المركز الجامعي تيسمسيلت

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

دور مهنة المراجعة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء و الغاز تيسمسيلت

مذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: محاسبة مالية

من إعداد الطالب:

✓ **التاج مصطفى**

إشراف الأستاذ:

بونعجة سحنون

لجنة المناقشة:

الأستاذ: قندز بن توتة	**رئيسا**
الأستاذ: بونعجة سحنون	**مقررا ومشرفا**
الأستاذ: مجدي سالم	**ممتحنا**

السنة الجامعية: 2015/2014

أعوذ بالله من الشيطان الرجيم

بسم الله الرحمان الرحيم

"وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ
وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ
وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ"

صدق الله العظيم

سورة التوبة الآية (105)

بسم الله الرحمن الرحيم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

قالى الله تعالى :

(ما يفعل الله بعذابكم إن شكرتم وآمنتم وكان الله شاكراً عليما)

سورة النساء. الآية 147

ويقول النبي صلى الله عليه وسلم: (من لا يشكر الناس لا يشكر الله)

حث ديننا الحنيف على تقديم واجب الشكر لمن يستحق الشكر، والثناء لمن يستحق الثناء لله تعالى ثم لأولي المعروف من الناس .. ومن هنا أتقدم بعظيم والشكر ولو انني اوتيت كل بلاغة وافنيت بحر النطق في النظم والنثر لما كنت بعد القول الا مقصرا ومعترفا بالعجز عن واجب الشكر لا اعرف كيف يمكن للكلمات ان تعبر عما يجول في نفسي اعجز عن التعبير و تعجز الكلمات عن وصف ما يشعر به الانسان و قد يقف الإنسان حائرا قبل أن يكتب رسالة شكر وعرفان ولو طال الشكر ما استطعت أن أوفي والحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى انجاز هذا العمل أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهته من صعوبات.

شكرا

أتقدم بإهداء عملي هذا:

مصداقا لقوله تعالى لقوله تعالى : { وَقَضَى رَبُّكَ أَلاَّ تَعْبُدُواْ إِلاَّ إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبْلُغَنَّ عِندَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلاَهُمَا فَلاَ تَقُل لَّهُمَآ أُفٍّ وَلاَ تَنْهَرْهُمَا وَقُل لَّهُمَا قَوْلاً كَرِيمًا . وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُل رَّبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا . رَّبُّكُمْ أَعْلَمُ بِمَا فِي نُفُوسِكُمْ إِن تَكُونُواْ صَالِحِينَ فَإِنَّهُ كَانَ لِلأَوَّابِينَ غَفُورًا} {الإسراء/23-25}

إلى من علمني النجاح والصبر، إلى من افتقده في مواجهة الصعاب ولم تمهله الدنيا لأرتوي من حنانه..

أبي العزيز

وإلى من تتسابق الكلمات لتخرج معبرة عن مكنون ذاتها، من علمتني وعانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه وعندما تكسوني الهموم أسبح في بحر حنانها ليخفف من آلامي..

أمي الغالية

ولقول رسول الله صلى الله عليه و سلم: " لا يؤمن أحدكم حتى يحبَّ لأخيه ما يحب لنفسه "

إلى من كانوا يضيئون لي الطريق ويساندوني ويتنازلون عن حقوقهم لإرضائي والعيش في هنا...

إخوتي

و إلى الذين كانوا عونا لي في بحثي هذا ونورا يضيء الظلمة التي كانت تقف أحيانا في طريقي. إلى من زرعوا التفاؤل في دربي وقدموا لي المساعدات والتسهيلات والأفكار والمعلومات، ربما دون يشعروا بدورهم بذلك فلهم مني كل الشكر،

أصدقائي

مصطفى

الملخص

شهدت حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة تطورات على نطاق واسع، سواء في الأدبيات الأكاديمية أو المجالات العملية، وذلك عقب انهيار كبريات الشركات العالمية و الأزمات المالية التي حدثت في الأونة الأخيرة.

والمراجعة هي آلية هامة في مجال حوكمة الشركات، نظرا لوزن وأهمية دور هذه الوظيفة على فعالية نظام إدارة الشركة، وفي السياق، كان موضوع دراسة حول القضايا وأهمية المراجعة الداخلية والخارجية كأداة للخدمة حوكمة الشركات وتحليل مساهمتها في أداء هذه العملية.

الكلمات المفتاحية: دور، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، مبادئ حوكمة الشركات، تفعيل.

Résumer

La gouvernance d’entreprise a connu au cours des dernières années des développements de grande ampleur, tant dans la littérature académique que dans les domaines pratiques. Après l'effondrement de grandes sociétés internationales et les crises financières qui ont eu lieu récemment.

L'audit est un mécanisme important dans la gouvernance d'entreprise, étant donné le poids et l'importance du rôle de cette fonction sur l'efficacité du système de gestion de l'entreprise, et Dans le cadre de l'étude, le Sujet était d'environ les enjeux et l'importance de l'audit interne et externe comme un outil au service de la gouvernance d'entreprise et de l'analyse de leur contribution à la performance de ce processus.

Mots clés: rôle, audit interne, audit externe, les principes de gouvernance d'entreprise, l'activation.

الآية الافتتاحية

الإهداء

الشكر

ملخص

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

المقدمة العامة:.....(أ)

الفصل الأول: إطار عام لحوكمة الشركات

مقدمة الفصل الأول.....08

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.....09

المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات و دوافع ظهورها.....09

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات.....13

المطلب الثالث: خصائص حوكمة الشركات و أهدافها.....15

المبحث الثاني: النظم الفكرية لحوكمة الشركات.....18

المطلب الأول: الأبعاد، الركائز و الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات.....18

المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات.....20

المطلب الثالث: محددات الحوكمة.....25

المبحث الثالث: واقع الحوكمة في البيئة الدولية.....27

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات.....27

المطلب الثاني: تطبيقات حوكمة الشركات في بعض الدول.....33

المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات.....37

خلاصة الفصل:.....39

الفصل الثاني: المراجعة وحوكمة الشركات

مقدمة الفصل:.....40
المبحث الأول: ماهية المراجعة.....41
المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة و مفهومها.....41
المطلب الثاني: أهمية المراجعة و أهدافها 45
المطلب الثالث: فروض و أنواع المراجعة.....48
المبحث الثاني: المراجع بين المهام و المسؤوليات.....54
المطلب الأول: طبيعة المراجع.....54
المطلب الثاني: حقوق و واجبات و مسؤوليات المراجع.....58
المطلب الثالث: أساسيات عمل المراجع.....60
المبحث الثالث: مهنة المراجعة و إسهاماتها في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.....63
المطلب الأول: دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات.....63
المطلب الثاني: دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات.....66
المطلب الثالث: دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات.....69
خلاصة الفصل:.....73

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونلغاز (مديرية التوزيع تيسمسيلت)

مقدمة الفصل:.....74
المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة.....75
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة.....75
المطلب الثاني: تقديم مديرية توزيع الكهرباء والغاز تيسمسيلت 80
المطلب الثالث: وصف شامل لقسمة المالية والمحاسبة لمديرية التوزيع.....83
المبحث الثاني: تطبيق عملية المراجعة في المؤسسة و دورها في تفعيل مبادئ الحوكمة.....86
المطلب الأول: كيفية سير و متابعة عملية المراجعة الداخلية.....86
المطلب الثاني: كيفية سير و متابعة عملية المراجعة الخارجية.....88
المطلب الثالث: تكوين المراجع رأيه على القوائم المالية.....97

المبحث الثالث: دور فعالية مهنة المراجعة في تجسد مبادئ في المؤسسة 98
المطلب الأول: علاقة المراجع الداخلي مع المراجع الخارجي في تفعيل الحوكمة.....98
المطلب الثاني: عرض لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسة محل الدراسة.....99
المطلب الثالث: تقييم دور مهنة المراجعة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات لـ OECD.....101
خلاصة الفصل:.....105
خاتمة عامة.....106
المصادر و المراجع.....
الملاحق.....

مقدمة عامة

تزايد الإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديدي من الإقتصاديات المتقدمة و الناشئة خلال العقود القليلة الماضية و خاصة في أعقاب الإنهيارات الإقتصادية و الأزمات المالية التي شهدتها العديد من دول العالم، والتي العديد من الأسواق المالية العالمية كأزمة جنوب شرق آسيا عام 1997، إضافة إلى إنهيار كبريات الشركات العالمية خصوصا الشركات الأمريكية، نتيجة إستخدامها لطرق محاسية معقدة، بغية إخفاء خسائرها و التلاعب بحقوق أصحاب المصالح كالمساهمين الدائنين، الموردين، و حتى المجتمع المدني.

و في ظل هذا الواقع كانت النتيجة المنطقية لحدوث حالات الانهيارات المالية و الإخفاقات التي حدثت أن سارعت كثير من المؤسسات الدولية و بورصات الأوراق المالية والمنظمات المهنية في العديد من الدول بوضع مجموعة من القوانين و الضوابط و الأعراف والأنظمة و المبادئ الأخلاقية للرقابة المالية و غير المالية على إدارة الشركة، و ذلك لحماية المستثمرين و الأطراف ذات العلاقة من التلاعب المالي والفساد الإداري وتعزيز الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية المعلنة، التي يحتاج إليها مستخدموها وخاصة المستثمرون المتعاملون في سوق الأوراق المالية، وقد سميت هذه المجموعة من الضوابط والمبادئ بـ "حوكمة الشركات " و يعد هذا المصطلح من المصطلحات التي أخذت في الانتشار على الساحة الدولية مؤخرا وهو المصطلح الذي اتفق على ترجمته إلى" أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة."

تحتاج حوكمة الشركات إلى العديد من الآليات و الوسائل و الأدوات للتطبيق الجيد لها، ومن بين هذه الآليات نجد المراجعة بصفة عامة الداخلية كانت أو الخارجية بإعتبار أن المراجع يعتبر شخصا يعطي الموضوعية للمعلومات التي تعبر عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة، و التي تسمح للأطراف ذات العلاقة بالشركة و على رأسهم المساهمين من التأكد أن حقوقهم محترمة و أصواتهم مسموعة فيما يخص تسيير المؤسسة و ضمان الإستغلال الأمثل لطاقاتها و مواردها.

وفي هذا السياق تزداد أهمية الحديث عن ضرورة الإصلاح المؤسسي والهيكلي جنب إلى جنب مع الإصلاح الاقتصادي، ومن هنا أتت العلاقة بين مفهوم المراجعة و الحوكمة حيث أن هذه الأخيرة لازال مفهوما جديدا في مختلف الأوساط العربية نظرا لما تتخبط فيه من مشاكل وآفات على كل الأصعدة وللوصول إلى مفهوم الجودة لابد من التسيير الفعال و توفير بيئة ملائمة للعمل و القيادة الرشيدة في الشركات و المؤسسات، حيث يقع

تركيز الشركات في الدول النامية على استخدام أساليب ضبط التصرفات الإدارية ومحاربة أشكال الفساد والسلوكيات المنحرفة في مجال تسيير الأنشطة كأحد المقتضيات الإستراتجية ولا يأتي ذلك إلا من خلال إتباع مبادئ خاصة بالحوكمة كأسلوب إداري حديث لتعزيز القدرات التنافسية لمواجهة المنافسة الدولية على ضوء تطبيق وتنظيم الممارسات والعلاقات الإدارية بين الأطراف المختلفة في هذه المؤسسات وبالنظر للجهود التي تبذلها الجزائر للوصول إلى الحوكمة الرشيدة التي تعد شرطا أساسيا لبلوغ الأهداف المنشودة ولهذا فإن تحليل أنماطها وأشكالها وسبل تطبيقها في الشركات و المؤسسات يعتبر ضرورة ملحة.

إشكالية البحث

ومن خلال هذا البحث فإن دراستنا هذه جاءت لتسليط الضوء على جانب من جوانب هذا المفهوم الذي يعتبر أكثر توسعا جاءت بكل اختصار لتعد فكرة مبسطة وسلسلة حول مهنة المراجعة وعلاقتها بالحوكمة حتى تكون سهلة الاستيعاب من قبل القارئ، من خلال هذه العلاقة تكمن الإشكالية المتمثلة في:

فيما يكمن دور مهنة المراجعة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ؟

وللإجابة عن الإشكالية قسمت إلى أسئلة فرعية كالآتي:

1- ماهو مفهوم حوكمة الشركات و ما هي متطلبات تطبيقها ؟

2- كيف إكتسبت مهنة المراجعة مكانتها في قطاع الأعمال ؟

3- ماهي مختلف الأدوار التي تلعبها مهنة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات ؟

فرضيات البحث

كإجابة قبلية للأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الأجوبة التالية:

1- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ و مجموعة من الآليات، كما أنها تحتاج إلى إطار منظم و تشريعي ملائم يضمن سلامة السير الحسن للشركة و المؤسسة.

2- إكتسبت مهنة المراجعة مكانتها في قطاع الأعمال من منفعتها و قدرتها على إضفاء المصداقية على المعلومات التي يطلبها أصحاب المصالح ذوي العلاقة بالمؤسسة.

3- تساهم المراجعة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال محاولة حل المشاكل المرتبطة بعقد الوكالة، ودراسة مدى قدرة الشركة على الإستمرار في النشاط.

أهمية البحث

تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال تناولها موضوعا معاصرا، حيث تزايد الإهتمام بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة، بإعتباره يساهم في عدة جوانب إقتصادية و المتمثلة في رفع مستوى الكفاءة الإقتصادية لما لها من اهمية في المساعدة على إستقرار الأسواق المالية و رفع مستوى الشفافية في تلك المؤسسات، كذلك سنحاول إبراز الدور الهام للمراجعة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات وفق أسس و مفاهيم جديدة، الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من المخاطر التي تتعرض لها الشركات، خاصة و أن التجارب الأخيرة في العالم اظهرت ان ضعف حوكمة الشركات في المؤسسات بصفة عامة يؤدي إلى تدميرؤ الإقتصاديات القومية بشكل خطير، وعليه فإن تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، و البدئ بتطبيق قواعدها، يعمل على تطوير أداء المؤسسات مما ينعكس إيجابيا على قرارات المستثمرين و القطاع المالي و حركة سوق الأوراق المالية، و بالتالي تنشيط الإقتصاد.

أهداف البحث

بالإ ضافة إلى محاولة الإجابة عن التساؤل الرئيسي لهذا البحث و السعي لإختبار الفرضيات المتبناة فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- إبراز دور حوكمة الشركات، من خلا تحديد مختلف المبادئ و القواعد الجيدة لإدارة المؤسسات؛
- تبيين افتجاهات الحديثة للمراجعة؛
- التعرف على مختلف وظائف و أدوار المراجعة كآلية تسمح بتطبيق حوكمة الشركات.

أسباب إختيار الموضوع

- الإهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لإرتباطه بمجال التخصص؛
- أهمية الموضوع و هذا نظرا للتطورات التي شهدها العالم و الذي أفرز بما يعرف بحوكمة الشركات و كذلك االدور الجديد للمراجعة مما أدى إلى تطور خدماتهت و زيادة فعالية حوكمة الشركات ؛
- إنتشار ظاهرة عمليات الفساد وما إنجر عنها من إنهيار شركات عملاقة بسبب التلاعبات المالية؛

- إغفال العديدي ممن لهم علاقة ببيئة الأعمال بالدور الذي تلعبه المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات؛

- تعميم الفكرة لمختلف المؤسسات العاملة في الجزائر نظرا لما تشهده الجزائر من إنتقالات و إندماجات مع مختلف المؤسسات المحلية و الأجنبية .

حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة في مايلي:

حدود نظرية: تهتم هذه الدراسة بتوضيح مبادئ حوكمة الشركات و دور مهنة المراجعة في تعيلها.

حدود مكانية: سوف تكون الدراسة على مستوى مديرية توزيع الكهرباء و الغاز تيسمسيلت و هذا في الفصل التطبيقي.

حدود زمانية: تتمثل الحدود الزمانية للدراسة في السنة الدراسية 2015 أما مدة التربص فكانت شهر.

المنهج المستخدم في البحث

في ضوء طبيعة البحث و الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها فإن منهج البحث سيكون و صفيا تحليليا وهذا من خلال دراسة المشكلة و توضيحها بإسقاط الدراسة النظرية على الواقع، كما سنعتمد على المنهج الإستنباطي وذلك بالرجوع إلى الدراسات السابقة من الملتقيات و الرسائل العلمية و الكتب المتعلقة بحوكمة الشركات و علاقتها بالمراجعة.

صعوبات الدراسة:

- قلة الكتب التي تناولت هذا الموضوع لاسيما باللغة العربية لعدم إهتمام الباحثين العرب لهذا الموضوع بشكل كبير؛

- عدم تقديم المعلومات والوثائق اللازمة الخاصة، بموضع البحث من طرف مؤسسة محل الدراسة؛

- ضيق الوقت المقدم للإستكمال هذا البحث .

الدراسات السابقة

1- شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–** أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، 2013، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير.

تناولت هذه الرسالة دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان تربطها العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجعة المتمثلة في: الإطار العام للممارسة المهنية، الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم المهنة، معايير المراجعة، دستور آداب وسلوك المهنة، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التنظيم المهني السائد لمهنة المراجعة في ثلاثة بلدان فاعلة في المغرب العربي وشمال إفريقيا وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، ومن ثم إجراء دراسة مقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين هذه البلدانكما توصلت نتائج الدراسة إلى نقطة مهمة وهي: مهنة المراجعة مهنة عريقة كباقي المهن الحرة مثل الطب والمحاماة والهندسة ... ويجب أن تمارس وفقا لتنظيم مهني سليم تلقى من خلاله المكانة اللائقة في المجتمع وتمارس دورها في دفع عجلة التنمية الاقتصادية وحماية الاقتصاد الوطني.

2- فاتح غلاب، **تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة** مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان واقع التنمية المستدامة وحوكمة الشركات في المؤسسات الصناعية، ومعرفة مدى شمول نطاق التدقيق الداخلي والخارجي على الجوانب الاجتماعية والبيئية للتنمية المستدامة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث توصلت نتائج الدراسة بأن التنمية المستدامة بالنسبة للمؤسسات تتطلب تبني مفهوم الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الأداء المالي لأغراض تحقيق الكفاية الاجتماعية والبيئية للمؤسسة، وأن التحكم المؤسسي الجيد يفرض عناية خاصة ومسؤولية من إدارة الشركة نحو المجتمع من حيث عدم التميز في المعاملة والتقيد بمواضيع حقوق الإنسان ومواضيع البيئة، وتعتبر خدمة تدقيق التنمية المستدامة خدمة تأكيدية جديدة هدفها التحقق من تقارير التنمية التي توفر تأكيدات على الأداء المالي و الاجتماعي والبيئي، لكن في الواقع العملي نجد أن المراجعين يتعرضون في عملهم للجانب الاجتماعي من منظور مالي، أما الجانب البيئي فيتم إهماله .

3- زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إيجابيات ومزايا حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة ومصداقية عالية وذلك بغرض إعادة الثقة فيها، وكذلك عرض الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات والاستفادة منها في تطوير مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق حوكمة الشركات يحقق مزايا مختلفة مثل توفير الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية، كما يعد الإفصاح من أهم مبادئ حوكمة الشركات وأحد أهم الآليات لتطبيق حوكمة الشركات، وفي الوقت نفسه فإن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يسهم في تفعيل الإفصاح المحاسبي وبالتالي تحقيق الشفافية، نجد أن هذه الدراسة إقتصرت على إسهامات حوكمة الشركات في مجال تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، حيث نجد أن حوكمة الشركات تعمل على تدعيم الإفصاح من خلال توفيرها لمعايير الإفصاح و الشفافية تضمن شمول التقارير المالية للشركات على جميع المعلومات اللازمة و الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة عن نشاط الشركة .

4- صلاح إبراهيم الشعلان، **مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودي**، مذكرة الماجستير في العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، السعودية، 2008، كلية إدارة الأعمال.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق حوكمة الشركات المدرجة بسوق الأسهم السعودي حيث تطرقت إلى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودي، كما تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية شركات المساهمة والضرورة التي تعرفها الظروف الراهنة لتطبيق الحوكمة بها، حيث أظهرت نتائج الدراسة إلى أن هناك بعض من الشركات المساهمة لديها قسم معني بتطبيق حوكمة الشركات، وأن أهم دوافع تطبيق الحوكمة في الشركات المساهمة هي تنفيذ اللائحة التي صدرت من هيئة السوق المالي، وتبعا لأهمية الموضوع لدى شركات المساهمة في السعودية، إلا أن الدراسة اقتصرت فقط على الشركات المساهمة المدرجة أسهمها في البورصة وأهملت واقع تطبيق حوكمة الشركات في الشركات الأخرى .

5- هشام سفيان صلواتشي، **تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مدخل لتطبيق الحوكمة وتحسين الأداء دراسة حالة مؤسسة جيتوب**، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة، 2008.

اهتمت هذه الدراسة بدور تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تطبيق حوكمة المؤسسات،حيث خلص الباحث إلى أن تطبيق نظام الحوكمة في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة يستوجب شروط معينة على المستوى الإداري بما فيه من تغيير لإيديولوجية مالكي المؤسسة تجاه مسيريهم، وكذا سلوك المسيرين تجاه مستخدمين المؤسسة، بالإضافة إلى التطبيق الجيد لأساليب التسيير من خلال تأهيل نظام الموارد البشرية، نظام المحاسبة والمالية ونظام التسويق.

التقسيم المنهجي للبحث:

لإنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول، تسبقهم مقدمة عامة وتعقبهم خاتمة عامة، فكانت تقسيمات فصول الدراسة كما يلي:

- الفصل الأول: "**إطار عام حول حوكمة الشركات**"، إحتوى على ثلاثة مباحث حيث تناولنا فيها التطور التاريخي لحوكمة الشركات والأسباب التي أدت إلى بروزها في ساحة الأعمال، وتقديم ماهيتها، ومعرفة الجوانب التقييمية والأبعاد التنظيمية، والمبادئ التي تقوم عليها، وخصائصها ومحدداتها، والتحديات التي تواجهها، بالإضافة إلى تقديم الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات، حيث تناولنا الآليات المنتهجة في وضع قواعد حوكمة الشركات، وفي الأخير تقديم مختلف تجارب بعض الدول الرائدة في مجال حوكمة الشركات وواقع الحوكمة في الجزائر .

- الفصل الثاني: "**المراجعة وحوكمة الشركات**"، إحتوى على ثلاثة مباحث حيث تناولنا فيها عموميات حول المراجعة، وذلك بالتطرق إلى مفهوم المراجعة، وأنواع المراجعة، وأهداف المراجعة وعلاقتها بالمحاسبة، ثم تطرقنا إلى المراجع بين المهام و المسؤوليات، وذلك بتقديم مفهوم مراجع الحسابات ومعايير مهنة المراجعة ومراحل القيام بالمراجعة ، بالإضافة إلى تقديم دور مساهمة مهنة المراجعة في تفعيل الحوكمة، حيث تناولنا دور كل من المراجعة الداخلية و الخارجية و لجان المراجعة في تفعيل الحوكمة.

الفصل الثالث: "**دور مهنة المراجعة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر**"، من خلال هذا الفصل حاولنا معرفة واقع تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر و دور المراجعة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وذلك من خلال دراسة ميدانية و مقابلات مع الموظفين داخل قسم المحاسبة و المالية إحتوى هذا الفصل على ثلاث مباحث، تناولنا فيه إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة، و عرض لسير المراجعة الداخلية و الخارجية، و ثم تقييم مدى إلتزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة من خلال مهنة المراجعة.

