيز الحاكمية**، جامعة جدار، اردن، 2010 .