تمهيد الفصل الأول

شهد عالم المال والأعمال في الآونة الأخيرة جملة من التحولات والتغيرات الناجمة في معظمها عن عديد الأزمات المالية والاقتصادية، والتي هزت العديد من الاقتصاديات، لتبرز حوكمة الشركات كأحد المواضيع الملحة على جدول أعمال الشركات والمنظمات الدولية، إذ أن هناك الكثير من الأحداث السلبية التي استحوذت على اهتمامات مجتمع الأعمال الدولي وكذا المؤسسات المالية الدولية.

ولا ريب إن قلنا أن أسباب هذه الاضطرابات تعود في معظمها إلى الفساد المالي والإداري، علما أن الفساد المالي يرجع في أحد جوانبه إلى دور مراجعي الحسابات وتأكيدهم على مدى صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية، هذه الأخيرة التي تشكل النواة الأولى التي تبنى عليها قرارات الشركة، حيث أنها تعبر عن القيمة الاقتصادية لثروتها في لحظة معينة.

وقد برز مفهوم حوكمة الشركات والذي يقوم على أساس تنظيم العلاقات القائمة بين مجلس الإدارة في الشركات وبين مديري الفروع التنفيذيين ولجان التدقيق وكذلك المساهمين وأصحاب المصالح في الشركات.

إذا ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى أهم أسباب ظهور حوكمة الشركات و كذا أحكامها التنظيمية وكذلك إلى بعض تجارب الدول لحوكمة الشركات و خاصة الجزائر وذلك كما يلي :

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

المبحث الثاني : النظم الفكرية لحوكمة الشركات

المبحث الثالث : واقع الحوكمة في البيئة الدولية

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

أصبحت الحوكمة من الموضوعات المهمة التي تفرض نفسها على جدول أعمال المؤسسات والمنظمات الدولية والحكومات، فهناك سلسلة من الأحداث التي وقعت خلال العقدين الماضين وما زالت تقع حتى الآن مما تزيد من اهتمامات الدول والحكومات إلى دراسة هذه الانتكاسات المالية التي تعصف بالدول الصناعية الكبرى والدول ذات الاقتصاد المرتفع والمحدود على حد سواء، وقد أدت هذه الانتكاسات إلى الاهتمام كبير بموضوع الحوكمة، فقد بدأ الاهتمام بالحوكمة بعد انهيار شركة انرون وورلدكوم، وأزمة المدخرات في الولايات المتحدة الأمريكية، والفجوة القائمة بين مكافآت الإدارة وأداء الشركات في الدول المتقدمة، وكذلك الأزمة المالية الأمريكية الحالية التي أدت إلى الركود الاقتصادي مما يدل على أهمية عدم تطبيق قواعد الحوكمة.

المطلب الأول : نشأة حوكمة الشركات و دوافع ظهورها:

أول من اهتم بحوكمة الشركات الباحثان الأمريكيان Berle et Mean وذلك سنة 1932 من خلال ندوتهم" الشركة الحديثة والملكية الخاصة"، حيث قاما بدراسة تركيبة رأسمال كبريات الشركات الأمريكية، ومن خلال دراستهما توصلا إلى ضرورة فصل الملكية عن الإدارة وإلى إلزامية فرض رقابة على تصرفات المسيرين لحماية حقوق المساهمين[1].

1- العولمة و الرأس مالية :

أدت العولمة وتحرير الأسواق المالية وتحول الكثير من دول العالم إلى مفهوم الاقتصاد الحر ، إلى فتح أسواق دولية جديدة يمكن من خلالها أن تحقق الشركات أرباحا مرتفعة ، تمكنها من التوسع في مجال أنشطتها مما له من أثر في خلق فرص استثمارية جديدة وزيادة فرص العمل بالشكل الذي يؤدي إلى نمو وتقدم اقتصاديات الدول التي تنتمي إليها تلك الشركات ، وفي نفس الوقت أدت هذه العوامل إلى تعرض الشركات إلى المنافسة الشرسة وإلى قدر كبير من التذبذبات الرأسمالية ، وقد أصبحت الشركات الوطنية تعلم أنه لكي تتوسع وتصبح قادرة على كسب مزايا العولمة وتحرير الأسواق المالية وتجنب المنافسة الشرسة ، فإنها تحتاج إلى مستويات من رأس المال تتعدى إمكانيات مصادر التمويل التقليدية ، وأصبح عدم القدرة على جذب هذه المستويات من رأس المال يهدد وجود

[1] أحسين عثماني، سعاد شعابنية، **النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر-بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012، ص 5

تلك الشركات، بل وقد يمتد الأثر سلبيا على اقتصاديات الدول التي تنتمي إليها تلك الشركات ، فعدم كفاية رأس المال يعمل على محو القدرة التنافسية للشركات وتقليص فرص العمل، فالشركات التي لا تتمكن من زيادة رأسمالها عن طريق جذب الاستثمارات إليها سوف تتحول إلى مجرد شركة تابعة للشركات العالمية متعددة الجنسيات بل وأكثر من ذلك قد تواجه تلك الشركات خطر خروجها خارج الأسواق العالمية[1] .

إن التطور الكبير الذي رافق الثورة الصناعية وبروز الشركات العملاقة ومتعددة الجنسيات وانفصال الإدارة عن الملاك، وظهور الشركات الصناعية المساهمة الضخمة والتوسع في أعمالها مما أدى إلى ظهور تعارض بين الإدارة والمساهمين في بعض الأحيان، ويبدو أن كثير من المفاهيم مثل الإفصاح والشفافية والحوكمة كانت موجودة ولكن لا تلقي الاهتمام الكافي، وفي إعقاب الأزمات المالية العالمية التي أصابت أسواق المال في كثير من دول العالم، مما أدى إلى بروز مفهوم الحوكمة، وعلى اثر الفضائح المالية المتتالية في الشركات الأمريكية وكنتيجة للتحريات الكثيرة فقد تمكنت الهيئات التشريعية والقانونية من تحديد الأسباب التي أدت إلى فشل الرقابة المالية في العديد من الشركات الأمريكية، وتحديد الإسهامات غير المشروعة، وتقديم الرشاوى لبعض المسئولين، فقد أدى إلى ظهور قانون مكافحة ممارسة الفساد عام 1977 في أمريكا، والذي تضمن قواعد محددة لصياغة ومراجعة نظم الرقابة الداخلية في الشركات، وقد تبع ذلك ظهور اقتراحات لجنة بورصة الأوراق المالية في أمريكا لتنظيم الإفصاح عن أنواع الرقابة المالية الداخلية، وفي عام 1985، وبعد حدوث العديد من الانهيارات المالية في مجال الادخار والقروض تأسست لجنة تريدوي (Treadway Commission) وتمثل دورها الأساسي في تحديد الأسباب الرئيسية لسوء تمثيل الوقائع في التقارير المالية، وتقديم التوصيات حول تقليل حدوثها، وتضمن تقريرها في عام 1987 ضرورة وجود بيئة رقابية سليمة، ولجان مستقلة للتدقيق، ومراجعة داخلية أكثر موضوعية، بشكل يدعو لضرورة الإفصاح عن مدى فعالية الرقابة الداخلية[2].

[1] محمد مصطفى سليمان , **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري** , مصر , الإسكندرية , الدار الجامعية , 2006 , ص 11 – 12 .

[2] أحمد مخلوف، **الأزمة المالية وإستشراف الحل بإستخدام مبادئ الإفصاح و الشفافية و حوكمة الشركات من منظور إسلامي**، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية و الإقتصادية و الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس–سطيف، 20-21 أكتوبر 2009 .

2- نظرية الوكالة:

دخلت نظرية الوكالة في الفكر الاقتصادي بشكلها الرسمي في بداية سبعينيات القرن الماضي، إلا أن المفاهيم التي تستند إليها هذه النظرية تعود الى الاقتصادي Adam smith عند مناقشته لمشكلة الفصل بين الملكية والسيطرة في كتابه ثروة الأمم[1].

و تستند أيضا حوكمة الشركات في الفكر التنظيمي إلى مجموعة من النظريات و أهمها نظرية الوكالة التي يعود الفضل في تطويرها إلى الأمريكيين أصحاب جائزة نوبل للاقتصاد Jensen & Meckling سنة 1976 حين قدما تعريفا لهذه النظرية و كان على الشكل التالي: "نحن نعرف نظرية الوكالة كعلاقة بموجبها يلجأ شخص صاحب الرأسمال لخدمات شخص آخر لكي يقوم بدله ببعض المهام، هذه المهمة تستوجب نيابته في السلطة [2]".

2-2 مشكلة الوكالة :

إن نظرية الوكالة أثارت مسألة مهمة تتعلق بالفصل بين ملكية الرأسمال التي تعود للمساهمين و مهمة اتخاذ القرار و التسيير الموكلة للمسيرين .فحسب هذه النظرية، فإن المسيرين تربطهم بالشركة عقود تفرض عليهم العمل لصالح المساهمين من أجل زيادة ثروتهم و خلق القيمة مقابل أجور يتقاضونها.

في سنة 1976 حين أثارا كل من Meckling و Jensen مسألة هامة تتعلق بالفصل بين ملكية رأس المال التي تعود للمساهمين ومهمة اتخاذ القرار والتسيير الموكلة للمسيرين، فحسب هذه النظرية، فإن المسيرين تربطهم بالشركة عقود تفرض عليهم العمل لصالح المساهمين من أجل زيادة ثرواتهم وخلق القيمة مقابل أجور يتقاضونها، لأن السير وفقا لنظرية الوكالة يلجأ إلى وضع استراتيجيات تحميه وتحفظ له حقوقه عن طريق استغلال نفوذه، شبكة العلاقات بالموردين والعملاء ...وكذلك حجم المعلومات التي يستقبلها المسير قبل غيره، وبذلك فهو يفضل تحقيق مصالحه و أهدافه الشخصية أولا قبل مصالح المؤسسة(خاصة الحفاظ على قيمته في سوق العمل). لمواجهة هذا الانحراف الذي تعتبره النظرية إخلالا بشروط العقد الذي يربط المسير بالشركة يلجأ المساهمون لتعديل سلوك المسير السلبي وللحفاظ على مصالحهم باتخاذ تدابير تقويمية و رقابية عن طريق إنشاء نظام حوكمة الشركات

[1] علي خلف سلمان، بتول محمد نوري ، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة** ، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، الجامعة المستنصرية، العراق،2010، ص 13 ،.

[2] عبد الرحمان العايب، **ميكانيزمات تحفيز المسيرين كأحد محددات حوكمة الشركات و تأثيرها في الأزمة الإقتصادية المالية الراهنة**، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية و الإقتصادية و الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس-سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص ص 4-5.

الذي يملك آليات و أدوات رقابية و إشرافية داخلية تعتمد على مجالس الإدارة، الرقابة التبادلية بين المسيرين (رئيس، مرؤوس) وكذا الرقابة المباشرة للمساهمين(، وخارجية ممارسة من طرف الأسواق (سوق رقابة المسيرين السوق المالي، البنوك،...)، وقد أشار Fama في عام 1980 إلى حتمية حدوث صراع بالشركة عندما يكون هناك فصل بين الملكية والإدارة وفي هذا السياق يؤكد Monks و Minow و Mitchell سنة 2001 عن إمكانية حل مشكلة الوكالة من خلال التطبيق ،الجيد لآليات حوكمة الشركات، إذا فقد جاءت حوكمة الشركات كرد فعل واستجابة لنداء المساهمين من أجل الحد من التصرفات السلبية للمسيرين ولفرض رقابة تحمي المصالح المشتركة للجميع و تحافظ على استمرارية الشركةأيضا[1] .

2-3 فروض نظرية الوكالة[2]:

ترتكز نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات الأساسية من أهمها:

- إن أطراف الوكالة (أصلاء ووكلاء) يتمتعون بالرشد نسبياً وأن تصرفاتهم مؤسسة على تعظيم منافعهم الذاتية.

- إن أهداف الأصيل والوكيل غير متوافقة تماماً وأن هناك قد ا رً من التعارض في المنافع بينهما.

- أنه بالرغم من وجود تعارض في أهداف الوكلاء والأصلاء فإن هناك حاجة مشتركة للطرفين في بقاء العلاقة أو المنشأة قوية في مواجهة المنشآت الأخرى.

- عدم تماثل المعلومات بين الأصل والوكيل ، حيث الأخير يمتلك الخبرة العملية والسيطرة على المعلومات المحاسبية ولديه خبرة فى الاختيار من بين السياسات والتقدي ا رت المحاسبية مما يعظم دالة منفعته على حساب الأصيل.

- يترتب على ما سبق ضرورة توافر قدر من اللامركزية للوكيل يمكنه من إتخاذ بعض القرارات والقيام ببعض التصرفات دون الرجوع للأصيل.

- إن الأصيل لديه الرغبة في تعميم عقود للوكالة تلزم الوكيل بالسلوك التعاوني الذي يعظم منفعة طرف الوكالة ويحول دون تصرف الوكيل على نحو يضر بمصالح الأصيل.

[1] أحسين عثماني، سعاد شعابنية، مرجع سبق ذكره، ص 6

[2] عدنان بن حيدر بن درويش-**حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**-إتحاد المصارف العربية،2007 ص ص 74-75.

3- الفضائح المالية :

أدت الانهيارات المالية والفضائح الإدارية بالمؤسسات العملاقة في العديد من دول العالم والتي كان لها وما يزال الأثر البالغ على اقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك المؤسسات إلى دراسة وتحليل الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والذي يؤدي بطبيعة الحال إلى حدوث تلك الانهيارات والفضائح.

ولعل من أهم هذه الفضائح ما حدث لشركة Enron للطاقة وشركة Worldcom للاتصالات والشركة الأوروبية للأغذية Parmalate، والتي تبين فيما بعد أن العيب ليس بمعايير المحاسبة ولكن في السلوكيات المطبقة . ففي قضية Enron ظهر أن معايير المحاسبة كانت تنص على آليات معينة يجب إتباعها عند إنشاء شركة ذات أهداف محددة إلا أن إدارة الشركة لم تتقيد بها، كذلك غض مراجعهم الخارجي **آرثر أندرسون** (الطرف عن عملية التقيد بالمعايير،وعليه وفي كلا الحالتين اتبعت الإدارة ومراجعها أسلوب غير أخلاقي ساهم في انهيار الشركة وهذا دفع الحكومة الأمريكية إلى إصدار قانون (Sarbanes-Oxley Act of 2002) الذي ألزم المؤسسات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به وتطبيق جميع بنوده كدعامة لحوكمة المؤسسات والذي أحدث تغيرات جوهرية على بيئة الأعمال بشكل عام وبيئة مهنة المحاسبة والتدقيق بشكل خاص.

لذا أدت هذه الانهيارات والفضائح المالية إلى بزوغ مفاهيم ومصطلحات جديدة، تهدف السيطرة على تلك التأثيرات، وكذلك لتفادى حدوثها فى المستقبل، وابرز هذه المفاهيم مفهوم "Corporate Governance" (حوكمة الشركات) والذي أصطلح على تسميته بحوكمة الشركات[1].

المطلب الثاني : مفهوم حوكمة الشركات

سنلقي الضوء على بعض التعاريف المتعلقة بحوكمة الشركات و مفهومها و معناها الحقيقي و محاولة إعطائها مفهوم شامل و موحد.

[1] عمر اقبال توفيق المشهداني، **تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها" إطار مقترح"**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية – العدد 2012/02 ، ص 223 .

1- بعض تعاريف حوكمة الشركات :

حوكمة الشركات حسب OECD هي مجموعة من العلاقات بين الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين ويوفر حوكمة الشركات أيضا الهيكل الذي يتم من خلاله تحديد و وضع أهداف الشركة، ووسائل تحقيق الأهداف ومراقبة الأداء[1].

حوكمة الشركات هي مجموعة من الإجراءات والوسائل التي اعتمدتها الشركة لتعزيز العمل الجماعي وتقديم حلول جماعية لتحقيق أهداف مشتركة[2].

كما عرفها Charreaux على أن حوكمة الشركات تغطي جميع الآليات التي لها تأثير ترسيم الصلاحيات والقرارات الإدارية و النفوذ[3]. و عرفها أيضا على أنها : على أنها الهياكل التي تنظم المعاملات التي تحدث بين شركة (أو منظمة) وقادتها[4].

2- مفهوم الحوكمة لغويا[5] :يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحُكْم بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني.

وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها:

- **الحكمة** :ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.
- **الحكم** :وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.
- **الإحتكام** :وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.
- **التحاكم** : طلبا للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

---

[1] Haouam djemaa, fedaoui amina **Using corporate governance system against corruption cases-The Algerian initiatives** - National Forum on: corporate governance as a mechanism to reduce the financial and administrative corruption, the University of Mohammed Khider-Biskra, 6-7 May 2012, p 9.

[2] Cherife lahlou , **Gouvernance Des Entreprises , Actionnariat Et Performances ,** http://thebooks.club/gouvernance-des-entreprises-actionnariat-et-performances.html

[3] Gérard CHARREAUX , **VERS UNE THÉORIE DU GOUVERNEMENT DES ENTREPRISES** , mai 1996 IAE DIJON - CREGO / LATEC, p 3

[4] نفس المرجع السابق، ص 4.

[5] مسعود دراوسي ، ضيف الله محمد الهادي، **فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر-بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012، ص 4.

3- إصطلاحا[1] :

في البداية لا بد من الإشارة إلى أنه بالرغم من الاستخدام الواسع لمفهوم حوكمة الشركات (corporate governance) في الدول المتقدمة إلا أن البحوث والدراسات تشير إلى أنه لا يوجد تعريف دقيق ومحدد له باللغة العربية بل إن الأمر يتجاوز ذلك حيث أن هذا المفهوم لا تتبناه الجهات الرسمية المشرفة على قطاعات التجارة والمال في العالم العربي. ومن ضمن التعاريف التي وجدت في أدبيات المحاسبة والمراجعة أن حوكمة الشركات عبارة عن القواعد التي توجه سلوك الشركات وحاملي الأسهم، ومديري الشركات، وكذلك إلى الإجراءات الحكومية الرامية إلى تعزيز وفرض تطبيق تلك القواعد. ويرى البعض أن المقصود بهذا المفهوم هو توفير الإجراءات الحاكمة لضمان سير عمل الشركات على وجه أفضل وهي إجراءات تتم عن طريقها الحماية والضمان لأموال المساهمين مع الاهتمام أيضا بحماية الفئات الأخرى من أصحاب المصلحة من دائنين ومقرضين وموظفين كون مفهوم الإجراءات الحاكمة للشركات يتعدى توفير عناصر الإدارة السليمة للشركات أو حتى رقابة الشركات إلى تفعيل تطبيق الأدوات الرقابية والإشرافية في الشركات بهدف ضمان توفير الشفافية في المعلومات ورفع كفاءة الممارسات وتعزيز المصداقية والثقة للتعاملات التجارية بما يعود على الشركة بتعظيم الإيرادات وجلب الاستثمارات الوطنية والأجنبية.

المطلب الثالث : خصائص حوكمة الشركات و أهدافها

فيما يلي سوف نعرض بعض خصائص الحوكمة و أيضا التعرف إلى ماهية الأهداف التي تسعى الحوكمة إلى تحقيقها

أولا : الخصائص

من خلال المفاهيم المقدمة لحوكمة الشركات، نستنتج أن هذا المفهوم يرتبط بشكل أساسي بسلوكيات الأطراف ذات العلاقة بمنظمة الأعمال، وبالتالي هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوافر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم[2]:

1. **الإنضباط** :إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.

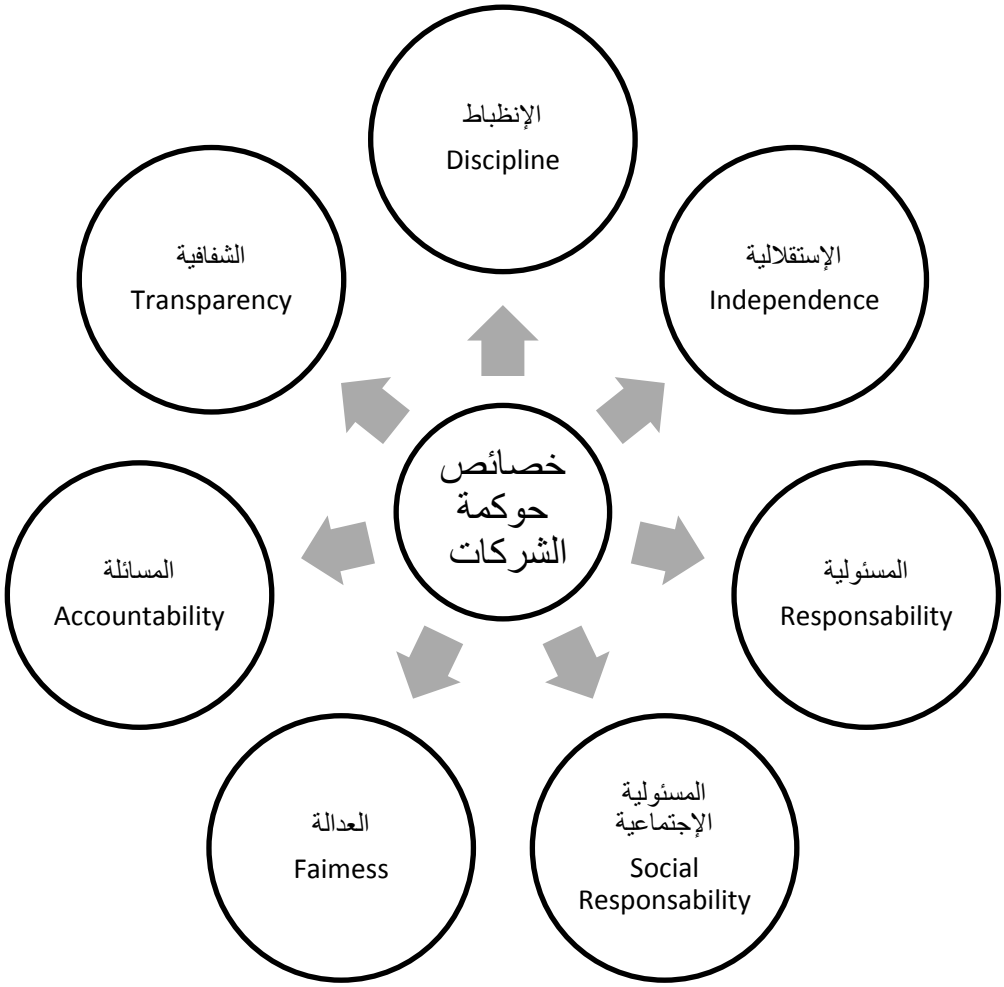
[1] عوض بن سلامة الرحيلي ، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية** ، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز :الاقتصاد والإدارة مجلد 22، عدد1، 2008، ص ص 183-184.

[2] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم– المبادئ –التجارب –تطبيقات الحوكمة في المصارف)**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2005، ص 23.

2. **الشفافية** :تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
3. **الإستقلالية** :لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط.
4. **المساءلة** :إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
5. **المسؤولية** :المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة.
6. **العدالة** :يجب إحترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة.
7. **المسؤولية الاجتماعية** :النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

ومن خلال الشكل التالي يتم توضيح خصائص حوكمة الشركات:

الشكل رقم (1-1) : خصائص حوكمة الشركات



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 25.

ثانيا : أهداف حوكمة الشركات[1]:

تعمل معايير ومحددات حوكمة الشركات على تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها مايلي:

- تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها من خلال تحسين الصورة الذهنية والانطباع الإيجابي عنها.
- تحسين عملية صنع القرار في الشركات بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعية العامة.
- تحسين خاصية مصداقية البيانات والمعلومات وتحقيق سهولة فهمها عبر الحدود.
- إدخال اعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع القرار.
- تحسين درجة الشفافية والوضوح والإفصاح ونشر البيانات والمعلومات.
- زيادة قدرة المشروعات على تحسين موقفها التنافسي وجذب استثمارات ورؤوس أموال أخرى.
- زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين وتحسين معدلات دوران العمالة واستقرار العاملين.
- وتسمح حوكمة الشركات كذلك بخلق الثقة بين المتعاملين في زمن الفضائح المالية والانهيارات وتمكن خاصة المستثمرين الماليين من الحصول على وسائل تقوم بالرقابة على إدارة أصولهم الموزعة على عدة محافظ استثمارية وتؤدي إلى تعظيم المنافع.

فيما سبق تطرقا إلى نشأة الحوكمة وأسباب ظهورها واهدافه و خصائصها بينما الآن سوف نتطرق إلى التعرف إلى نظمها و الغوص أكثر فيها

[1] زين الدين بروش ، جابر دهيمي ، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر-بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012، ص 5.

المبحث الثاني : النظم الفكرية لحوكمة الشركات

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات عدة آليات رقابية و محددات تعمل على تحقيق أهداف الشركة، كما تؤدي الحوكمة إلى ترشيد ممارسات المديرين و مجلس إدارة المنظمة وكذلك ترشيد المستثمرين وما قد يقوموا به من تأثير على قرارات الإستثمار داخل المنظمة كما تعمل حوكمة الشركات على مجموعة من الركائز تعكس أبعاد متعددة و جوانب تقيمية التي تؤدي في النهاهية إلى تحقيق أهداف المنظمة و التي تتمثل في الإستغلال الأمثل للموارد الإقتصادية المتاحة من جهة ، ومن جهة أخرى زيادة في معدل النمو الإقتصادي.

المطلب الأول : الأبعاد، الركائز و الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات

سنحاول في هذا المطلب إلى تقديم جملة من الأبعاد و الركائز التي تقوم عليها حوكمة الشركات لتكون وفق إطار قانوني

أولا : أبعاد حوكمة الشركات Corporate governance dimension [1]:

وللحوكمة في الشركات أبعاد مختلفة تنصهر في بوتقة واحدة مع الدعائم الأساسية في كل شركة أو مؤسسة ولا تنحصرفي بعد واحد هو الربح أو الخساره وانما هو ثلاثي الأبعاد تتمثل في:

1– البعد الاقتصادي أو الاستثماري (investments dimension) :والذى يتضمن السياسات الاقتصادية على المستوى الكلى، ودرجة المنافسة في السوق وتوفر نظام المعلومات المالية والمعلومات غير المالية .التي تساعد الشركة في الحصول على التمويل وإدارة المخاطر وتضمن تعظيم قيمة اسهم الشركة واستمرارها في الأجل الطويل ويتضمن هذا البعد ما يأتي:

– الإفصاح المالي (Disclosure): ويشمل التقارير السنوية، السياسات المحاسبية المتبعة، تقارير التدقيق الخارجي ومقاييس الإنجاز.

– الرقابة الداخلية (intern audit): ويشمل التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، ادارة المخاطر، الموازنة التقديرية، تدريب الموظفين.

[1] مها محمود رمزي ريحاوي، **الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات (حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية)**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الإقتصاد جامعة دمشق، المجلد 24 ، العدد الأول 2008 ، ص 98-99.

2- البعد الاجتماعي والقانوني (Social & legal dimension) : الذي يشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح المختلفة من ناحية، والمديرين من ناحية أخرى وتتمثل المسؤولية الاجتماعية في حماية حقوق الأقلية وصغار المستثمرين وتحقيق التنمية الاقتصادية ويتضمن هذا البعد ما يأتي:

- **الهيكل التنظيمي (organizational structure):** ويشمل تحديد الواجبات، وتوزيع المسؤوليات، وخطوط التفويض للسلطات، تعيين الإدارة العليا والإدارة التنفيذية ...الخ.
- **السلوك الاخلاقي (ethical behavior):** ويشمل التحكم بقيم المؤسسة وأخلاقياتها وبمستوى عال من السلوك المثالي فيها والتقيد بقواعد السلوك المهني.

3- البعد البيئي (environmental dimension): العمل على حماية البيئة من أثر انتاج السلعة أو بيعها أوتقديم الخدمة.

ثانيا : ركائز حوكمة الشركات[1] :

1- السلوك الأخلاقي :أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمنشأة والشفافية عند عرض المعلومات المالية

2- الرقابة والمساءلة : وذلك من خلال تفعيل دور أصحاب المصلحة مثل الهيئات الإشرافية العامة والأطراف المباشرة للإشراف و الرقابة و الأطراف الأخرى المرتبطة بالمنشاة.

3- إدارة المخاطر :أي وضع نظام لإدارة المخاطر.

ثالثا : الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات[2] :

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد الحوكمة وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد وهي:

[1] عمار بلعادي، رضا جاوحدو، **دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح** الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة – واقع ,رهانات وآفاق، جامعة أم البواقي- يومي 7 و 8 ديسمبر2010 ، ص 06

[2] زين الدين بروش ، جابر دهيمي ، مرجع سبق ذكره، ص 8.

1- المساهمون: وهم من يقومون بتقديم رأس المال عن طريق ملكيتهم للأسهم ومقابل الحصول على الأرباح، وأيضا تعظيم قيمة المؤسسة على المدى الطويل وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

2- مجلس الإدارة: ويقوم برسم السياسات العامة للمؤسسة باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال المؤسسة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم بهيكلة مختلف اللجان التابعة والتي تلعب دورا مهما في تفعيل دور الحوكمة في استقرار المؤسسات ومنها لجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر.

3- الإدارة: الإدارة هي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعلي إلى المجلس، كما أنها هي المسؤولة عن تعظيم الأرباح بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها.

4- أصحاب المصلحة: هم مجموعة من الأطراف لهم مصلحة داخل المؤسسة مثل :الدائنين، الموردين، العمال، الموظفين وقد تكون مصالحهم في بعض الأحيان متعارضة فمثلا :الدائنون تهمهم قدرة المؤسسة على السداد أما الموظفون فتهمهم قدرتها على الإستمرارية .

المطلب الثاني : آليات حوكمة الشركات

تهدف آليات حوكمة الشركات و الضوابط إلى التقليل من أوجه القصور التي تنشأ عن المخاطر الأخلاقية و سوء الإختيار. على سبيل المثال، لرصد سلوك المديرين، يقوم طرف ثالث مستقل (المدقق الخارجي) بمراقبة دقة المعلومات التي تقدمها الإدارة للمستثمرين. و ينبغي أن ينظم نظام المراقبة المثالي كل من الدوافع و القدرات[1].

1- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

1-1 مجلس الإدارة[2] : يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس مال المستثمر في الشركة من سوء الإستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين و إعفاء و مكأة الإدارة العليا، كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفعالية في وضع إستراتيجية الشركة، و يقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها و يقوم أدائها، و بالتالي تعظيم قيمة الشركة.

[1] مصطفى يوسف كافي، **الأزمة المالية الإقتصادية العالمية و حوكمة الشركات**، دار الرواد 2013، ص 227.

[2] حسين رقية و آخرون، **آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر-بسكرة، يومي 6-7 ماي، 2012، ص18.

ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الإجتماعية للشركة بعين الإعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية و البيروقراطية في شؤونها، و تقوم بإختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة و الإفصاح عن ذلك.

ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه و المراقبة، يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان منم بين أعضائه من غير التنفيذيين، أبزها مايلي:

1-1-1 لجنة التدقيق[1] : تعتبر لجان التدقيق من المفاهيم التي توصى العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظرا للدور الذى تقوم به فى مراقبة عمليات التقرير المالى والإفصاح لحملة الأسهم والتأكد من مصداقيتها، وكذلك فى تدعيم إستقلال عملية التدقيق، الأمر الذى حدا ببعض الدول إلى إصدار التشريعات الملزمة لوجودها داخل شركات المساهمة العامة.لقد طرحت فكرة إنشاء وتكوين لجان التدقيق بغرض زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التى تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفعالية، ولتدعيم إستقلالية المدقق الداخلى،وحماية حيادية المدقق الخارجى، فضلا عن تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية، وما يستتبعه من رفع كفاءة أداء عملية المدققة.

1-1-2 لجنة المكافآت[2]: توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات و التوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تأكيدا على ضرورة أن تكون المكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية و واجباتها في تحديد الرواتب و المكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة.

1-1-3 لجنة التعيينات [3]:يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين المرشحين الذين تتلائم مهاراتهم مع مهارات مع المهارات و الخبرات المحددة من الشركة، ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة

[1] عمر اقبال توفيق المشهداني، مرجع يبق ذكره، ص 227.

[2] عزيزة بن سمينة-طبني مريم، **حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني**، الملتقى الدولي السابع حول :الصناعة التأمينية- الواقع العملي وآفاق التطوير – تجارب الدول، جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف، يومي 04/03 ديسمبر2012 ص 9.

[3] نفس المرجع السابق، ص 10.

و بقية الموظفين فقد وضعت لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات منها: تعيين أفضل المرشحين المؤهلين و تقويم مهاراتهم باستمرار، توخي الموضوعية في عملية التوظيف وكذلك الإعلان عن الوظائف المطلوب إشغالها...الخ.

1-2 التدقيق الداخلي[1] :

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ إنها تعزز هذه العملية وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات الخاصة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. وقد إعترفت الهيئات المهنية و التنظيمية بأهمية مسؤولية المدقق الداخلي في عملية الحوكمة، فقد أكدت لجنة كادبيري Cadbury committee على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع و إكتشاف الغش و التزوير، و لتحقيق هذه الوظيفة لهدافها، يجب أن تكون مستقلة و تنظم بشكل جيد و تستند إلى تشريع خاص بها.

2- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات :

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

2-1 منافسة سوق المنتجات(الخدمات) وسوق العمل الإداري[2]:

تعد منافسة سوق المنتجات(أو الخدمات) احد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، ويؤكد على هذه الأهمية كل من (Hess and Impavido)، وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو إنها غير مؤهلة)، إنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس، إذن إن منافسة سوق المنتجات(أو الخدمات) تهذب سلوك الإدارة، و بخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري Labor Market للإدارة العليا، وهذا يعني إنتقال 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 أو التصفية.

[1] حماد نور الدين، ساسي فاطمة، **دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي و الإداري للقطاع الخاص الجزائري**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر-بسكرة، يومي 6-7 ماي، 2012،ص 11

[2] عزيزة بن سمينة، طبني مريم، مرجع سبق ذكره، ص ص6-7

2-2 التدقيق الخارجي External Auditing[1]:

يؤدي المدقق الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، وليس قبولها فقط، ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى وجه إن لجان التدقيق Abbot and Parker الخصوص لجنة التدقيق في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكليفه، يرى المستقلة والنشيطة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المدققين الأكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه الشركة، ويمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة، 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 Internal Auditiors(IIA) على أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف، التبصر والحكمة، وقد أكدت بعض المنظمات المهنية والهيئات التنظيمية على ضرورة اخذ وظيفة التدقيق الداخلي (المراجعة الداخلية) بنظر الاعتبار من المدقق الخارجي، فعلى سبيل المثال يطلب معيار التدقيق SAS No. 65 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار وظيفة التدقيق الداخلي عند التخطيط لعملية التدقيق، أما معيار التدقيقSAS No.78 وظيفة التدقيق الداخلي كمصدر للمراقبة يجب على المدقق الخارجي أن يأخذه بنظر الاعتبار عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في الشركة.

2-3 التشريع والقوانين[2]:

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة .لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم فعلى سبيل المثال مع إصدار قانون Sarbanes-Oxly Act في سنة 2002 أصبح بلا منازع هو القانون الفيدرالي الأكبر دراميا فيما يتصل بحوكمة الشركات منذ صدور القوانين الأولية في الثلاثينات عن الأوراق المالية العام متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي (CFO) ومدير الشؤون المالية (CEO) الشهادة على صحة التقارير

[1] عزيزة بن سمينة، طبني مريم نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

[2] زين الدين بروش،جابر دهيمي، مرجع سبق ذكره، ص 7

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.

2-4 الإندماجات و الإكتسابات Mergers and Acquisitions[1]:

مما لا شك فيه إن الإكتسابات و الإندماجات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات لإي أنحاء العالم، لأن الإكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الو م أ على سبيل المثال)، و بدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الإستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الإكتساب أو الإندماج.

3- آليات حوكمة خارجية أخرى[2]:

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 & 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 أجل محاربة الفساد المالي والإداري، وتضغط منظمة التجارة العالمية من أجل تحسين النظم المالية والمحاسبية، وفي قطاع البنوك تمارس لجنة بازل ضغطا من أجل ممارسة الحوكمة فيها.

لذا فإنه بسبب تنوع آليات الحوكمة وتعدد مصادرها، فان تنفيذها يتطلب وضع إطار شامل لها، يأخذ بنظر الاعتبار جميع أصحاب المصالح في الشركات سواء أكانت خاصة أم مملوكة للدولة، إذ أن كل طرف من هذه الأطراف يؤدي دورا مهما في عملية الحوكمة، وإنها تتفاعل فيما بينها ضمن إطار الحوكمة مثال على ذلك التفاعل فيما بين لجنة التدقيق والمدقق الخارجي، المدقق الداخلي، مجلس الإدارة والإدارة العليا وان لهذا التفاعل تأثيرا كبيرا في الحد من حالات الفساد المالي والإداري.

[1] حسين رقية و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 20.

[2] بروش زين الدين، دهيمي جابر، مرجع سبق ذكره، ص 17-18.

المطلب الثالث: محددات الحوكمة

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات :المحددات الخارجية وتلك الداخلية ونعرض فيما يلي لهاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي:

أولا: المحددات الخارجية[1]

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي 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 للمشروعات، 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 والاستشارات 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.

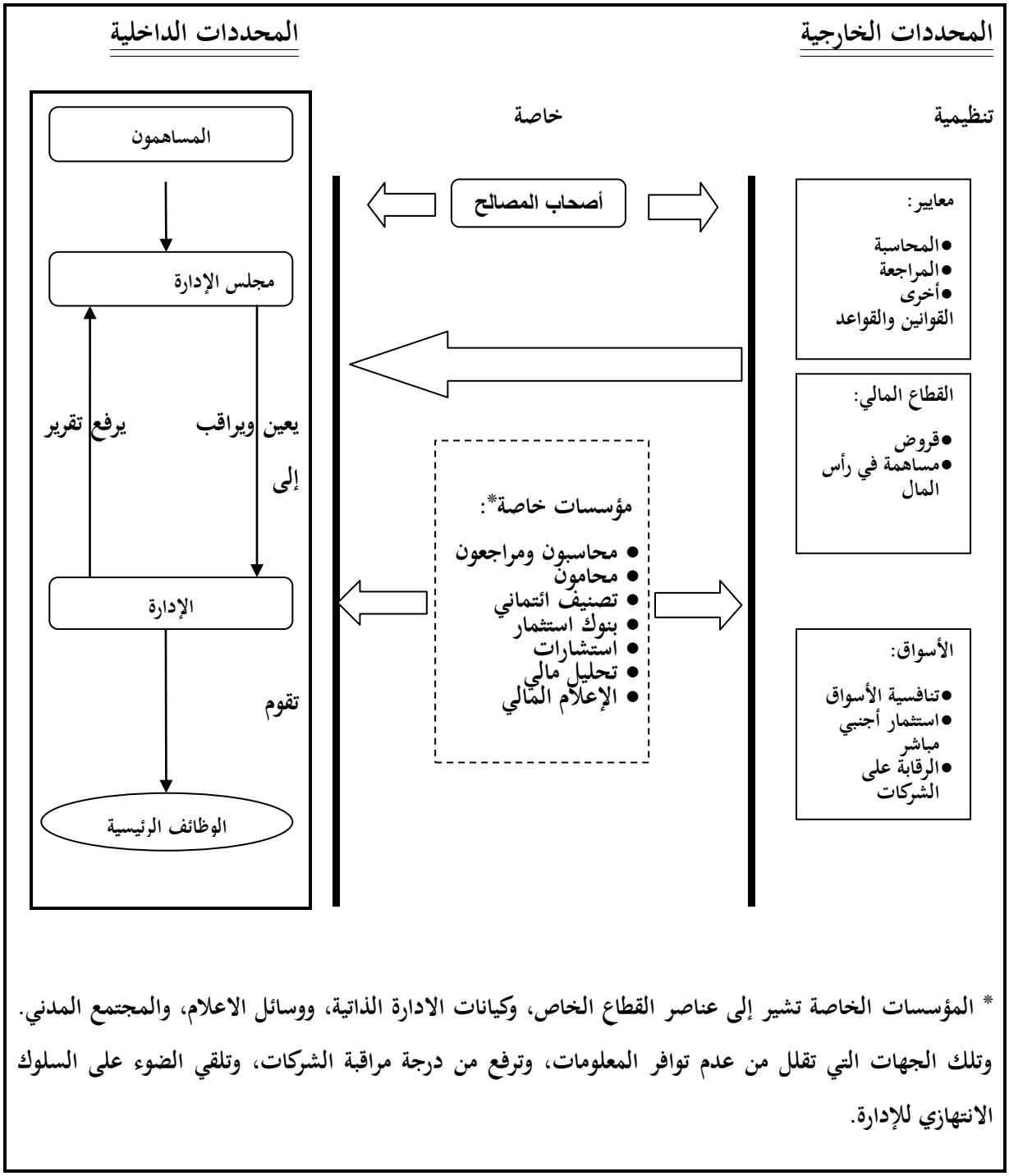
ثانيا: المحددات الداخلية[2]

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.

[1] محمد حسن يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر** ، 2007 م ، ورقة عمل مقدمة إلى بنك الاستثمار القومي ، ص 04.

[2] نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

الشكل رقم (1-2) : المحددات الداخلية و الخارجية لحوكمة الشركات



*** المؤسسات الخاصة تشير إلى عناصر القطاع الخاص، وكيانات الادارة الذاتية، ووسائل الاعلام، والمجتمع المدني. وتلك الجهات التي تقلل من عدم توافر المعلومات، وترفع من درجة مراقبة الشركات، وتلقي الضوء على السلوك الانتهازي للإدارة.**

المصدر : مصطفى يوسف كافي، مرجع سبق ذكره، ص 229.

المبحث الثالث : واقع الحوكمة في البيئة الدولية

لقد أصبحت حوكمة الشركات أداة أساسية لتحسين الأداء، علاوة على تطوير التنمية فى البلدان التى تتبنى سياسة التوجه نحو السوق، ذلك أن ممارسات الحوكمة الرشيدة تضمن نزاهة المعاملات المالية، ومن ثم تعزز سيادة القانون والحكم الديمقراطي .إن حوكمة الشركات هى الترياق ضد الفساد، من حيث إنها تضع الحدود بين الحقوق الخاصة والمصالح العامة وتمنع إساءة استخدام السلطة، من خلال وضع مبادئ تحكم العلاقات بين مختلف الأطراف وحماية حقوق و توجيه مصالح كل طرف.

المطلب الأول :مبادئ حوكمة الشركات:

تعتبر مبادئ حوكمة الشركات أهم القواعد التي يجب العمل بها أثناء تطبيق الحوكمة و تعتبر من الإلزاميات و بالتالي سوف نقوم بعرض لمختلف المبادئ الموجودة

أولا: مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية OECD :

تهدف مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن OECD وفق النسخة المحدثة في عام 2004 ، إلى عرض معايير للممارسات المثلى الشائعة، بحيث يمكن لبلدانٍ ذات ثقافات مختلفة الاتفاق عليها دون أن تكون إلزامية وتفصيلية بشكل مرهِق .ويمكن تطبيق المبادئ بغض النظر عن مستوى تركز الملكية، أو نموذج التمثيل في مجلس الإدارة، أو اتباع القانون المدني أو العام في البلد المعني، تتعلق المبادئ بالشركات المدرجة بشكل أساسي، لكن يمكن أن تكون أداة مفيدة لتحسين حوكمة الشركات غير المدرجة في البورصة[1].

1- المبدأ الأول :ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات[2]

لضمان فعالية قواعد أو دستور حوكمة الشركات، ينبغي توافر متطلبات كلها تصب في مصلحة المستثمرين من ملاك و مقرضين من، أهمها:

- توفير الشفافية و الإفصاح الصادق الذي في ظله تصل المعلومات إلى جميع المتعاملين بسرعة كافية، و رفع كفاءة السوق مبما يضمن أن تعكس أسعار الأوراق المالية المعلومات المتاحة عن أداء الشركة، ويضمن أيضا الحماية لحملة الأسهم خاصة في حالات الإندماج و الإستحواذ.

[1] كنان نده، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية** –المجلد - 26 العدد الثاني، 2010 ، ص 682.

[2] حودي محمد رمزي، **إهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات** الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 7/6 ماي 2012، ص 6.

– أن تتوافر النزاهة و الموارد و السلطة الكافية لمن سيقع عليهم مسؤولية وضع القواعد المنضمة للحوكمة، و المشتركين في متابعة التنفيذ، و المسؤولين عن إتخاذ الإجراءات الحازمة في حالة المخالفة.

– أن تكون الأدوار محددة و واضحة لكل من الإدارة و اللجان المنبثقة عنه و الجمعية العمومية، و ألا يكون هناك تضارب في المصالح و أن يكون الهدف دائما هو حماية مصالح الأطراف التي يهمها أمر الشركة.

2– المبدأ الثاني : حقوق المساهمين:

يمكن تقسيم هذا المبدأ إلى عنصرين هما–:

1.تحديد حقوق المساهمين:

وتتمثل فيما يلى–:

أ – تأمين أساليب تسجيل الملكية .

ب – نقل أو تحويل ملكية الأسهم.

ج –الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة فى الوقت المناسب وبصفة منتظمة.

د – المشاركة والتصويت فى الاجتماعات العامة للمساهمين.

هـ –انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.

و – الحصول على حصص من أرباح الشركة.

2.وسائل حماية هذه الحقوق:

يجب أن يكون لهيئة سوق المال الحق فى أن تقيم دعاوى قضائية عما يلحق بالمساهمين الضرر بسبب تلاعب أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات الداخلية.

3– المبدأ الثالث : المعاملة المتكافئة للمساهمين

تعتبر المعاملة المتكافئة للمساهمين من قبيل الوسائل المطلوبة لحماية حقوقهم حيث يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب كما ينبغى أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلى فى حالة انتهاك حقوقهم، ويتطلب ذلك:

–يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة.

– ينبغى أن يكون للمساهمين – داخل كل فئة – نفس حقوق التصويت فكافة المساهمون يجب أن يتمكنوا من الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت الممنوحة لكل من فئات المساهمين وذلك قبل قيامهم بشراء الأسهم كما يجب أن تدون أية تغيرات مقترحة فى حقوق التصويت.

– يجب أن يتم التصويت بواسطة الأمناء أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم.

– ينبغى أن تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين كما يجب ألا تسفر إجراءات الشركة عن صعوبة أو عن ارتفاع فى تكلفة عملية التصويت.

– يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية.

– ينبغى أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة.

4– المبدأ الرابع : دور أصحاب المصالح فى حوكمة الشركات[1]

يجب أن ينطوى إطار حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يحددها القانون . وأن يعمل أيضاً على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح فى مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة ، وهو ما يتطلب:

– ينبغى أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التى يحميها القانون.

– حينما يحمى القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغى أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات فى حالة انتهاك حقوقهم.

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

– حينما يشارك أصحاب المصالح فى عملية حوكمة الشركة ، يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

5– المبدأ الخامس : الإفصاح والشفافية

ينبغى أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفى الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة ، ومن بينها الموقف المالى والأداء ، والملكية ، وأسلوب ممارسة السلطة ، ويتطلب ذلك:

[1] أحمد رجب عبد الملك، **دور حوكمة الشركات فى تحديد السعر العادل للأسهم فى سوق الأوراق المالية –** دراسة تحليلية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية العدد رقم 1، المجلد رقم 45، جانفي 2008، ص ص 12-13.

- يجب أن يشتمل الإفصاح ولكن دون أن يقتصر على المعلومات التالية:
- النتائج المالية والتشغيلية للشركة.
- أهداف الشركة.
- أعضاء مجلس الإدارة ، والمديرين التنفيذيين الرئيسيين ، والمرتبات والمزايا الممنوحة لهم.
- عوامل المخاطرة المنظورة.
- المسائل المادية المتصلة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح.
- هياكل وسياسات حوكمة الشركات.
- ينبغى إعداد ومراجعة المعلومات ، وكذا الإفصاح عنها ، بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية وأيضا بمتطلبات عمليات المراجعة ، كما ينبغى أن يفى ذلك الأسلوب بمتطلبات الإفصاح عن المعلومات غير المالية.
- يجب الاضطلاع بعملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقل ، بهدف إتاحة التدقيق الخارجى والموضوعى للأسلوب المستخدم فى إعداد وتقديم القوائم المالية.
- ينبغى أن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانية حصول مستخدمى المعلومات عليها فى الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة.

6- المبدأ السادس : مسئوليات مجلس الإدارة

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

- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل للمعلومات ، وكذا على أساس النوايا الحسنة ، وسلامة القواعد المطبقة ، كما يجب أن يعمل لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين.
- حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين ، فإن المجلس ينبغى أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.
- يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ فى الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح.

- يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعى لشئون الشركة ، وأن يجرى ذلك – بصفة خاصة على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية ، وذلك كما يلى:

أ – يتعين أن ينظر مجلس الإدارة فى إمكانية تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتصفون بالقدرة على التقييم المستقل للأعمال حينما تكون هناك إمكانية لتعارض المصالح.

ب – كى يتحقق الاضطلاع بتلك المسئوليات يجب أن يكفل لأعضاء مجلس الإدارة إمكانية الحصول على المعلومات الدقيقة وذات المسئولية وذات الصلة فى الوقت المناسب.

ثانيا : مبادئ بنك التسويات الدولي (لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية)[1]

باعتبار البنوك من الشركات ونظرًا لحساسية الدور الذي تقوم به في الاقتصاد ككل، فقد تم إعداد مبادئ خاصة بالحوكمة في البنوك، حيث أصدرت لجنة بازل تقرير عن تعزيز الحوكمة في المصارف عام 1999 ثم أصدرت نسخة معدلة منه عام 2005 وفي فبراير 2006 نسخة محدثة بعنوان Enhancing corporate governance for banking organization تحسين حوكمة الشركات في المنظمات البنكية تتضمن مبادئ الحوكمة في المصارف والمتمثلة فيما يلي:

المبدأ الأول :يجب أن يكون أعضاء مجلس الإدارة مؤهلين تماما لمراكزهم وأن يكونوا على دراية تامة بالحوكمة وبالقدرة على إدارة العمل بالمصرف، ويكون أعضاء مجلس الإدارة مسؤولين بشكل تام عن أداء المصرف وسلامة موقفة المالي، ويقوم مجلس الإدارة بتشكيل لجان لمساعدته ومنها لجنة تنفيذية ولجنة مراجعة داخلية كما يشكل مجلس الإدارة لجنة إدارة ولجنة الأجور.

المبدأ الثاني :يجب أن يوافق ويراقب مجلس الإدارة الأهداف الإستراتيجية للمصرف وقيم ومعايير العمل.

المبدأ الثالث :يجب على مجلس الإدارة أن يضع حد واضح للمسؤوليات والمحاسبة لنفسه وللإدارة العليا والمديرين وللعاملين.

المبدأ الرابع :يجب أن يتأكد مجلس الإدارة من وجود مبادئ ومفاهيم للإدارة التنفيذية تتوافق مع سياسة المجلس.

المبدأ الخامس :يجب على مجلس الإدارة أن يقر بإستقلال مراجع الحسابات وبوظائف الرقابة الداخلية.

المبدأ السادس :يجب أن يتأكد مجلس الإدارة من أن سياسات الأجور والمكافآت تتناسب مع ثقافة وأهداف وإستراتيجية المصرف في الآجل الطويل.

[1] مسعود دراوسي- ضيف الله محمد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص 7.

المبدأ السابع :تعد الشفافية ضرورية للحوكمة الفعالة والسليمة، وتبعا لدليل لجنة بازل عن الشفافية في المصارف فإنه من الصعب للمساهمين وأصحاب المصالح والمشاركين الآخرين في السوق أن يراقبوا بشكل صحيح وفعال أداء الإدارة في ظل نقص الشفافية.

المبدأ الثامن :يجب أن يتفهم أعضاء المجلس والإدارة العليا هيكل عمليات المصرف والبيئة التشريعية التي يعمل من خلالها.

ثالثا :معايير مؤسسة التمويل الدولية[1]

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 موجهات و قواعد ومعايير عامة تراها أساسة لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على مستويات أربع كالتالي:

1- الممارسات المقبولة للحكم الجيد.

2-خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد.

3- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا.

4-القيادة.

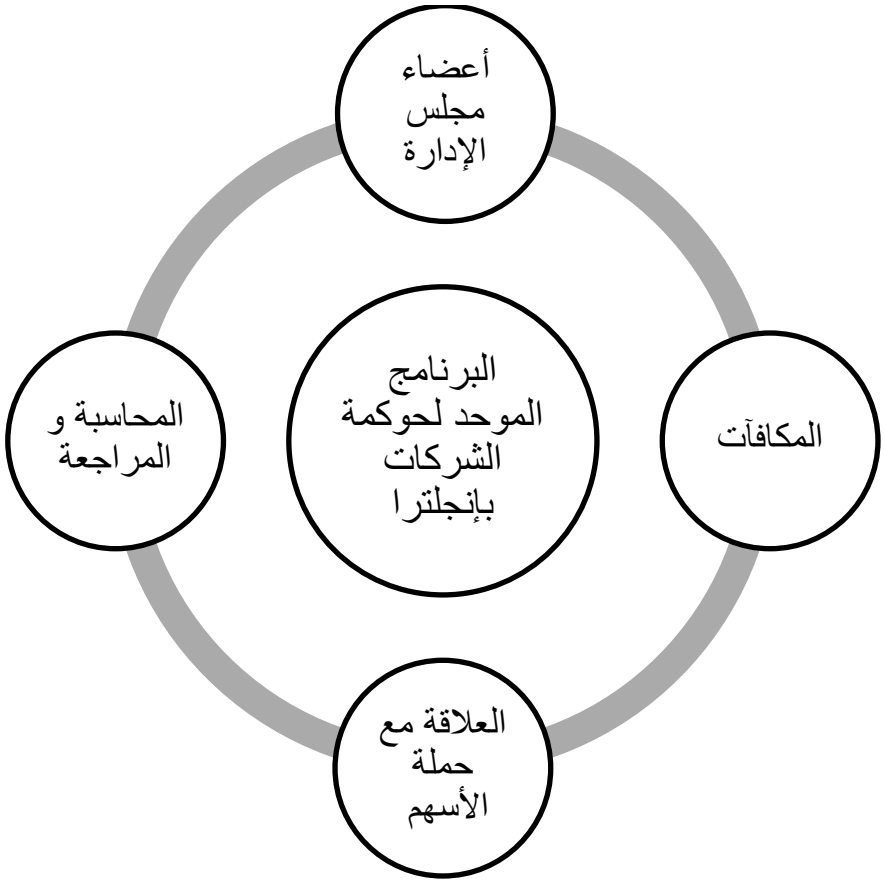
رابعا :مبادئ حوكمة المؤسسات وفق البرنامج الموحد لحوكمة الشركات بانجلترا[2]

في جويلية 2003 ، أصدر مجلس إعداد التقارير المالية (FRC) بانجلترا الكود الموحد لحوكمة الشركات، ويحتوي هذا الكود على مجموعة من المبادئ والاشتراطات اللازمة والتي توضح طريقة تعيين أعضاء مجلس الإدارة واستقلاليتهم، وكيفية تقييم عملهم، وذلك بالإضافة إلى توضيح كيفية تحديد مستوى المكافآت التي يحصلون عليها وفيما يتعلق بالمحاسبة والمراجعة، يحتوي الكود الموحد على مجموعة من المبادئ المتعلقة بإعداد التقارير المالية للشركة والمحافظة على وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، والتأكيد على ضرورة إنشاء لجنة المراجعة مع توضيح الدور الهام الذي يجب أن تقوم به.أما فيما يتعلق بحملة الأسهم، فيوضح الكود طبيعة العلاقة بينهم وبين الشركة مع التركيز على كيفية قيام حملة الأسهم بمباشرة حقوقهم، كما هو موضح في الشكل:

[1] مصطفى يوسف كافي، مرجع سبق ذكره، ص 243.

[2] أمال عياري- أبوبكر خوالد، **تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية – دراسة حالة الجزائر–** الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 7/6 ماي 2012، ص 7.

الشكل رقم (1-3) :مبادئ حوكمة الشركات وفق الكود الموحد لحوكمة الشركات بانجلترا:



المصدر: أمال عياري- أبوبكر خوالد، **تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية – دراسة حالة الجزائر** مرجع سبق ذكره، ص 7.

المطلب الثاني : تطبيقات حوكمة الشركات في بعض الدول

تتباين ممارسات الحوكمة فيما بين الشركات، ولا يوجد نموذج موحد لحوكمة الشركات يمكن إسقاطه على كل المؤسسات والاقتصاديات عموما، وينبغي أن يكون نظام حوكمة الشركات مرنا وقابلا للتطوير إلى جانب إتاحته مجالا يمكن فيه للقطاع الخاص التحرك اختياريا لإجراء التحسينات والتعديل اللازم في الوقت المطلوب، إلا أن الواقع العالمي يقضي بأن ما يتطلبه السوق من حماية المستثمرين والشفافية يفرض على الدول والشركات أن تدقق في نظم الحوكمة الخاصة بها، وأن تبدأ في تقديم التأكيدات التي يسعى المستثمرون والمساهمون في الحصول عليها، ويتحقق الإصلاح إذا ما تكونت قناعة لدى القطاع الخاص بأنه سيستفيد من تطبيقات الحوكمة الجيدة.

أولا : تجربة المملكة المتحدة

ففي المملكة المتحدة نشأ وتطور مفهوم حوكمة الشركات بحيث أصبح جزءا من المفهوم السائد داخل الشركات سواء كانت مدرجة أو غير مدرجة في سوق الأوراق المالية، وقد أدت المشاكل المالية المترتبة على قيام بعض الشركات بإخفاء بيانات ومعلومات مالية في الحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين والتي انتشرت في فترة التسعينات، إلى قيام كل من بورصة الأوراق المالية ومجلس التقارير المالية (FRC) وجهات محاسبية أخرى، بدراسة كيفية توافر الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تصدرها الشركات، وكانت الفرصة الأولى لمجتمع الأعمال بالمملكة المتحدة للإهتمام بإجراء حوار جدي ومفتوح عن موضوع حوكمة الشركات، وقد نتج عن ذلك صدور "تقرير كادبري" Cadbury Report سنة1992 ، والذي يعتبر حتى الآن من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة ، وفي أكتوبر 1993 ظهر"تقرير روتمان" Rutteman Report الذي أوصى أن تقدم– الشركات المدرجة في البورصة –ضمن تقريرها عرضا عن نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة للمحافظة على أصولها، وتلى هذا التقرير سنة 1995 تقرير آخر عرف بـ تقرير جرينبري " Greenbury Report"، والذي اهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس إدارة الشركات، وأوصى التقرير بضرورة إنشاء لجنة المكافآت، وتكون من ضمن مسؤولياتها مراجعة وتقييم اللوائح والأسس التي يتم على أساسها تحديد حجم المكافآت على أن تتناسب قيمتها مع الأداء الخاص بالأعضاء، وفي سنة 1998 ظهر ما يعرف ب "الكود الموحد" Combined Code ، والذي اشتمل على جميع التوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة له، وأصبحت هذه الوثيقة من ضمن متطلبات القيد في بورصة لندن للأوراق المالية، هذا وقد تم تعديل هذه الوثيقة سنة 2003 لتضم أفضل الممارسات لحوكمة الشركات، في ضوء الانهيارات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة سنة2002[1].

ثانيا : تجربة الولايات المتحدة الأمريكية[2]

ظهرت أول بوادر لمحاولة تبني مبادئ حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر السبعينات من القرن العشرين على اثر حركات الدمج والاستحواذ على بعض الشركات، وبرز الاهتمام بمفهوم حوكمة

[1] كمال بوعظم- زايدي عبد السلام، **حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات-مع الإشارة إلى واقع حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية-** الملتقى الدولي حول "الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات" جامعة باجي مختار -عنابة، 18-2009/11/19، ص ص 51-52.

[2] صبايحي نوال، **واقع الحوكمة في دول مختارة – مع التركيز على التجربة الجزائرية–** المؤتمر الدولي الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي –الشلف/الجزائر، ص 8.

الشركات بصورة واضحة عندما قام صندوق المعاشات العامة Cal PERS بتعريف حوكمة الشركات والقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين.

وفي سنة 1987م قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في اعداد القوائم المالية والتابعة لـ SEC باصدار تقريرها المسمى Treadway commission والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة الخارجية أمام مجالس ادارات الشركات، وفي سنة 1999م أصدر كل من New York Stock Exchangeو National Association of Securities Dealers تقريرهما المعروف باسم Blue Ribbon Report والذي اهتم بفاعلية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة بالشركات بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات حيث تضمن هذا التقرير مجموعة من التوصيات تتعلق بصفات أعضاء لجنة المراجعة من استقلال وخبرة في المحاسبة والمراجعة، كما تمت الإشارة إلى تحديد مسؤوليات لجنة المراجعة تجاه إعداد التقارير المالية ووظيفة المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، وفي أعقاب الانهيارات المالية لبعض كبريات الشركات الأمريكية تم إصدار قانون Sarbanes Oxley سنة 2002، حيث تم إلزام الشركات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به وتطبيق جميع بنوده.

تعد التجربة الأمريكية في مجال حوكمة الشركات من التجارب الهامة، حيث سبقت الكثير من الدول في تطبيق وإصدار قوانين خاصة بحوكمة الشركات.

ثالثا : واقع حوكمة الشركات في الجزائر

وبالنسبة للتجربة الجزائرية في مجال الحوكمة، فقد أشار تقرير منظمة الشفافية الدولية الذي صدر في 26 سبتمبر 2007 إلى تراجع الجزائر في الترتيب الدولي إلى مستوى أسوأ، لتحتل في التقرير الجديد الرتبة 99وجدت المنظمة بالنسبة للجزائر، أن حصيلة السداسي الأول من سنة 2007 كارثية وتبعث عن القلق وتكشف أن ظاهرتي الفساد والرشوة وصلت إلى مستويات قياسية وهذا لعدم اتخاذ الجزائر لأي خطوات في مجال الفساد المالي كالحوكمة والتسيير الراشد، وكذلك لبعض الأسباب الأخرى والتي كانت نتيجة التحول من الاقتصاد المركزي إلى اقتصاد السوق دون إيجاد هيكل عمومي، خاص (مشترك) لحوكمة الشركات العمومية والخاصة، كون تلك الشركات وخصوصا العمومية منها تشكل عبئا ثقيلا على الخزينة جراء سوء الأداء وتفشي حالات الفساد المالي والإداري فيها، مما جعلها تستند على الدعم الحكومي، بدلا من تدعيم الميزانية العامة بالموارد المالية، الأمر الذي

نتج عنه تبذير للمال العامة بدلا من تنميته لذلك تعد عمليات خصخصة الشركات العمومية الفاشلة، وسيلة ناجحة من وسائل الحوكمة إذ إن الهدف المركزي للحوكمة يتمثل بعملية الإصلاح الاقتصادي وتدوير عجلة الاقتصاد بشكل سليم لتحقيق التنمية والتطور[1]، كذلك تعتمد الحوكمة صياغة قرارات وإيجاد أنظمة توافق سير الأعمال الناجحة للشركات وتدعم مسيراتها، وتقويم أعمال الشركات ووضع الخطط الكفيلة بتحسين أدائها، وبذلك تدفع الحوكمة لصياغة قوانين تتماشى ومتطلبات سير الأعمال في الشركات والمؤسسات في القطاعين العام والخاص بغية الوصول إلى مرحلة الأداء الأمثل وبما يحقق الغايات المتوخاة من تأسيس الشركات والمنشآت وفي ظل ظروف الفوضى التي يمر بها الاقتصاد الوطني وعدم تبلور خطوط المرحلة الانتقالية وتفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري والسطو على الأموال العامة في شركات ومؤسسات القطاع العام، تبرز الحاجة لدور الحوكمة وضرورة تحويلها من نظرية تتداول في الندوات والمؤتمرات وفي أجهزة الإعلام إلى أداة فاعلة من أدوات الإصلاح الاقتصادي تضع الاقتصاد الوطني في المسار الصحيح من خلال التخلص من مظاهر الانحراف والخلل التي تعيق تحقيق الغايات المرجوة من وجود اقتصاد معافى يؤدي دورا فاعلا في تحقيق الرفاهية والازدهار للأفراد والمجتمع والوصول إلى التنمية المستدامة[2].

تم إصدار المدونة الجزائرية لحوكمة الشركات في 2009/03/11 والذي جاء في الوقت المناسب، حيث أن تطبيق قواعد حوكمة الشركات سيساعد في بناء الثقة المتبادلة مع القطاع المصرفي، في وقت تتزايد فيه أهمية الحصول على رأس المال وتعزيز النمو الاقتصادي الذي يعد الحجر الأساس في تخطي الأزمة المالية العالمية والتقليل من تداعياتها على الاقتصاد الجزائري وقد أكد رئيس إدارة فريق العمل الجزائري لحوكمة الشركات أن غياب الحوكمة في نطاق الشركة ذاتها يحد من إمكانيات الابتكار والتطور، ولن يقوم رجال المصارف أو الشركاء أو المستثمرون بالاستثمار في مشروعات ضعيفة الحوكمة، لذا فإن الالتزام بمدونة حوكمة الشركات سيخلق موارد أكبر ويساعد على تنمية الأعمال. وفي نفس السياق فقد أكد السيد مصطفى بن بادا وزير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أن الحوكمة الرشيدة ستعمل على تحسين العلاقات بين البنوك ومنشآت الأعمال من خلال تعزيز الثقة المتبادلة المفتقدة في الوقت الحالي وذلك من خلال المزيد من الشفافية[3].

---

[1] بو حفص رواني-مهدي شرقي، **الإصلاحات في مجال حوكمة الشركات كأداة لتحسين أخلاقيات الأعمال، تجارب بعض الدول المتقدمة والنامية**- الملتقى الدولي حول "الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات" جامعة باجي مختار-عنابة، 18-2009/11/19، ص 5

[2] كمال بوعظم- زايدي عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 53.

[3] شريقي عمر، **دور و أهمية الحوكمة في إستقرار النظام المصرفي**-الملتقى العلمي الدولي حول:الأزمة المالية الإقتصادية الدولية و حوكمة الشركات، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-2009/10/21، ، ص 11.

وعليه، فإن الصيغة التي إعتمدتها كل من حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة و منتدى رؤساء المؤسسات هي تشكيل «بفريق عمل يتكون من طرف مختلف المتدخلين في عالم المؤسسة » وفي هذا السياق، ساهمت وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية بالإنضمام لفريق العمل المنصب شهر نوفمبر2007 تحت تسمية « GOAL08 »، في اشارة الى« فريق العمل للحكم ،الراشد بالجزائر سنة2008» ويعتبر هذا الميثاق ثمرة لسلسة الأعمال التي قادها فريق العمل بين الفترة الممتدة من نوفمبر 2007 إلي نوفمبر2008[1].

المطلب الثالث : أهمية حوكمة الشركات :

بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهادتها معظم دول العالم ، و التي أدت الى ضياع حقوق أصحاب المصالح بها وبصفه خاصة المستثمرين الحاليين ، لذا كان الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات هو المخرج السريع والحل المتكامل والفعال لكل هذه السلبيات لما لها من مزايا و ايجابيات .

لهذا يمكن حصر أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية[2]:

– إن المستثمرين يضعون في اعتبارهم عند القيام باتخاذ قرارات الاستثمار خاصة في ظل النظام الاقتصادي العالمي الذي يتسم بالعولمة وشدة المنافسة بين الشركات والمؤسسات المختلفة بهدف الدخول إلى أسواق المال المحلية أو العالمية للاستثمار مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة التي عد أحد المعايير الأساسية المؤثرة على قراراتهم، هذا ما يجعل المؤسسات التي تطبق هذه المبادئ ترفع من قدرتها التنافسية على المدى الطويل نظرا لتمتعها بالشفافية في معاملاتها وفي إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية وفي جميع العمليات التي تقوم بها، الشيء الذي سيدعم حتما رصيد الثقة من جانب المستثمرين المحليين والأجانب على حد سواء، ومن ثم الاستثمار في هذه الشركات مما يؤدي إلى خفض تكلفة رأس المال ويسمح بتحقيق المزيد من الاستقرار لمصادر التمويل.

– تعظيم قيمة أسهم للشركة MAXI mizing shareholder value وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية، وخاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة وحدوث اندماجات أو استحواذ أو بيع كمستثمر رئيسي...الخ

[1] ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، إصدار 2009، ص 13.

[2] هوام جمعة، لعشوري نوال، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، الملتقى الوطني حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات و افاق)، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي، ص ص 6-7

– تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية ، بما يعمل على تدعيم الاستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، ودرءا لحدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية ، والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.

– الحصول على مجلس إدارة قوي يستطيع اختيار مديرين مؤهلين قادرين على تحقيق وتنفيذ أنشطة الشركة في إطار القوانين واللوائح الحاكمة وبطريقة أخلاقية.

– الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها و اعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.

– جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية.

ومن جهة أخرى فإن حوكمة الشركات تكمن في[1]:

– تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي و الإداري التي تواجهها الشركات و الدول.

– رفع مستويات الأداء للشركات و ما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية و التقدم الإقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات.

– توفر قواعد حوكمة الشركات الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله الشركة أن تحدد أهدافها و تحدد أيضا كيفية تحقيقها.

وبالتالي فإن حوكمة الشركات تلعب أهمية كبير في الحفاظ على شركة من خلال تنظيم العلاقة بين مختلف الأطراف كما تلعب دورا مهما في ترشيد القرارات و حماية إدارة الشركة.

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 15- 16.

خلاصة الفصل

ومن النتائج المتوصل إليها من هذا الفصل :

– تعتبر حوكمة الشركات من الموضوعات المهمة لجميع الشركات المحلية والعالمية في عصرنا الحاضر، بالنظر إلى أن الأزمات المالية التي عانى بسببها الاقتصاد العالمي وضعت مفهوم حوكمة الشركات ضمن الأولويات، وتركز أنظمة و قوانين الحوكمة في العالم على الحد من استخدام السلطة الإدارية في غير مصالح المساهمين؛

– تعمل حوكمة الشركات على تفعيل أداء مجالس الإدارة في الشركات، وكذلك تعزيز الرقابة الداخلية ومتابعة تنفيذ الاستراتيجيات وتحديد الأدوار و الصلاحيات لكل من المساهمين ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح علاوة على تأكيد أهمية الشفافية والإفصاح؛

– إن مفهوم حوكمة الشركات منهج تقويمي و آلية عمل جديدة من شأنها ترسيخ نزاهة المعاملات المالية بوضع محددات تخدم المصالح العامة والحقوق الخاصة للمساهمين.

تمهيد الفصل الثاني

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبته، بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفى نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة.

ولكي تقوم المؤسسة بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات، كما أن للمراجعة دور كبير في ظهور مفهوم حوكمة الشركات الذي سوف نتطرق إليه في هذا الفصل من خلال دور حوكمة الشركات و مهنة المراجعة في الشركة.

و من خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى ما يلي :

المبحث الأول: ماهية المراجعة

المبحث الثاني: المراجع بين المهام و المسؤوليات

المبحث الثالث: مهنة المراجعة و إسهاماتها في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

المبحث الأول: ماهية المراجعة

إن ظهور المراجعة وتطورها جاء تبعاً لتطور حياة البشرية اقتصادياً واجتماعياً عبر مرور الزمن و تعاقب الحضارات، وذلك لتلبية حاجة المجتمع المتزايدة من المعلومات والبيانات الموثوقة والعادلة عن مدى سلامة تسيير أنشطة المؤسسات والشركات، ومدى تحقيقها لأهدافها التي أنشأت من أجلها، بغية اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة. ومن خلال هذا المبحث سوف نقوم باستعراض نشأت وتطور المراجعة إلى أن وصلت إلى ما هي عليه اليوم، فأصبحت علم له أصوله وفن له أساليبه.

المطلب الأول : التطور التاريخي للمراجعة و مفهومها

لقد مرة المراجعة بعدة مراحل قبل ما تصل إلى ما هي عليه اليوم حيث طرأت عليها عدة تغيرات ساعدت في تطورها و توضيح أكثر لمجال عملها

أولا : التطور التاريخي[1]

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته ، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة. إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة ومراقبة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى التطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها .لقد صاحب تطور المراجعة والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا، في القرنين الخامس عشر والسادس عشر، والتطور مستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات. فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان المالك مالكا ومسيرا في نفس الوقت. غير أن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر ، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة الركب ، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض ، حيث تتوفر لديه ، على المخاطرة بها ، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال. وهذا أدى بدوره إلى انفصال، تدريجيا، الملكية عن التسيير.

[1] محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ديوان المطبوعات الجامعية، ص ص 7-8.

لقد لوحظ مع مرور الزمن، أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير ، وحتى انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير ممكن ، في الغالب ، لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل. هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها. وعليه ، فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كانت سبب ظهور المراجعة والمراقبة ، التي يقوم بها شخص محترف ، محايد ، مستقل وخارجي ، كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال نتيجة ما استثمروه وعن عدم التلاعب فيه.

وإذا كان تدخل المراجع الخارجي هو بهدف إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات ، عن مدى شرعية وصدق الحسابات مما يكسب المعلومات المحاسبية قوتها القانونية ، فإن المجالات عديدة ومتشعبة الشيء الذي أدى إلى ظهور أنواع من المراجعة والمراقبة وتنوع أهدافها ، لتتعدى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي(عناصر الذمة) من أصول وخصوم، تدرس مختلف الوظائف في المؤسسة، خططها ، تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الاقتصادية.

و الجدول التالي يوضح لنا التطور التاريخي الذي مرت به المراجعة وكذا لقائم بالمراجعة و الآمر بها و مع أيضا تطور أهدافها :

الجدول رقم 2-1: التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 سنة قبل الميلاد إلى سنة 1700م	الملك،الإمبراطور ،الكنيسة ،الحكومة.	رجل الدين أو الكاتب.	معاقبة السراق على إختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 الى 1850م	الحكومة ،المحاكم التجارية ،المهمين.	المحاسب.	منع الغش و معاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 الى 1900م	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية.

من 1900 الى 1940م	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	تجنب الغش و الأخطاء الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 الى 1970م	الحكومة ،البنوك و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	الشهادة على صدق و سلامة إنتظام القوائم المالية التارخية.
من 1970 الى 1990م	الحكومة ،هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الإستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرفابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و المراجعة.
إبتداءا من سنة 1990 م	الحكومة ،هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الإستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التهامي طواهر-مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات-الإطار النظري و الممارسة التطبيقة**-الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص7-8.

ثانيا : مفهوم المراجعة:

من التعاريف الشاملة للمراجعة ما ذكرته إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية بأن المراجعة: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية ،و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية[1] ".

[1] محمد سمير الصبان-محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، 2005/2004، ص18.

و عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها : مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل، استنادا على معايير التقييم، و تقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم[1].

و من تعريف آخر التدقيق هو الفحص الحاسم للتأكد بأن نشاط الشركة ينعكس بصدق على القوائم المالية وفقا للأنظمة المعمول بها، والحكم على تسيير الإدارة من المديرين التنفيذيين. هذا هو الإجراء السيطرة على تنفيذ أهداف الشركة[2].

يمكن إعطاء تعريف شامل للمراجعة على أنها :أسلوب من أساليب الرقابة يشتمل على مجموعة من الإجراءات التي يتخذها المراجع، والتي تستهدف الفحص الانتقادي للسجلات ودفاتر وحسابات المؤسسة والقوائم المالية ككل من واقع المستندات للتأكد من سلامتها وانسجامها مع مبادئ المحاسبية 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[3].

ومن خلال التعاريف المختلفة للمراجعة السابقة الذكر، يمكن ملاحظة أنها تشتمل على نقاط رئيسية تتمحور حولها المراجعة وهي كالآتي:

1- الفحص: يقصد به فحص البيانات و السجلات المحاسبية للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها، أي فحص القياس المحاسبي و هو القياس الكمي و النقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة[4].

---

[1] محمد التهامي طواهر-مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات-الإطار النظري و الممارسة التطبيقة-**الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص10.

[2] Khelassi Réda, l'audit interne-audit opérationnel-, éditions Houma, Alger, 2005, p22.

[3] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-** أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، 2013/01/12، جامعة سطيف 1، ص10.

[4] محمد التهامي طواهر-مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

2- التحقيق[1]: وهو 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، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقييم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها .وكما تجدر الإشارة إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة المالي الحقيقي.

3- التقييم: و يقصد به تقييم (الأصول و الخصوم) الذي تتضمنها قائمة المركز المالي، في ظل الأسس والسياسات، و الأدلة الموثوق فيها، حتى يطمئن المدقق إلى صحة و سلامة عمليات التقييم.

4- التقرير: يقصد به بلورة (نتائج) الفحص و التحقيق و التقييم (و الإفصاح) عنهما بطريقة فنية محايدة، لتوضيح مدة دقة و عدالة نتيجة الأعمال و المركز المالي في نهاية فترة مالية معينة، للوحدة الإقتصادية محل تدقيق الحسابات[2].

المطلب الثاني : أهمية المراجعة و أهدافها

تحظى المراجعة بأهمية بالغة في البيئة الإقتصادية و ذلك لما تقدمه من خدمات لمختلف الطراف و الأعوان الإقتصاديون، و سنعرض فيمايلي إلى كل من أهمية و أهداف المراجعة

أولا : أهمية المراجعة:

تتجلى أهمية المراجعة في كونها وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، بحيث تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها وأهدفها.

[1] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص11.

[2] محمد فضل مسعد-خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان-الأردن، 2007،ص19.

1- إدارة الشركة: يفترض في إدارة المشروع أن تعتمد اعتمادا كليا على المعلومات المحاسبية في وضع السياسات والخطط ومراقبة و تقييم الأداء، ومن هذا الافتراض فعلى المنشأة أن تحرص على أن تتم مراجعة تلك المعلومات من قبل هيئة فنية محايدة مما يزيد من درجة الثقة في هذه المعلومات والاعتماد عليها. كما أن هذه المعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها تعتبر وسيلة للحكم على إدارة المنشأة من حيث التزامها بالأهداف المسطرة.

2- المستثمرون: يعتمد المستثمرون على القوائم عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية و توجيه مدخراتهم إلى ما يحقق لهم أكبر عائد ممكن ،ولكي تكون هذه القرارات و التوجيهات سليمة ،يجب أن تكون هذه القوائم على الأقل تعكس معلومات يمكن الوثوق بها ،و هذا انطلاقا من تأشيرة المراجع الذي يؤكد ذلك[1].

3- الهيئات الحكومية و الدولة :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 و إبداء الرأي الفني المحايد فيها.

4- المؤسسات المالية: تعتبر البنوك والمؤسسات الاستثمارية، مثل صناديق وشركات الاستثمار في الأوراق المالية، الممول الأول للاقتصاد، ولذلك فهي تعتمد على المعلومات التي توفرهاالقوائم المالية للشركات المقترضة أو المستثمرين في أوراقها المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية .وتعتمد هذه المؤسسات على تقرير المراجع في تحديد مدى إمكانية الإعتماد والوثوق في المعلومات التي توفرها القوائم المالية، وتختلف درجة الوثوق في هذه المعلومات باختلاف إسم وسمعة مراجع الحسابات المهنية وحجم مكتبه[2].

ثانيا : أهداف المراجعة:

إن التطور التاريخي لمهنة المراجعة يبين لنا أن الأهداف المرجوة منها أصبحت تشمل عدة نواحي كما يمكن توضيحها كالآتي:

- حماية والحفاظ على أصول الشركة.

[1] هيدوب ليلى ريمة، **المراجعة كجودة لمدخل حوكمة الشركات** ، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/06/10، ص ص43-44.
[2] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص ص13-14.

- إجراءات تقديم الطلبات والمبادئ التوجيهية للشركات[1].
- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش ، بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- إعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية وإتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لإستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقدير التقارير المختلفة وملء الإستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق[2].

و بالإضافة إلى أهداف أخرى تعتبر أهداف عملية ميدانية :

1. العرض و الإفصاح: يقوم المدقق بتحديد ما إذا كانت مكونات القوائم المالية قد تم تجميعها أو فصلها و وصفها والإفصاح عنها على نحو ملائم من خلال الإعتماد في إعدادها على معايير الممارسة المهنية و التقيد بالمبادئ المحاسبية وبالإستناد على طرق تتلاءم والواقع الإقتصادي للمؤسسة .

2. الوجود و التحقق: يتعلق هذا الهدف بتحديد ما إذا كانت العمليات المالية التي تم تسجيلها قد حدثت فعالا، حيث إدراج المبيعات التي لم تحدث، في يومية المبيعات انتهاكا لهدف الوجود و التحقق.

3. الشمولية و الإكتمال: يختص هذا الهدف في تحديد ما إذا كانت كل العمليات المالية التي حدثت فعلا في المؤسسة والتي يجب تسجيلها في دفاتر اليومية قد سجلت فعلا، فمثلا يعد عدم تسجيل المشتريات التي تمت فعلا في يومية المشتريات خرقا لهدف الإكتمال[3].

4. الملكية و المديونية: هنا يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية، وأن الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى، وقد تكون هذه الأخيرة عن طريق المصادقات مثلا.

[1] Khelassi Réda, op cit, p24.

[2] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2011، ص8.

[3] بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص8.

5. التقييم و التخصيص: يعني هذا المبدأ أنه على المدقق التأكد من كون كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، مع ثبات طرق التقييم من دورة لأخرى.

6. إبداء رأي فني: الهدف الأساسي لمدقق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إ ثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال. لذلك ينبغي عليه في إطار عملية التدقيق القيام بالفحص وإجراء :

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة .
- مراقبة عناصر الأصول والخصوم .
- تقييم الهيكل التنظيمي .
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات.
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة.
- محاولة الكشف عن حالات الغش ، التلاعبات ، والأخطاء[1].

مما سبق نجد أن المراجعة إلى تهدف فقط إلى مراجعة القوائم المالية و الحسابات و لاكنها عملية منظمة و كاملة مراعات مصالح الأطراف المتعاملة في المنظمة كما تهدف إلى تحسن سير المؤسسة.

المطلب الثالث : فروض و أنواع المراجعة

أولا : أنواع المراجعة: يوجد أنواع متعددة من مراجعة الحسابات كل نوع منها يختلف حسب الزاوية التي ينظر منها إلى عملية مراجعة الحسابات. و التدقيق يأخذ عدة تقسيمات و تصنيفات لاكن كلها تصب في المفهوم الجوهري للمراجعة التي نذكرها كالآتي:

[1] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص9.

1- من زاوية الإلزام القانوني[1]

1-1 المراجعة الإلزامية: و هي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة.

1-2 المراجعة الإختيارية: وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني و بطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات الطابع الشخصي (SARL,EURL) يسعى أصحابها إلى طلب الإستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الإطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية و عن نتائج الأعمال و المركز المالي.

2- من زاوية مجال أو نطاق المراجعة[2]

2-1 المراجعة الكاملة: هي المراجعة المراجعة التي يحق فيها للمراجع أن يطلع أو يدرس جميع قيود المؤسسة ويفحص مستنداتها وتكون مسؤولية مسئوليته عند ذلك مسؤولية مطلقة عن الأخطاء أو التزوير أو الغش المرتكب داخل المؤسسة.

2-2 المراجعة الجزئية: هي اقتصار المراجع علي دراسة جزء من عمليات المؤسسة و ذلك بناءا على اتفاق مع أصحاب العلاقة الذين يريدون التأكد من سير بعض القطاعات في مؤسستهم، مثال ذلك مراجعة المبيعات فقط أو المبيعات النقدية لوحدها ففي هذه الحالة تكون مسؤولية المراجع ضيقة و لا يسأل إلا عن الأضرار التي قد تحدث نتيجة للإهماله أو جهله في دراسة القطاع الذي خصص له عند الإتفاق، لهذا كان من الضروري في مثل هذه الحالات أن بكون الإتفاق خطيا لكي يضمن المراجع حدود مسؤوليته.

[1] محمد التهامي طواهر-مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص21.

[2] غوالي محمد بشير، **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004/06/28، ص8.

3- من زاوية توقيت المراجعة[1]

3-1 المراجعة المستمرة: تعتبر مراجعة الحسابات المستمرة هي المراجعة التي يتم فيها تتبع حسابات المنشأة أولا بأول خلال السنة، حيث يقوم مراجع الحسابات بالتردد على المنشأة من وقت إلى آخر وعلى فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت خلال السنة المالية. إن هذا النوع من المراجعة يعتبر مناسبا لشركات الأموال، وغيرها من المؤسسات والشركات التي تقوم بعمل ضخم من العمليات حيث يحتاج إلى وقت طويل لفحصها، كما أن المراجعة المستمرة توفر للمراجع الوقت الكافي خلال فترة مهمته مما يساعده على التوسع في عملية المراجعة، وبالتالي تؤدي إلى التقليل من فرص ارتكاب الغش والتلاعب، إضافة إلى سرعة اكتشاف الأخطاء. وفي حالة الجزائر فإن القانون ومن خلال عدة مواد مكن محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، وهما اللذان يمارسان مهنة المراجعة في الجزائر، من الإطلاع على مختلف السجلات والموازنات ومختلف الإجراءات التي يشملها نظام الرقابة الداخلية.

3-2 المراجعة النهائية: تعتمد المراجعة النهائية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المراجع يبدأ عمله بعد أقفال الدفاتر و ترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد مراجعتها، كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة، وذلك لعدم تردد المراجع ومساعديه على المنشأة، بالإضافة إلى أنه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية المراجعة. تعتبر تكاليف المراجعة النهائية منخفضة نسبيا مقارنة بالمراجعة المستمرة.

4- من زاوية مدى الفحص أو حجم الإختبارات[2]

4-1 المراجعة الشاملة (التفصيلية) : تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية، والواقع أن هذا النوع قد يكون شاملا بالنسبة لبند معين وقد يكون شاملا بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة وفق ما يقتضيه العقد المبرم بين المراجع وأصحاب المؤسسة، والذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة.

---

[1] سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004/04/26، ص ص37-39.

[2] شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية**، مذكرة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2009، ص ص35-36.

2-4 المراجعة الإختبارية: حيث يقوم المراجع في المراجعة الإختبارية بمراجعة جزء من الكل حيث يستعمل العينة، أي أنه يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها، وقد ساعد على ظهورها كبر حجم المؤسسات الاقتصادية .

ففي الماضي اعتمد المراجعون على الحكم الشخصي عند القيام بالمراجعة الإختبارية، يتم تحديد العينة واختيار مفرداتها طبقا للنظرة الشخصية للمراجع الخارجي، ونظرا لأنه في بعض الأحيان العينة لا تمثل الحجم فظهرت حاجة مراقبي الحسابات إلى تدعيم وتحسين طريقة اختيار مفردات العينة، لذلك كان الاعتماد على المراجعة الإخبارية.

5- من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة[1]

5-1 المراجعة الخارجية: ويطلق عليها أحياناً المراجعة المستقلة و هو فحص الإنتقادي المنظم للأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات و مفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية و مدى الإعتماد عليها للدلالة على المركز المالي و نتائج الأعمال.

5-2 المراجعة الداخلية: و هي نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى تدقيق و فحص العمليات و القيود و المستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة فهي بمثابة رقابة إدارية تمارس لقيام و تقييم فعالية الأساليب الرقابة الأخرى بمعنى أنها فحص منظم لعمليات المنشأة و دفاترها و سجلاتها و مستنداتها بواسطة هيئة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين في المنشأة.

ثانيا : فروض المراجعة

تقوم المراجعة على مجموعة من الفروض التي تستند عليها مهنة المراجعة و تتخذها إطار نظري في عملية المراجعة، و في التالي سنعرض هذه الفروض:

[1] وجدان علي أحمد، **دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسن أداء المؤسسة**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010، ص ص71-72.

1- قابلية البيانات للفحص: تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المعتمد، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم المعلومات المحاسبية من جهة، ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

- ملائمة المعلومات.
- قابلية الفحص.
- قابلية القياس الكمي.
- عدم التحيز في التسجيل.

2- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية: يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الإلتزام بها مؤشرا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية و عن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة لإلى المركز المالي و الحقيقي لها[1].

3- فرض إستقلال المراجع: الواجب الأساسي لمراجع الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية و أنها تمثل بصورة صادقة و عادلة الوضع المالي الحقيقي للمنشأة، و تقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم، و بما أن عمل المراجع هو القيام بعملية المراجعة و استقلالية و ابداء الرأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المراجع و الإدارة (القائمين بتجهيز المعلومات المالية).

4- فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم: يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس و المفاهيم و الذي يؤدي إلى الإبتعاد عن إحتمال حدوث الخطأ. مما يجعل مراجع الحسابات يقوم بعمله استنادا إلى وجود نظام رقابة سليم. و يشمل نظام الرقابة الداخلية في المنشاة على مايلي:

_ الرقابة المحاسبية.

_ الرقابة الإدارية.

_ رقابة الضبط لداخلي[2].

[1] مسعود صديقي، محمد التهامي طواهري، مرجع سبق ذكره، 13-14.

[2] غسان فلاح مطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2009، ص ص 20-21.

5- فرض الصدق في محتويات التقرير[1]: و يفسر هذا الفرض أن تقرير المراجع يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبئ الإثبات يقع على عاتق المراجع و لا يستطيع نقله إلى الإدارة، و ينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع لمراجع بإعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المنشأة و خارجها.

6- العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعني هذا الفرض أن مراقب الحسابات إذا اتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها –عند شراء أحد الأصول مثلا- و أن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك، و العكس صحيح.

7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط: رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المراجع أن يؤديها لعميله، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها[2].

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث**، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2009، ص 52.

[2] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص ص 34-35.

المبحث الثاني: المراجع بين المهام و المسؤوليات

من خلال المهمة العادية المستمرة التي يقوم بها المراجع و أيضا عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية فإن على المراجع تأدية مهمته الموكلة له على أكمل وجه سواءا كان هذا المراجع داخليا أو خارجيا ، حيث تترتب عليه مسؤوليات و مهام عليه الحفاظ عليها ، و كما عليه الإلتزام بالحقوق و الواجبات الموكلة له.

المطلب الأول : طبيعة المراجع

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تعريف المراجع و كذا أنواع المراجعين و أيضا إلى صفاتهم و أيضا إلى المعايير العامة لمهنة المراجعة.

أولا : تعريف المراجع : المراجع هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته أو على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين[1]. ويطلق على الشخص الذي يحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهمة المراجعة و من يوقع على التقرير، و بإمكانه تفويض بعض الأشخاص القيام بمهام معينة من عملية المراجعة[2].

ثانيا : أنواع المراجعين:

يوجد أنواع عديدة من المراجعين، إلا أنه يمكن تصنيفها إلى ثلاثة أنواع من حيث الأكثر شيوعا واستخداماً، وهي: المراجع الخارجي- المراجع الداخلي- مراجع الوحدات الحكومية.

وفيما يلي توضيح لهذه الأنواع الثلاثة من المراجعين[3]:

1- المراجع الخارجي: هو شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة محل المراجعة، يعين بواسطة الملاك، يتمتع باستقلال كامل في ممارسته لمهام مراجعته، هدفه الرئيسي هو إبداء رأيه في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة محل المراجعة .وهو مسئول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقاريره ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم. وبالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للمؤسسة، فإنه يمكنه أيضاً القيام

[1] زهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات و التدقيق**، جزء 1، دار الراية، الأردن، 2009، ص 192.

[2] إيهاب نظمي-هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2012.

[3] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010، ص ص 28-29.

بمهام مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية لنفس المؤسسة، كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في مكتب مراجعه ويزاول مهنته هذه بترخيص معتمد وفقاً لقوانين مزاولة المهنة.

2- المراجع الداخلي: هو موظف من داخل المؤسسة ويعين بواسطة إدارة المؤسسة، استقلاليته تكون محدودة وغير كاملة .وهو مسئول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقارير مراجعته إلى المستويات الإدارية العليا بالمؤسسة. وتختلف مسئوليات المراجع الداخلي تبعاً لاختلاف صاحب الشركة أو المؤسسة .فقد يتكون فريق المراجعة الداخلية من موظف أو أثنين ويستغرقون معظم وقتهم في إجراء المراجعة الإجرائية، أما في منشآت أخرى، فقد يتألف فريق المراجعة الداخلية من عدد من الموظفين لهم مستويات متنوعة تشمل إجراء المراجعة التشغيلية ومراجعة نظم الكمبيوتر.

3- مراجع الوحدات الحكومية: هو مراجع يقوم بإجراءات مراجعة القوائم المالية للوحدات الحكومية، مثل الوزارات وهيئات ومؤسسات القطاع العام وغيرها .فالمراجع الحكومي يقوم في الواقع بمراجعة الأنشطة والعمليات المالية للوحدات الحكومية المتعلقة بإنفاق الأموال العامة حسب ما تصرح به الدولة في هذا الجانب .فنظراً لأن سلطات الإنفاق والتحصيل في الوحدات الحكومية محددة بواسطة القانون، فإن هناك قدر كبير من التركيز على المراجعة الإجرائية.

ثالثا : صفات المراجع (مراقب الحسابات)[1] :

يجب توافر صفات شخصية و أخلاقية معينة في مراجع الحسابات تؤهله للقيام بواجباته المهنية على أفضل وجه ممكن، و أهم هذه الصفات هي:

1.الأمانة و النزاهة: على المراجع أن يكون أمينا و نزيها في عمله و أن يعطي هذا العمل حقه الوافي و أن يقوم بالعمل بوحي من ضميره و يبذل أقصى طاقاته العلمية و الفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل و أن يعرض النتائج التي يتوصل إليها بدقة و أمانة دون تحريف أو تمويه وألا يضمن تقريره سوى البيانات التي يثق بها و الحقائق التي يعتقد في سلامتها و صحتها و ألا يجابي أو يجامل أحدا فيما يبديه من آراء و أن يكون دائما لعملائه ناصحا و أمينا.

[1] نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، دار الصفاء، ص ص 67-68.

2.المحافظة على أسرار المهنة: حيث أن مراجع الحسابات موضع ثقة عملائه و يطلع بحكم عمله على دقائق أسرارهم، وأن يحافظ على هذه الأسرار و ألا يقوم بإفشائها أو استخدامها ضد عملائه و أن يكون دائما كتوما و محل ثقة.

3.الصبر و اللباقة و القدرة على التصرف: تعتبر عملية المراجعة عملية شاقة تحتاج إلى صبر و تأني في دراسة و تحليل عمليات المشروع و البحث عن الحقيقة و تستدعي اللباقة في التعامل مع العملاء و موظفي المشروع حتى يكسب ثقتهم و يحصل عى تعاونهم.

4.الثقافة و المعرفة: على المراجع أن يكون متمكنا من علم المحاسبة و مراجعة الحسابات و أن يكون على معرفة بكثير من العلوم التي لها صلة بالمحاسبة و المراجعة و كذلك ما تصدره الدولة من قوانين ضريبية أو القانون التجاري أو قانون الشركات و أن يكون ملما بلأصول العلمية للتنظيم و الإدارة و بمبادئ الإقتصاد و ذلك ليتمكن من تدقيق عمليات المشروع على إختلافها و تنوعها.

رابعا : المعايير العامة لمهنة المراجعة:

ويقصد بها المفاهيم الأساسية أو الإرشادات أو القواعد التي يسترشد بها المدقق في تقييم عمله للتأكد من ان هذا العمل قد نفذ في ضوء هذه المعايير التي تلقى قبولا عاما بين اعضاء المهنة أي أن هذه المعايير تتعلق بقياس نوعية الأداء للإجراءات التي يستخدمها المراجع و الأهداف التي تتحقق باستخدام هذه الإجراءات[1].

وهذه المعايير هي كالآتي[2]:

1- المعايير المتعلقة بشخص المراجع :

1-1 الكفاءة : هي جملة المعارف والخبرات في شتى الميادين والتي تزداد اتساعا مع مرور الزمن. يحصل المراجع عليها بعد تكوين نظري وميداني والنجاح في شهادات من أعلى المستويات ، وإلا فكيف يمكنه إذا انعدم فيه هذا العنصر أن يحمي المساهمين والغير وكيف يمكنه أن يواجه المشاكل المعقدة التي تعترض طريقه أثناء القيام بالمهمة ؟ وكيف يحافظ على استقلاليته تجاه مختلف الأطراف ويراقب أفرادا قد يكونوا أكفأ منه ؟

[1] نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص 45.

[2] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص 38-41.

2-1 الاستقلالية : فتتمثل في نزاهة واستقامة ونضج المراجع، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة. كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات أن يكون مستقلا فعلا أية يتمتع بكامل الحرية تجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراقبة .

2- المعايير المتعلقة بالعمل الميداني :

2-1 وضع خطة عمل كافية لأعمال مراجعة ومراقبة الحسابات والإشراف على أعمال مساعديه: وعليه تحديد الأشغال الواجب القيام بها، وله أن يساعده له في ذلك أعوان على أن يشرف على أعمالهم، إذ ليس له حق تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم، وهو المسئول المسئولية الكاملة.

2-2 جمع أدلة وقرائن إثبات تبرر الرأي الفني المحايد: يبرر المراجع الرأي الذي وصل إليه في نهاية عملية المراجعة بالاعتماد على جملة من الأدلة الأساسية، أو بعضها، مثل المستندات، الجرد المادي، المصادقات، الاستفسارات والبيانات المقدمة من طرف أعضاء الإدارة وغيرهما.

2-3 تقييم نظام المراقبة الداخلية: على المراقب الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة ثم تقييم نظام مرقبتها وفحص الحسابات.

3- معايير إعداد التقرير :

تنتهي كل مهمة مراجعة بكتابة تقرير يتضمن رأي المراجع النهائي حول شرعية وصدق الحسابات. وبصفة عامة فإن من معايير التقرير يجب أن:

-ينص صراحة عن تطبيق(أو عدم تطبيق) مبادئ المحاسبة الأساسية المتعارف عليها.

-يجب أن يكون تطبيقها باستمرار من دورة إلى أخرى.

-و أن القوائم المالية تظهر حقيقة المركز المالي وأن الوضعية المالية ناتجة فعلا عن العمليات التي قامت بها المؤسسة.

المطلب الثاني : حقوق و واجبات و مسؤوليات المراجع

يترتب على المراجع مجموعة من الحقوق و الواجبات التي عليه الإلتزام بها أثناء أدائه لمهمته و التي أيضا توقع على عاتقه مسؤوليات عليه الوفاء بها

أولا : حقوق مراجع الحسابات[1]

1- حق لإطلاع: يحق لمراجع الحسابات الإطلاع على دفاتر المنشأة و سجلاتها و مستنداتها في أي وقت، و يشمل ذلك جميع الدفاتر و السجلات المحاسبية و غير المحاسبية و محاضر جلسات مجلس الإدارة و الهيئة العامة للتأكد من مدى التقيد بنظام المنشأة و متطلبات قانون الشركات.

2- حق طلب البيانات و الإيضاحات: يحق لمراجع الحسابات طلب البيانات و الإيضاحات من إدارة المنشأة التي تقوم بفحص حساباتها، للقيام بمهمته بالشكل المناسب.

3- حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين: من حق المراجع الحصول على صورة من الإخطارات و البيانات المرسلة للمساهمين، التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهين.

4- حق دعوة الجمعية العامة للمساهين: يحق لمراجع الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهين للإجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمنشأة تهدد مركزها المالي و إستقرارها.

5- حق ناقشة إقتراح العزلة: يحق لمراجع الحسابات مناقشة اقتراح العزلة عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المنشأة، كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله و الرد و الدفاع عن موقفه أمام الجمعية العمومية للمساهمين.

6- حق احتجازه للأوراق و المستندات حتى يحصل على أتعابه: يحق لمراجع الحسابات قانونا أن يحتجز الأوراق و المستندات للمطالبة بأتعابه و لحصول عليها كاملة.

7- تحديد وقت الجرد: يحق له تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة والتزماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المنشأة .

[1] محمد فضل سعد، خالد راغب خطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص 73- 75.

ثانيا : واجبات المراجع[1]

1- إعداد التقرير : يعتبر اعداد التقرير الواجب الاول من واجبات مراجع الحسابات و يجب ان يقدم التقرير الى المساهمين و غيرهم من الاطراف ذوي العلاقة.

2- حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين: يجب على مراجع الحسابات حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين، حتى حتى يتمكن من مناقشة تقريره و التأكد من محتوياته ويقوم مراجع الحسابات بعرض قائمة المركز المالي والحسابات الختامية لمناقشتها والتصديق عليها و كذلك الموافقة على اقتراح توزيع الارباح الذي تم من قبل ادارة الشركة.

3- التدقيق والتحقيق في اصول و خصوم الشركة: يعتر هذا الواجب من اهم واجبات مراجع الحسابات وذلك كونه مطالباً بإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية و مدى تمثيلها لحقيقة وضع المنشأة .

4- مراقبة تسيير اعمال الشركة وتدقيق حساباتها: من واجباته مراقبة اعمال الشركة والتحقق من مدى انتظام الدفاتر والسجلات، وانه تم مراعاة الاصول المحاسبية عند اعدادها.

5- فحص الانظمة المالية والادارية للشركة: من واجباته ان يقوم بفحص الانظمة المالية للشركة محل التدقيق والنظام الاداري و كذلك نظام الرقابة الداخلية و مدى ملائمته.

6- الالتزام بأصول المهنة: يجب عليه ان يلتزم باصول مهنة المراجعة ان يراعي مصالح العميل.

ثالثا : مسؤولية المراجع[2]: يعتبر المراجع على العموم مسئولا مسئولية بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج. وهو مسئولا مسئولية مدنية ، جنائية وتأديبية:

- مسؤولية مدنية (Responsabilité civile): إن المراجع مسؤول تجاه الشركة وتجاه الغير وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير ، وغير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج ، بصفة مباشرة أو غير مباشرة ، من تلك الأخطاء وذلك التقصير.

[1] غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 92- 94.
[2] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص 57-58.

- مسؤولية جنائية (Responsabilité pénale): قد يجد المراجع نفسه مسئولا جنائيا، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات ، في الحالات التالية، وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة (Information mensongères sur la situation de l'entreprise)
- عدم احترام سر المهنة (Non respect du secret professionnel)

– مسؤولية تأديبية (Responsabilité disciplinaire): إذا أخل المراجع باعتباره كعضو، بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها. فقد يتلقى المعني بالأمر إنذارا، لوما، فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة.

المطلب الثالث: أساسيات عمل المراجع

يعتبر تقرير المراجع من اهم الأساسيات التي يعمل من اجلها المراجع لكي يبدي رأيه في الأخير عن ما قام به من عمل ولكي ينجز الراجع عمله يحتاج إلى أوراق و أدلة إثبات لإتمام عمله

أولا : أدلة إثبات المراجعة: يحتاج المراجع إلى أدلة إثبات كافية و ملائمة لكي يستطيع الخروج بإستنتاجات معقولة، حيث تلعب دورا مهما و بذلك تكون الأساس الذي يبني عليه المراجع رأيه.

1– تعريفها[1]: لقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم الأدلة لكنها جميعها تشترك في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، وهي تقدم البرهان و بالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم و إصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، أو أنها تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي. وتعني الأدلة في المراجعة كما جاء في المعيار الدولي للمراجعة رقم (500) المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى إستنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني. و تشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات و السجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية و المعلومات المؤيدة من مصادر أخرى.

[1] حسين أحمد دحدوح و آخرون، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية**، الجزء الأول الطبعة الأولى، الأردن، 2009، دار الثقافة، ص 324.

2- أهمية و خصائص أدلة المراجعة :

تتبع أهمية الأدلة من وجهة نظر المراجع من الأسباب التالية [1]:

- أن جوهر عملية المراجعة يكمن في تجميع الأدلة المناسبة و الملائمة و تقويمها بشكل موضوعي .

- من المعروف أن الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، ولايستطيع المراجع تحقيق هذا الهدف إلا بناء على أدلة كافية و ملائمة.

- أن المراجع مسؤول مهنيا عن جمع و تقييم أدلة الإثبات وفقا لمعايير العمل الميداني.

- توجد علاقة وثيقة و حتمية بين أدلة الإثبات و رأي المراجع، فعندما يشك المراجع بوجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية فسوف يحاول الحصول على دليل مراجعة كاف و ملائم حتى يتخلص من هذا الشك، فإن لم يستطع الحصول على ذلك الدليل فيجب عليه إصدار تقريرا متحفظا أو قد يقرر الامتناع عن إبداء الرأي .

- أن مراجع الحسابات مسؤول عن إعمال حكمه المهني على هذه الأدلة، لكي يحدد مدى قناعته بها و ما إذا كانت كافية و ملائمة بالقدر الذي يمكنه من إصدار حكمه على القوائم المالية للمشروع.

ومن خصائص أدلة الإثبات :

الكفاية: و يقصد بها حجم الأدلة أو كمية الأدلة التي يجمعها المراجع لتدعيم رأيه.

الملائمة: يقصدا بها القياس النوعي لأدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص و موثوقيتها.

ثانيا : تقرير المدقق[2]: ينص معيار التدقيق الدولي رقم 700 (تقرير المدقق حول البيانات المالية) على انه يجب على مراجع الحسابات إعداد تقرير حول البيانات المالية ،وان الغرض من هذا المعيار الدولي هو وضع معايير وتوفير ارشادات حول شكل و مضمون تقرير المدقق الصادر نتيجة التدقيق المنجز من قبل مراجع مستقل لبيانات منشأة ما.

[1] نفس المرجع السابق، ص 325-326.
[2] غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 113-115.

نجد ان تقرير مراجع الحسابات يمكن ان يعرف على انه ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق رأيه الفني و المهني محايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الاعتماد عليها اتخاذ القرارات ويوجه هذا التقرير الى الاطراف ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات .

ونجد ان تقرير مراجع الحسابات يعتبر مهمة للفئات التالية:

– **المستثمرون الحاليون والمتوقعون:** حيث انه يساعدهم على اتخاذ قراراتهم التي تحافظ على اموالهم المستخدمة.

– **ادارة المنشأة:** حيث انه يعتبر بمثابة شهادة على كفاءة وفعالية إدارة النشأة للمهام الموكلة اليها.

– **الدائنون(الموردون):** حيث انه يمكنهم من معرفة قدرة المنشأة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها.

– **المدينون (العملاء):** يعطي المدينون مدى استمرارية المنشأة خاصة عندما يرتبطون معها بعملات طويلة الاجل.

– **المقرضون:** حيث ان تقرير المراجع يمكنه من التعرف على سلامة الوضع المالي للمنشأة ضمانا لقروضهم و مساعدتهم في اتخاذ القرارات اللازمة.

– **الجهات الحكومية:** يساعد التقرير الجهات الحكومية في تنظيم نشاطات الشركات و وضع السيايات الضريبية و إعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي.

– **المجتمع:** حيث أنه يساعد في تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للوحدات الاقتصادية المختلفة و التي قد يكون لها تأثير عليه.

المبحث الثالث:مهنة المراجعة و إسهاماتها في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

إن عملية المراجعة لها أهمية بالغة في الشركة حيث أنها تكشف عن حالة الشركة، إذ أنها تقوم بإخضاع قوائمها المالية للفحص و التقييم من أجل إبداء رأي فني و محايد حول شرعية و مصداقية القوائم المالية و ترتبط المراجعة على المستوى التنظيمي أو المستوى المهني بالحوكمة إرتباطا وثيقا، حيث تعتبر الحوكمة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا، فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفعالية وتؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المراجعة.

المطلب الأول : دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات

تلعب وظيفة المراجعة الداخلية دوراً هاماً في كافة المنشآت، حيث تقوم بمد الإدارة العليا بالمعلومات الضرورية التي تساعدها في اتخاذ القرارات من ناحية، وإمدادها بالمعلومات عن مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة من ناحية أخرى .إلا أنه وعلى الرغم من تلك الأهمية، فكانت وجهة النظر السائدة بشأن نطاق عمل المراجع الداخلي، ترى أنه يشمل فقط النواحي المالية.

1- تطور معايير المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات[1]: تتم أنشطة المراجعة الداخلية في بيئات ثقافية وقانونية واقتصادية متباينة، ويتم تنفيذها داخل شركات تتباين أهدافها وأحجامها وهياكلها التنظيمية، ومن خلال أشخاص مختلفين، وكل تلك الفروق والاختلافات قد تؤثر على ممارسة أنشطة المراجعة الداخلية، لذا يجب إخضاع معايير المراجعة الداخلية إلى عملية تقييم وتطوير مستمرة لضبط عمل المراجع الداخلي.

ويتكون الإطار العام لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية التي وضعها معهد المراجعين الداخلين (IIA) عام 1978 وتم تعديلها عام 1993 من خمسة معايير عامة، تم تبويبها في خمسة مجموعات وتتضمن 25 معيار فرعي، وكجزء من استجابة الأزمات المالية العالمية والمستجدات التي حصلت في الاقتصاد العالمي لحوكمة الشركات كعلاج لها هو تطوير دور المراجعة الداخلية، وتحقيق هذا الأمر من خلال تطوير معايير المراجعة الداخلية في ضوء متطلبات حوكمة الشركات، وتنفيذًا لهذا الأمر أصدر معهد المراجعين الداخليين (IIA) معايير حديثة سنة 2003 وأصبحت نافذة اعتبارا من سنة , 2004 إذ أصدرت معايير المراجعة الحديثة في مجموعتين وهما:

[1] مسعود دراوسي-ضيف الله محمد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص 7.

أولا: معايير الصفات Trail Standards: سلسلة الألف: وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المراجعين الداخليين والتي تتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية، وشملت على الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات (وثيقة المراجعة الداخلية)، الاستقلالية والموضوعية، البراعة وبذل العناية المهنية والرقابة النوعية وبرامج التحسين.

ثانيا: معايير الأداء Performance Standards سلسلة الألفين: وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تصف أنشطة المراجعة الداخلية، وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس بها أدائها وشملت على إدارة نشاط المراجعة الداخلية (الخطة السنوية)، طبيعة العمل، تخطيط للمهمة، تنفيذ المهمة، إيصال النتائج، مراقبة ورصد مراحل الإنجاز وقبول إدارة المخاطر.

2- فعالية المراجعة الداخلية في الشركات[1]: لقد شهدت وظيفة المراجعة الداخلية نموا واضحا في السنوات الأخيرة كما اتسع مجال عملها وتزايد إعتراف الإدارة العليا بمختلف الشركات بأهميتها في تحقيق أنشطة الحماية والدقة والكفاءة والالتزام فضلا عن دورها غير التقليدي في تعظيم القيمة الإقتصادية للشركة. بعد صدور معايير المراجعة الداخلية الدولية عام 2003 بدأ الفكر المحاسبي في التوجه نحو تغير الدور التقليدي للمراجعة الداخلية بحيث تصبح أنشطتها المستجدة ذات قيمة إقتصادية وفي ذات الوقت تضاف مهارات جديدة للمراجع الداخلي تؤدي إلى تحسين أدائه في مجالي التأكيد و الإستشارات. ولا شك في أن هذه المحاولات الجادة من قبل المجامع العلمية والمنظمات المهنية المتصلة بأعمال المراجعة الداخلية تؤدي إلى دعم حوكمة الشركات. و يمكن التدليل على ذلك من المحاور الأساسية لمفهوم المراجعة الداخلية بثوبها الجديد و التي تتلخص في الآتي:

– أنها نشاط مستقل عن الإدارة التنفيذية للمنظمة نتيجة الرغبة فى تبعيته إلى مجلس الإدارة الإشرافي داخل دائرة لجنة المراجعة المنبثقة عنه، كما أنه يقوم بعرض تقاريره على هذا المجلس وأيضاً على الملاك عند الضرورة.

– إلتزام المراجع الداخلي بتأدية خدمات التأكيد التى تركز على التقييم الموضوعي للأدلة من أجل رأي فني مستقل عن الأعمال المهنية.

– وجود إستراتيجية للمراجعة الداخلية تستهدف إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها أكثر من إضافة القيمة للإدارة التنفيذية بالمنظمة.

[1] عطا الله وارد الخليل–محمد عبد الفتاح العشماوي، **الحوكمة المؤسسية**، مكتبة الحرية للنشر و التوزيع، 2008، ص ص 130-135.

– توكيد جودة تقرير المراجع الداخلي من خلال الإشارة إلى أن أنشطة المراجع الداخلية قد تمت وفقاً لمعايير الممارسة المهنية الدولية.

– تطبيق دليل أخلاقيات المراجعة على كل الأطراف والوحدات التي تزود بخدمات المراجعة الداخلية وذلك لدعم الثقافة الأخلاقية لمهنة المراجعة الداخلية عالمياً.

– توسيع دائرة وظيفة المراجعة الداخلية لتغطي المسئولين عن نظام حوكمة الشركات من ناحية كما تغطي الخاضعين لهذا النظام.

– التأكيد بصورة غير تقليدية على أن اعتبار عناصر نظام الرقابة الداخلية هى المدخل اللازم لمساعدة منظمات الأعمال على توفير نظام جيد ومقبول لحوكمة الشركات، وبناءا عليه فقد أصبح لازماً على المراجع الداخلى مباشرة مهام ومسئوليات جديدة فى مجالات إدارة المخاطر والرقابة ونظام الحوكمة.

– توفير مجموعة من السمات والصفات والمهارات والقدرات التالية فى المراجع الداخلي:

- التفكير الابتكارى والانتقادى والتحليلي.
- القدرة على الفهم والتوصيل.
- إدارة وتقييم المخاطر.
- الاستدلال الكمى والاحصائى .
- الاتصال المبكر وتطوير قوى الاقناع.
- الصفات الأخلاقية فى ممارسة المهنة.
- فهم وتبنى وتحليل وتقييم الاستراتيجيات.
- المعرفة التامة بتكنولوجيا المعلومات الحديثة.
- القدرة على الحكم وإبداء الرأى الفنى المحايد.

3- جودة وظيفة المراجعة الداخلية[1]: لكى تنجح وظيفة المراجعة الداخلية فى أن تلعب دورها المحورى فى حوكمة الشركات، ينبغى أن تُؤدى بمستوى معين من الجودة .حيث أن جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر على علاقتها بكل طرف من الأطراف الثلاث، مما يؤثر على الوفاء بمسئوليته فى حوكمة الشركات، ومن ثم فان جودة وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر على جودة حوكمة الشركات .ويقع على كل من الأطراف الأربع لحوكمة الشركات جزءاً من المسئولية عن ضمان وتقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية .فعلى سبيل المثال عندما يخطط المراجع الخارجى للاعتماد على أى عمل تؤديه وظيفة المراجعة الداخلية، فعليه أن يقيم جودة تلك الوظيفة.

وقد حددت المعايير المهنية لكل من المراجعة الداخلية والخارجية العوامل الضرورية لضمان جودة وظيفة المراجعة الداخلية، فحددت قائمة معايير المراجعة رقم (25) عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية على أنها تشمل: الأهلية (Competence) (والتى تقاس من خلال المستوى التعليمي، والشهادات المهنية)، الموضوعية (والتى تقاس من خلال الجهة التى تُرفع لها تقارير المراجعة الداخلية، والجهة المسئولة عن تعيين المراجعين الداخليين)، وجودة أداء المهام (والتى تقاس من خلال دقة وكفاية برامج المراجعة، ونطاق المراجعة) وبالمثل فان معايير معهد المراجعين الداخليين حددت عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية في الاستقلال، الموضوعية، البراعة (Proficiency) وبذل العناية اللازمة.

المطلب الثاني : دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

ترتبط المراجعة على المستوى التنظيمي أو المستوى المهني بالحوكمة إرتباطا وثيقا، حيث تعتبر الحوكمة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا، فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفعالية وتؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المراجعة الخارجية.

أولا : آليات دعم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات[2]: تهدف الآليات الأساسية العملية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات إلى ضرورة حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع وفيما يلي ملخص لأهم تلك الآليات:

---

[1] سمير كامل محمد عيسى، **العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية فى تحسين جودة حوكمة الشركات–مع دراسة تطبيقية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلميةجامعة الإسكندرية العدد رقم 1 المجلد رقم 45، جانفي 2008، ص ص12-13.

[2] رأفت حسين مطير، **آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات**، مقالة منشورة عبر الأنترنت http://iefpedia.com/arab/ ، ص ص 4-6.

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

1.تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة وبرامج التعليم المهني المستمر.

2.ضرورة عقد المؤتمرات في مجال المراجعة ودورها في حوكمة الشركات مع التركيز على مناقشة واقعية لقضية دور المراجعة في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي من جهة وزيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح من ناحية أخرى.

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

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

2-1 **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.

2-2 **تطوير معايير المراجعة** :يجب أن يترافق مع تطوير معايير المحاسبة المالية حتمية تطوير مماثل في معايير المراجعة سواء المعايير المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة.

2-3 **تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء** :إن نظام فحص أعمال الزملاء آلية من آليات الرقابة المهنية على أعمال الزملاء لضمان الإلتزام بمعايير المراجعة في قبول التكليف وتخطيط وأداء أعمال المراجعة وإعداد وعرض تقرير المراجعة.

2-4 **تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر** :من المتفق عليه مهنيًا أن التعليم المهني المستمر يمثل جانبًا هامًا في معيار التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات بجانب التأهيل والتدريب فإن مواجهة المراجعة لظاهرة وتحديات حوكمة الشركات وتفعيل دور مهنة المراجعة في حوكمة الشركات يتطلب من الجمعيات المهنية اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر.

2-5 **تفعيل الدور الحوكمي لتقرير مراجع الحسابات** :وذلك وفقًا لمسودتي معياري المراجعة الدولية 705-706 الصادرتين عن مجلس معايير المراجعة التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في 2005/03/25 م.

3- الآليات المهنية و العملية: تمثل الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسئوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات الممارس للمهنة آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للمراجعة ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعًا بأن دورة الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته إلى إثراء الممارسة المهنية العملية وإثبات أن للمراجعة دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية لمراجع الحسابات.

ثانيا : مساهمة المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات: تساهم المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات من خلال دورها الذي تلعبه خاصة من النواحي الاقتصادية والاجتماعية ومن عدة نواحي أخرى، وفيما يلي أهم هذه النواحي[1]:

1- الناحية الاقتصادية: تؤدي المراجعة الخارجية إلى زيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للشركات، التي يتم إعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة بالشركة.

2- الناحية الاجتماعية: خدمة المجتمع انطلاقا من حاجة المساهمين وكافة الأطراف التي لها مصالح بالشركة وذلك لمعرفة مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح من خلال:

-التحقق من مدى كفاءتها في استغلال الموارد المتاحة للشركة.

[1] براق محمد-قمان عمر، **دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجيةللحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، يومي 6-7 ماي 2012.

-مراعاة مصالح المساهمين ومصالح كافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة.

3- النواحي الأخرى : تشمل مساهمة المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات نواحي أخرى:

-محاولة حل مشكل عدم التماثل في المعلومات بين الملاك والإدارة.

-تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات المقيدة بالبورصة.

المطلب الثالث : دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات

حظيت لجان المراجعة في الوقت الحالي باهتمام بالغ من الهيئات العلمية الدولية المتخصصة و الباحثين، و خاصة بعد الإخفاقات و الإضطرابات المالية في كبرى الشركات العالمية ، ويرجع هذا الإهتمام للدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة كإدارة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الدقة و الشفافية في المعلومات المالية االتي تفصح عنها الشركات.

أولا : نشأة لجان المراجعة[1]

تشير البحوث والدراسات إلى أن مفهوم لجان المراجعة وما يترتب عليه من مسؤوليات تعرض إلى تطور دراماتيكي كبير منذ ظهوره لأول مرة منذ أكثر من نصف قرن على سبيل المثال أشار(Birkett 1986) أن مصطلح لجان المراجعة بدأ في الظهور في أواخر الثلاثينيات 1930 عندما شجعت بورصة الأوراق المالية (SEC) وكذلك بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) على إنشاء لجان مراجعة بعد حدوث حالة انهيار شركة (McKesson and Robbins).كما تشير إلى أن فكرة إنشاء لجان المراجعة قد ارتبط في معظم الدول بحدوث حالات إفلاس غير متوقعة في الشركات نتيجة سوء التصرف. وربما تكون الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول التي بادرت بإنشاء لجان للمراجعة حيث أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية SEC في عام 1972 م قرارا بتكوين لجان مراجعة في الشركات المساهمة لحماية المساهمين والمستثمرين .وفي عام 1976 م أوصت لجنة الكونجرس الأمريكي بضرورة إنشاء لجان للمراجعة في الشركات المساهمة .وفي عام 1978 م أصدرت بورصة

[1] عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز :الاقتصاد والإدارة، مجلد 22، 2008، ص 194.

نيويورك للأوراق المالية NYSE عددا من التوصيات كان أهمها إلزام الشركات المسجلة لديها بتكوين لجان للمراجعة .كما صدر لاحقا المعيار رقم 61 الذي حدد العلاقة بين لجنة المراجعة والمحاسب القانوني.

ثانيا : تعريف لجان المراجعة

لا يوجد تعريف موحد حتى الآن للجان المراجعة، و ذلك نظرا لأن مسؤوليات لجان المراجعة قد تختلف من شركة إلى أخرى، إلا أننا سوف نقوم بعرض مجموعة من التعاريف المتعلقة بها.

– لجنة محكمة منبثقة من مجلس الإدارة مكونة بشكل رئيس من مديرين غير تنفيذيين يتسمون بالاستقلال، على عكس اللجان المحكمة الأخرى المكونة من مجلس الإدارة مثل اللجان المالية أو التنفيذية.

– لجنة مكونة من مديرين غير تنفيذيين مسؤولة عن تقييم أداء مجلس الإدارة، والتأكد من أن القرارات التنفيذية لم يتم اتخاذها بشكل فردي، وإجراء تقييم دوري لنظام الرقابة الداخلية، والمساهمة في تحديد المهام والمسؤوليات لكلٍّ من المراجعة الداخلية والخارجية[1].

– لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين الذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة،وتكون مسئولة عن الأشراف على عملية إعداد القوائم المالية، ومراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية، ومراجعة وظيفتي التدقيق الخارجي والداخلي، ومراجعة الالتزام بقواعد حوكمة الشركات.

من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن للجان المراجعة ثلاث خصائص و هي:

1.لجنة منبثقة من مجلس الإدارة.

2.عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين.

3.مسؤولية لجنة المراجعة تتعلق بمراجعة عمليات إعداد التقارير المالية و مراجعة عمليات المراجعة الداخلية و الخارجية[2].

[1] رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد – 26 العدد الثاني2010 ، ص101.

[2] محمد سمير الصبان–محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص ص319–320.

ثالثا : أهمية و أهداف لجان المراجعة في ترشيد حوكمة جيدة

1- الأهمية:

1-1 أهميتها بالنسبة لمجلس الإدارة: أن إنشاء لجنة المراجعة سوف يؤدي إلى مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين على تنفيذ مهامهم ومسئولياتهم، وخاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والمراجعة من خلال تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، وذلك من خلال الاجتماع بالمدقق الخارجي أثناء وفي نهاية عملية المراجعة وتوصيل نتيجة هذه الاجتماعات إلى مجلس الإدارة و المساعدة في حل المشكلات التي قد يواجهها المدقق مع إدارة الشركة فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية.

1-2 أهميتها بالنسبة للمراجع الخارجي: لعل الدور الذي تلعبه لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي بالشكل الذي يؤدي إلى قيامه بمهامه دون ضغط أو تدخل من الإدارة، وعليه هناك بعض المعايير التي اهتمت بطبيعة العلاقة بينهما من حيث دور لجان المراجعة في تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه وحل المشكلات التي قد تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي وكذلك زيادة التفاعل بين كل من المدقق الخارجي والداخلي[1].

1-3 أهميتها بالنسبة للمراجعة الداخلية: إنشاء لجان المراجعة أدى **إلى** وجود عديد من النافع لقسم المراجعة الداخلية داخل الشركة. فوجود لجنة مستقلة تقوم بإختبار رئيس قسم المراجعة الداخلية و توفير الموارد اللازمة لهذا القسم و الإجتماع المستمر بهم لحل المشاكل التي قد تنشأ بينهذا القسم و إدارة الشركة و في نفس الوقت قيام قسم المراجعة الداخلية بإرساء تقاريره إلى لجنة المراجعة و التي تعتبر قناة إتصال بين هذا القسم و مجلس إدارة الشركة.

1-4 أهميتها بالنسبة للمستثمرين و الأطراف الخارجية: أظهرت العديد من الدراسات العلمية مثل Blue Ribbon Committee في الو م أ أن إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات سوف يؤدي إلى زيادة الإعتمادية و الشفافية في المعلومات و التقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية، مما يؤدي بدوره إلى زيادة ثقة

[1] إياد سعيد محمود الصوص، **مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي (دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين)**، مذكر ماجستير، الجامعة الإسلامية-غزة، 2012م، ص 34.

المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى التي تتبنى قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها الشركات في هذه التقارير[1].

رابعا : مسؤولية لجان المراجعة[2]:

- تقييم كفاءة المدير المالي وباقي أفراد الإدارة المالية الرئيسيين.

- دراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير مكتوب عن رأيها وتوصياتها بشأنه.

- دراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة والإدلاء برأيها وتوصياتها بخصوصها.

- دراسة السياسات المحاسبية المستخدمة والإدلاء برأيها وتوصياتها بخصوصها.

- دراسة خطة المراجعة مع المراجع الخارجي والإدلاء بملاحظاتها عليها.

- دراسة ملاحظات المراجع الخارجي على القوائم المالية ومتابعة ما تم بشأنها.

- تقييم مؤهلات وكفاءة أداء واستقلالية المراجع الخارجي واقتراح تعيينه وتحديد أتعابه.

- اعتماد قيام المراجع الخارجي بعمليات إضافية والموافقة على أتعابه عنها.

- دراسة ومناقشة خطة إدارة المراجعة الداخلية وكفاءتها وقدراتها.

- دراسة تقارير المراجعة الداخلية والإجراءات التصحيحية لها.

إذن ومن خلال ما تناول هذا المبحث نجد ان مهنة المراجعة الداخلية والخارجية تلعب دورا كبيرا من خلال مساهمتهما الفعال في ترسيخ حوكمة الشركات وذلك من خلال مجموعة من المعايير و اآليات التي من شأنها أن تكون أداة فعالة في حوكمة الشركات.

[1] محمد سمير الصبان-محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص ص322-323.

[2] سامح محمد رضا رياض أحمد، **دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1، 2011، ص 52.

خلاصة الفصل

ومن النتائج المتوصل إليه من هذا الفصل :

تعتبر المراجعة من أهم الأساليب المتبعة في فحص أنظمة الرقابة الداخلية و الدفاتر المحاسبية و المستندات من أجل الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية مع الوضع المالي للمؤسسة؛

تلعب المراجعة دورا هاما في ترشيد القرارات، بحيث يتضح بأن هدف المراجعة هو الحفاظ على صدق البيانات لمالية و المحاسبية و كذلك المحافظة على تحقيقها؛

المراجعة لها دور كبير في تفعيل حوكمة الشركات من خلال تطبيق الأليات و المحددات التي تعمل عليها حوكمة لشركات و كذلك من خلال تطبيق مبادئ هذه الأخيرة، حيث أن حوكمة الشركات جاءت لترشيد العلاقات القائمة بين مختلف المتعاملين مع الشركة سواء كانو داخليين أو خارجيين، فمقومات المراجعة تعمل على إيجاد حوكمة جيدة في الشركات لزيادة قدرتها التنافسية، وتعزيز الرقابة عليها ودعم الإفصاح والشفافية بها .

تمهيد الفصل الثالث

بعد ما قمنا فيما سبق بتوضيح المفاهيم الأساسية لحوكمة الشركات و مراجعة الحسابات و أيضا آليات المراجعة التي تساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة، لذا و لتوضيح الجانب النظري و محاولة مقارنته بالواقع التطبيقي في الجزائر قمنا بدراسة ميدانية في الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز SONELGAZ فرع مديرية التوزيع تيسمسيلت من خلال دراسة كيفية سير المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، حيث أصبح من الظروري التعامل بحوكمة الشركات و خلق الإطار المناسب لوضعها حيز التطبيق لكونها أحد الوسائل المهمة في مواجهة التحديات التي فرضتها العولمة وذلك من خلال توفير الآليات التي تساهم في تدعيم الدور الإيجابي لحوكمة الشركات.

ومن خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى مايلي:

المبحث الأول : تقديم المؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني : تطبيق عملية المراجعة في المؤسسة ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة

المبحث الثالث : دور فعالية مهنة المراجعة في ظل تجسد مبادئ الحوكمة لـ OECD

المبحث الأول : تقديم المؤسسة محل الدراسة

المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز مؤسسة أو كما تعرف بي (سونلغاز SONALGAZ) هي من أهم المؤسسات الموجودة بالجزائر و التي تعود ملكيتها للدولة هي المسؤولة الوحيدة عن الطاقة للكهرباء و الغاز و نظرا لضخامة المؤسسة و تعدد فروعها فإن مسؤوليها بحاجة عن معلومات بكل أعمال من أجل ضمان سير الحسن و تلبيات الحاجيات المختلفة و ضمان تحقيق أهدافها ومن من أجل هذا و قعت الدراسة على إحدى مديرياتها الفرعية ألا و هي مديرية التوزيع لولاية تيسمسيلت وذلك من خلال متابعة سير عملية المراجعة في ظل تجسيد و تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

المطلب الاول : لمحة تاريخية عن المؤسسة

سنتطرق إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة و ذلك بداية من نشأتها و تطورها التاريخي إلى يومنا هذا

1– من كهرباء وغاز الجزائر إلى سونلغاز اليوم : أكثر من نصف قرن من الوجود

تم في سنة 1947 إنشاء المؤسسة العمومية "كهرباء وغاز الجزائر" المعروفة اختصارا بالحروف الرامزة ega التي أسند إليها احتكار إنتاج الكهرباء ونقله وتوزيعها وكذلك توزيع الغاز، وتضم ega المؤسسات السابقة للإنتاج والتوزيع، وهي تنتمي إلى قانون أساسي خاص منها لوبون (lebon) وشركائه sae (الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز) ثم وقعت تحت مفعول قانون التأميم الذي أصدرته الدولة الفرنسية سنة 1946

2– هناك تحد سبق رفعه في سنة 1962

فمؤسسة ega تكفلت بها الدولة الجزائرية المستقلة وما إن أنقضت بضع سنوات و بفضل مجهود معتبر بذل في سبيل التكوين سمح التأطير والعاملون الجزائريون من تولي تسيير المؤسسة .

3– دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية

تحولت (ega) في سنة 1969 إلى سونلغاز (الشركة الوطنية للكهرباء والغاز) وما لبثت أن أضحت مؤسسة ذات حجم هام، فقد بلغ عدد العاملين فيها نحو 6000 عون. وكان الهدف المقصود من تحويل الشركة هو إعطاء المؤسسة قدرات تنظيمية وتسييرية لكي يكون في مقدورها مرافقة ومساندة التنمية الاقتصادية للبلاد. والمقصود بوجه خاص هو التنمية الصناعية. وحصول عدد كبير من السكان على الطاقة الكهربائية (الإنارة الريفية) وهو مشروع يندرج في مخطط التنمية الذي أعدته السلطات العمومية.

4- شركات فرعية للأشغال تابعة لشركة المساهم spa

تزودت المؤسسة في سنة 1983 بخمس شركات فرعية للأشغال المتخصصة :

كهريف - للإنارة وإيصال الكهرباء KAHRIF

كهركيب - للتركيبات والمنشآت الكهربائية KAHRAKIB

قناغاز - لإنجاز شبكات نقل الغاز KANAGHAZ

إينرغا - للهندسة المدنية INERGA.

التركيب - للتركيب الصناعي ETTERKIB.

المؤسسة لصنع العدادات و أجهزة القياس والمراقبة AMC

5- الخدمة العمومية، التسيير والتسويق

فبفضل هذه الشركات المتفرعة أصبحت سونلغاز تمتلك حاليا منشآت أساسية كهربائية وغازية تفي باحتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد.

وفي سنة 1991 ، تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (epic).

إن إعادة النظر في القانون الأساسي إذ يثبت للمؤسسة مهمة الخدمة العمومية فإنه يطرح ضرورة التسيير الاقتصادي والتكفل بالجانب التجاري.

وضمن الهدف نفسه ، أصبحت المؤسسة في سنة 2002 شركة مساهمة (spa)

وهذه الترقية تمنح المؤسسة سونلغاز إمكانية توسيع أنشطتها لتشمل ميادين أخرى تابعة لقطاع الطاقة كما تتيح لها إمكانية التدخل خارج حدود الجزائر.

وباعتبارها شركة مساهمة، فإنه يتعين عليها حيازة حافظة أسهم وقيم أخرى منقولة، مع إمكانية امتلاك أسهم في شركات أخرى.

وهذا ما ينبئ يعلن عن تطور ما آلت إليه سونلغاز في سنة 2004 حيث أضحت مجمعا أو شركة قابضة (هولدينغ).

6- مجمع سونلغاز - التوسع .....

قامت سونلغاز خلال السنوات من 2004 إلى 2006 وقد أصبحت مجمعا أو شركة قابضة ، بإعادة هيكلة نفسها في شكل شركات متفرعة مكلفة بالنشاطات الأساسية :

سونلغاز إنتاج الكهرباء (spe)

مسير شبكة نقل الكهرباء (grte)

مسير شبكة نقل الغاز (grtg)

وفي سنة 2006 تمت هيكلة وظيفة التوزيع في أربع شركات فرعية :

الجزائر العاصمة SDA

منطقة الوسط SDC

منطقة الشرق SDE

منطقة الغرب SDO

ومن وراء هذا التطور يبقى ضمان الخدمة العمومية هي المهمة الجوهرية لسونلغاز ذلك أن توسيع مجال أنشطتها وتحسين نمط تسييرها الاقتصاد ي يفيدان في المقام الأول هذه المهمة التي تشكل الأساس الراسخ لثقافتها كمؤسسة.

أهداف المؤسسة:

لقد سطرت مؤسسة سونلغاز إنتاج الكهرباء مجموعة من الأهداف تسعى إلى تحقيقها في ظل الحاجة الملحة للكهرباء في السوق الوطنية، والإقليمية، وفق ما حثّ عليه القانون رقم 01-02المؤرخ في 05فبراير 2002، والمتضمن تحديد القواعد المطبّقة على النشاطات المتعلقة بإنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وتسويقها، ونقل الغاز وتوزيعه وتسويقه بواسطة القنوات، لا سيما المواد 06-28من الباب الثالث.

الأهداف العامة:

1.توليد كميّة إضافية من الطّاقة تطمح إلى تصديرها إلى الاتّحاد الأوروبي.

2.تصدير الكهرباء إلى القارّة عبر شبكة من الكابلات تمتد في قاع البحر الأبيض المتوسّط.

3.السعي إلى توليد الكهرباء من الغاز الطبيعي بالتّعاون مع شركة سوناطراك.

4.رفع قابلية الإنتاج من الكهرباء لتلبية الحاجيات المتزايدة للزبائن.

5.إعتماد آليات تسيير جديدة.

الأهداف الجزئية:

1. تحسين الخدمات الموجهة للزبائن.

2. تعزيز قدرات الإنتاج من خلال تحسين أداء الصيانة.

3. توظيف قدرات أنظمة المعلومات في إطار التحكّم في تدفق المعلومات بالسرعة والدقة المطلوبين أثناء أداء الصيانة.

4. تطوير الإتصالات بين وحدات الإنتاج والإدارة.تحقيق العلاقة الطردية بين السرعة والدقة في الحصول على الوثائق.

5. تحقيق تسيير فعّال وناجع لرصيد الوثائق التقنية المتعلقة بوحدات الإنتاج.

الملاحظ من خلال الإجابة التي تحصّلنا عليها أن أهداف المؤسسة مقسّمة إلى قسمين، أهداف عامّة وأهداف جزئية (إجرائية)، ولكن تبدوا هذه الأهداف (الإجرائية) تحتاج إلى أن تكون أكثر دقة وبساطة ووضوح، لأن ذلك يسمح في مرحلة ما من الزمن، بممارسة عملية التقييم بسهولة.

ومشروع التسيير الإلكتروني للمعلومات ووثائق المؤسسات يمكن قراءته في الهدف العاشر من أهداف المؤسسة. وإن كان لم يعلن عنه صراحة، لكن أشير إليه ضمنياً في سياق جلّ أنظمة المعلومات بصفة عامة، والتي يمكنها تحقيق إحتياجات المؤسسة.

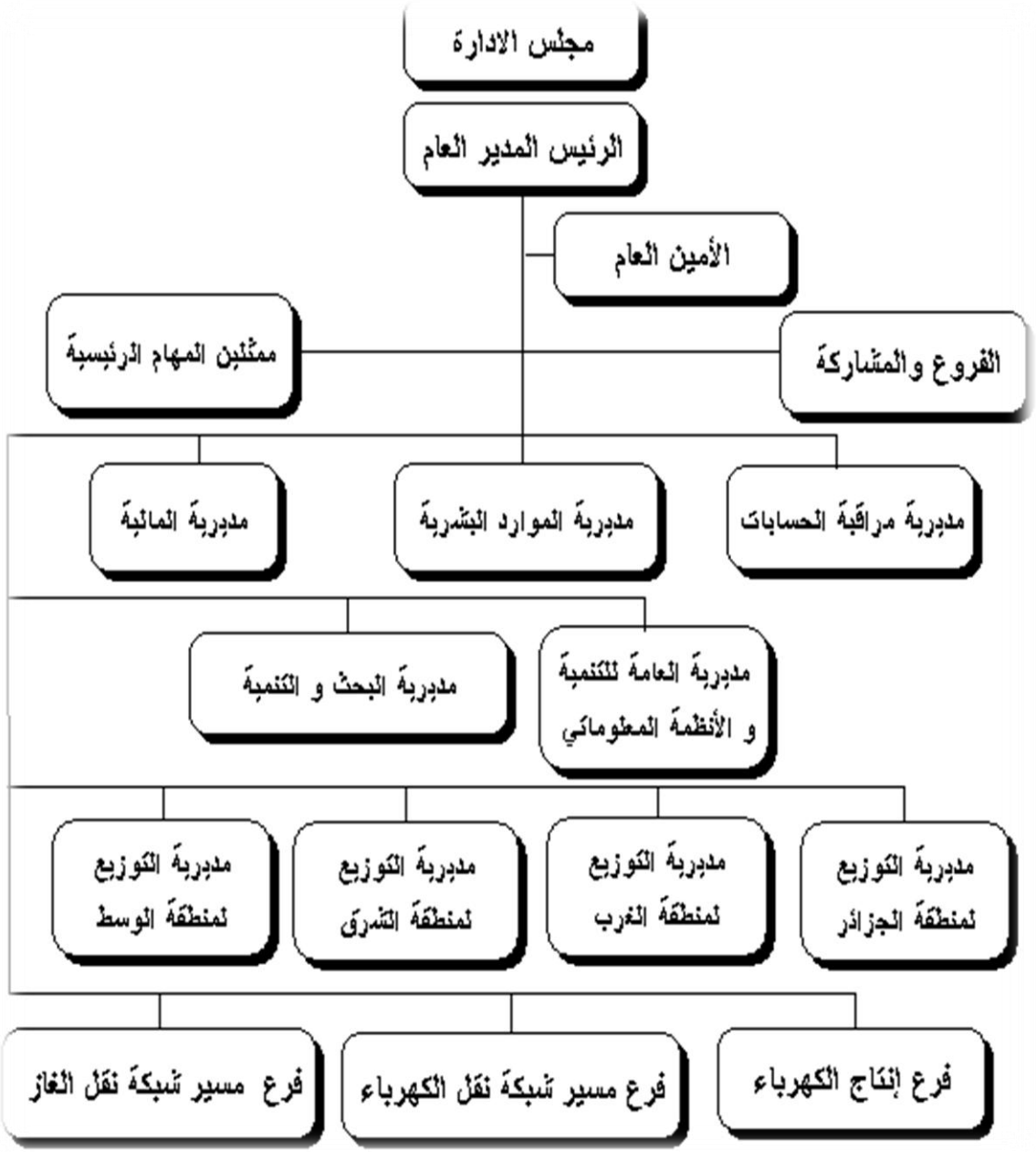
2- مهام المؤسسة:

1- تأمين إنتاج، نقل، توزيع الطاقة الكهربائية التي تعدّ منتوجاً غير قابلاً للتخزين، حيث يتمّ إنتاجها مباشرة من محطّات الإنتاج.

2- نقل وتوزيع الغاز؛ فالغاز الطبيعي ينتج من طرف مؤسسة سوناطراك، ثم تتولى مؤسسة سونلغاز شرائه وإعادة تسويقه.

وذلك بالمحافظة على شروط الجودة والأمن وبأقل الأسعار، وهذا في إطار مهمتها للخدمات العامة.

الشكل رقم 3-1: الهيكل التنظيمي للمجمع سونلغاز



المصدر: من وثائق المؤسسة، وحدة تيسمسيلت، 2015.

المطلب الثاني : تقديم مديرية توزيع الكهرباء والغاز تيسمسيلت .

تتواجد مديرية التوزيع لتيسمسيلت حاليا بحي المرجة تيسمسيلت إذ تضم المديرية للتوزيع 200 عاملا حسب إحصائيات أفريل 2013 موزعين عبر وكالات (وكالة تسمسيلت، ثنية الحد، برج بونعامة) منهم 120 عاملا بالوحدة المدروسة مديرية التوزيع لتيسمسيلت .

مهام المديرية:

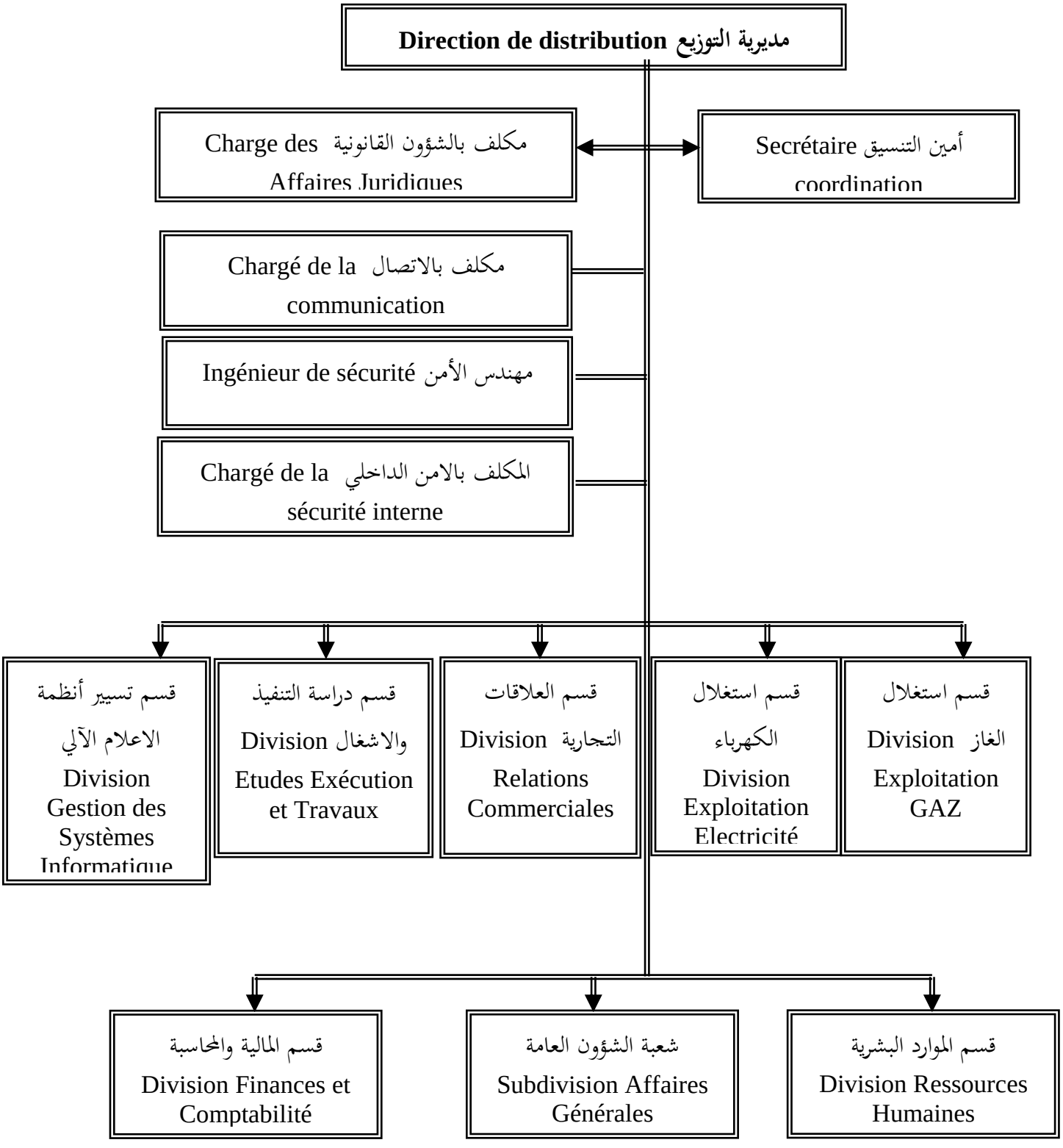
تأمين نقل و توزيع الكهرباء و الغاز ؛

التركيب و التصليح؛

متابعة مشاكل و خدمات الزبائن.

الشكل رقم 3-2: الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع تيسمسيلت.

Organigrammes Types Direction De Distribution



المصدر: تنظيم المديرية العامة للتوزيع، وحدة تيسمسيلت، 2015.

الهيكل التنظيمي : يتكون من أربعة مستويات تتمثل في :

المستوى الأول : المديرية العامة و تحرص على الأداء الجيد للمديرية و يرجع إليها اتخاذ القرارات الهامة على المستوى المديرية؛

المستوى الثاني :ويضم المصالح الرئيسية التالية:

أ .أمانة التنسيق : ويتم على مستواها تنظيم العلاقات بين المديرية و الفروع؛

ب .المكلف بالشؤون القانونية: حيث يقوم بمختلف الشؤون القانونية لهياكل المديرية و يمثل المؤسسة أمام الجهات القضائية بتفويض من المدير العام كما يقوم بتشكيل و مراقبة الملفات المنازعات العالقة بالمؤسسة

ج .المكلف بالاتصال :ويقوم المكلف بالاتصالات بتنظيم المعلومات الموجهة إلي العملاء و المشاركة مع المديرية التوزيع في تنشيط المبيعات و اقتراح برامج الإشهار و الإعلام كما يعمل على توطيد العلاقات بين التلفزيون و الصحافة المكتوبة والإذاعة؛

د .مهندس الأمن : القيام ببرمجة الزيارات و تحضير الاجتماعات لمركز الوقاية و الأمن الخاصة بالمديرة يو العمل على جلب الوسائل الأمنية الحديثة؛

هـ .المكلف بالأمن الداخلي :متابعة دائمة لكل هيئات الأمن الداخلي للمديرية و إعداد التقارير التفصيلية في حالة وجود حوادث خاصة بالأمن الداخلي بالتنسيق مع المكلف بالأمن للفرع المحلي.

المستوى الثالث : في هذا المستوى من الهيكل نجد الأقسام التالية:

أ .قسم استغلال الكهرباء : ويقوم بالاستغلال الشبكات و تسيير الأعمال و تسيير المحولات الكهربائية وتطوير وصيانة شبكات الطاقة الكهربائية؛

ب .قسم استغلال الغاز :و يهتم باستغلال شبكات الغاز و تسيير الأشغال و تطوير و صيانة الشبكات؛

ج .قسم دراسات و تنفيذ الأشغال : وتضم فرع دراسة الأشغال الكهربائية و فرع دراسة الأشغال الغازية و لها فرع تسيير الاستثمارات ،فرع الصفقات الذي يبرمج الأشغال.

د .قسم العلاقات التجارية :ويضم مصلحة التقنيات التجارية و الأنشطة التجارية و تطوير المبيعات ومصلحة التسويق و مصلحة خاصة بالزبائن.

هـ .قسم تسيير الأنظمة الإعلام الآلي :ويقوم و يهتم بشؤون الحسابات الآلية من صيانة و برمجة و معالجة النصوص الخاصة بالعدادات المتعلقة بالكهرباء و الغاز؛

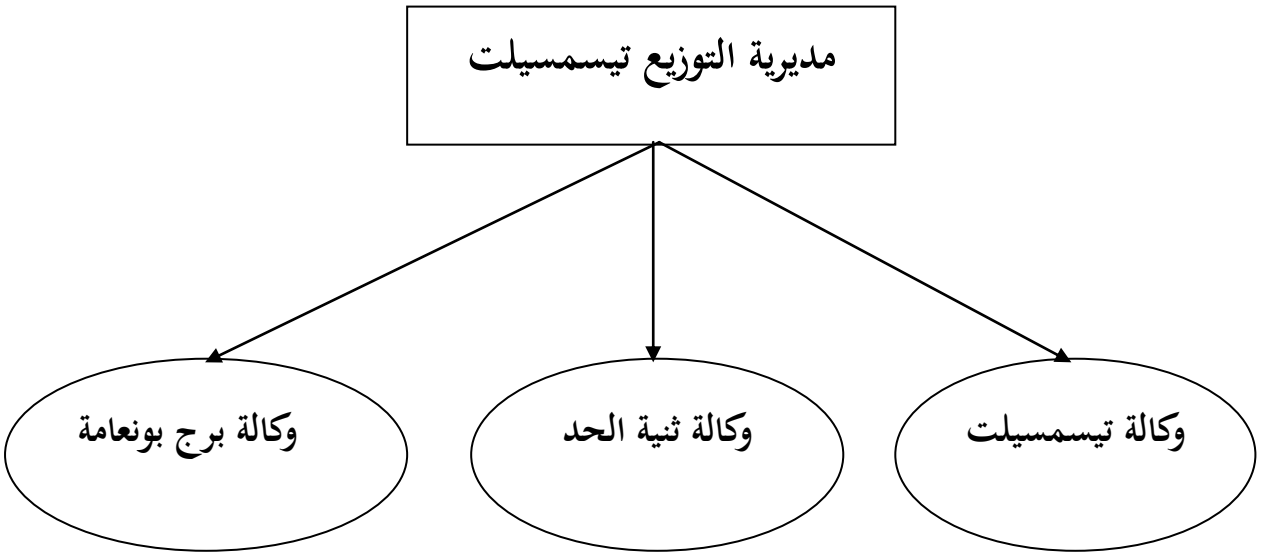
المستوى الرابع: ويضم الأقسام التالية:

أ .قسم المالية و المحاسبة : ويقوم بإعداد الموازنات و التقارير المالية و متابعة حسابات الخزينة و مراقبة الحسابات البنكية الجارية؛

ب .قسم الموارد البشرية: و يقوم بالتخطيط و التنظيم و التوجيه و الرقابة و التكوين.

ج .شعبة الشؤون العامة : و يتم بالوسائل العامة من حيث تسييرها وجلبها للمديرية و القيام بنظافة مقر بالمديرية و إعداد الإحصائيات و تسيير حظيرة السيارات بالمديرية و القيام بالتوثيق و الأرشفة.

الشكل رقم (3-3): الوكالات التجارية لمديرية التوزيع تيسمسيلت



المصدر : من إعداد الطالب

المطلب الثالث: وصف شامل لقسمة المالية والمحاسبة لمديرية التوزيع

في ما يلي سوف نقوم بوصف شامل عن قسم المالية و المحاشبة الموجود في المديرية محل الدراسة:

أولا : مهامه ووظائفه.

يعتبر قسمة المالية والمحاسبة أساس الوحدة حيث أن هذه المصلحة تضمن:

- تسيير خزينة المديرية والعمليات المتعلقة بها؛
- تنفيذ العمليات المحاسبية للمخطط العام والتحليل لمختلف وكالات المنطقة؛

- مراقبة القوائم المالية.

وهي تحتوى على:

- مصلحة الاستغلال؛
- مصلحة المالية؛
- مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير.

ثانيا : مهام وتمثيل المصالح المكونة لها.

مهام مصلحة الاستغلال:

- ضمان المراقبة والتحقيق وتسجيل العمليات؛
- ضمان مراقبة القيود المحاسبية الخاصة بالأجور ونظام تسيير الزبائن؛
- إعداد النتائج المحاسبية في المديرية؛
- مقاربة وتعليل وضمان تطهير الحسابات؛
- ضمان النشاط الجبائي الغير المركزي؛
- مسك ملف الاستثمارات؛
- الإشراف على مختلف الجرود (المخزونات، الاستثمارات، العملاء...إلخ) عن طريق الوسائل الخاصة بالمؤسسة أو الوسائل الخارجية.

مهام مصلحة المالية:

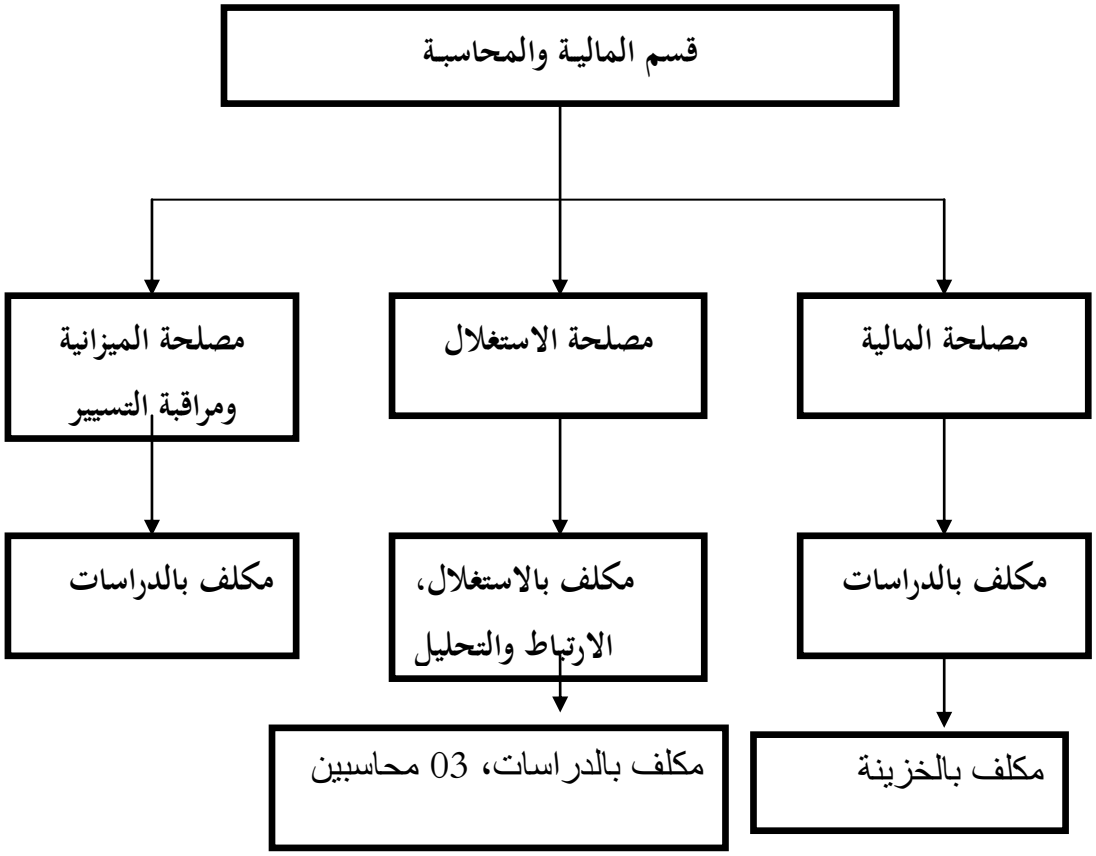
- ضمان التسوية غير المركزية (ضمان الدفع)؛
- متابعة حسابات الخزينة ومراقبة حسابات البنك والبريد الجاري؛
- إعداد توقعات الخزينة قصيرة المدى؛
- إعداد مقاربة حسابات البنك والبريد الجاري.

مهام مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:

- إعداد الميزانية السنوية للمديرية؛
- انجاز لوحة التحكم وميزانية النشاطات للمديرية.

ثالثا : الهيكل التنظيمي لقسمة المالية والمحاسبة.

الشكل رقم (3-4): الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة.



المصدر: الأمر رقم 475 المؤرخ في 16 ماي 2005 المتعلق بتنظيم المديرية العامة لتوزيع غرب.

ملاحظة: قبل 2006 كان الهيكل التنظيمي لقسمة المالية والمحاسبة يضم أربعة (04) مصالح، لكن تم فيما بعد دمج مصلحتي الاستغلال، الارتباط والتحليل في مصلحة واحدة، وهي مصلحة الاستغلال.

المبحث الثاني : تطبيق عملية المراجعة في مديرية التوزيع في ظل تفعيل مبادئ الحوكمة

كما تقدمنا في السابق بأن مؤسسة سونلغاز تعتبر من أحد أكبر المؤسسات الموجودة في الجزائر، فهي من أهم المؤسسات التي تساعد في تطوير الإقتصاد وتشجيع الإستثمارات وتشجيعها وأيضا تعتبر مصدرا هاما من مصادر تمويل الخزينة، فضخامة سونلغاز و كثرة فروعها يجبر المسؤولين على مراقبة سير العمليات لضمان سير حسن و زيادة فعالية التسيير وذلك من خلال عملية المراجعة التي سوف نتقدم بتوضيحها من خلال الآتي.

المطلب الأول : كيفية سير و متابعة عملية المراجعة الداخلية

سنحاول في هذا المطلب عرض كيفية سير عملية المراجعة الداخلية و ما هي أبرز العمليات حيث أنه في هذه المديرية عملية المراجعة يقوم بها محاسبين تابعين لمجمع سونلغاز أو من المديرية العامة للتوزيع الكائن مقرها بالعاصمة الجزائر حيث أنه على مستوى مديرية التوزيع لولاية تيسمسيلت لا يوجد قسم للمراجعة الداخلية أي يعني أنه عملية المراجعة من إختصاص المديرية العامة للتوزيع .

1- التنظيم للعملية:

تم تزويد مجمع سونلغاز بعدد من اللجان لضمان الخطط و الاستراتجيات و التنسيق بين مختلف الفروع و المديريات الموجودة عبر التراب الوطني، من بينها لجنة ضبط الحسابات و هي هيئة مستقلة مهمتها الرئيسية إبداء الرأي في نوعية التسيير لدى سونلغاز بصرف النظر عن رأي الرئيس المدير العام، و إنشاء هذه اللجنة يعبر عن عزيمة سونلغاز و إصرارها على أن تكون مجمعا شفافا في عملياتها التسييرية و في القرارات التي تتخذها.

و بالإضافة إلى لجنة مراجعة الحسابات، يوجد مديرية كاملة للمراجعة وهي تابعة سلميا مباشرة إلى الرئيس المدير العام لمجمع سونلغاز، يترأسها مدير مراجعة يتفرع عنه مدراء مهام يزودهم مدير أنظمة الإعلام بكل ما يلزمهم من معلومات مبدئية تساعدهم للانطلاق في مهامهم.

2- تطبيق عملية المراجعة : تمر عملية تطبيق مهمة المراجعة الداخلية بعد مراحل سنقوم بتوضيحها وهي كالآتي:

2-1 إختيار المراجعين الداخليين Sélection des auditeurs internes [1]:

كما ذكرنا في السابق فإن مهمة إختيار المراجعين تحددها المديرية العامة للتوزيع بالعاصمة الجزائر، و بالنسة للفريق الذي يقوم بمهمة المراجعة و كما يفترض غالبا يتم إختياره على أساس الموضوع المراد مراجعته و حسب خبرة و اختصاص كل فرد في الفريق.

2-2 إرسال رسالة المهمة Lettre de mission :

يقوم المراجع أو الفريق المسؤول عن المراجعة بإرسال رسالة إلى القسم الذي سيتم مراجعته ،أسبوعا على الأقل قبل بدأ عملية المراجعة و هذا ليتم تحضير الوثائق التي يحتاجه المراجعين أثناء أداء مهمتهم. و قد تتضمن هذه الرسالة مايلي: (أنظر النموذج الملحق رقم 1و2)

- التنظيم الخاص بهذه المهمة؛
- الهدف من المهمة؛
- فريق المهمة (الأسماء ،المناصب ،...)؛
- المدة الزمنية.

2-3 عقد اجتماع لافتتاح المهمة la reunion d'ouverture :

حيث يعتبر الإجتماع إنطلاقا لعملية المراجعة كما يتم فيه التعريف بفريق المهمة و كذا تحديد المسؤوليات و أيضا طلب الوثائق التي يحتاجها الفريق لإتمام مهمته.

2-4 تحديد برنامج العمل Programme de travail :

يوضع برنامج العمل لتسيير باقي مهمة المراجعة، و ذلك بتقسيم المسؤوليات بين فريق العمل و تحديد الوثائق التي سيستخدمها كل مراجع و المدة الزمنية التي يحتاجها للقيام بمهمته و يبقى هذا البرنامج لدى فريق العمل فقط(.أنظر الملحق رقم 2)

[1] عملية المراجعة الداخلية يمكن أن يتولاها مراجع واحد أو إذا كانت تتطلب عدة أفراد يكون مراجعين أو ثلاثة مراجعين على الأكثر، مع ضرورة تعاون أحد العاملين في المصلحة المراد مراجعتها لشرح الأمور التقنية لفريق المراجعة و توضيح كيفية سير العمل في هذه المصلحة.

2-5 الشروع في عملية المراجعة Effectuez la vérification:

تعتمد هذه المرحلة على برنامج العمل الذي تم وضعه في المرحلة السابقة حيث يحدد:

- الأهداف التي تم اختيارها؛
- المسؤول المحدد لكل هدف ؛
- الوسائل التي سيتم استخدامها؛
- المدة الزمنية اللازمة لتحقيق كل هدف.

2-6 التقرير النهائي للمراجع و التوصيات Rapport final et Recommandations:

يبدأ تحضير التقرير النهائي بوضع مشروع أولي يحوي التوصيات التي وصل لها المراجعين مرتبة حسب الأولويات مع تحديد المدة اللازمة لتطبيق هذه التوصيات ليتم متابعتها فيما بعد من قبل قسم المراجعة. و متابعة التوصيات: يقوم قسم المراجعة بتتبع مختلف المهام التي تمت مراجعتها و ذلك على الأكثر في أجل سنة من تاريخ المراجعة لمعرفة التطورات و تتبع التصحيحات التي تمت .

المطلب الثاني : كيفية سير و متابعة عملية المراجعة الخارجية

سوف نتكلم في هذا المطلب عن كيفية تماشي مهمة المراجعة الخارجية كما سنخص بالذكر عن الشخص القائم بمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وكيفية عمله وذلك طبعا بالإعتماد على الحالة المدروسة في مديرية التوزيع تيسمسيلت حيث الشخص القائم بالمراجعة الخارجية حسب القانون الجزائري هو محافظ الحسابات.

أولا : تعيين محافظ الحسابات: محافظ الحسابات هو الشخص المخول له قانونا في الجزائر بالقيام بمهمة المراجعة الخارجية و هناك العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات سنذكر البعض منها:

التعريف الأول: يعرف حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي :يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه

الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[1].

التعريف الثاني: يعرف حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه: الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها[2].

ومن هاذين التعريفين يتضح لنا أنه مهنة محافظة الحسابات هي: عملية رقابية يمارسها المهنيين المخول لهم للمصادقة على انتظام وصدق البيانات والإيداعات السنوية للشركة: المخزون، وحساب النتائج، والميزانية.....[3].

تستند عملية تدقيق الحسابات (المراجعة الخارجية) في المؤسسة إلى محافظي الحسابات الذين سيتم انتقاؤهم عن طريق المناقصة، أي أنه يتم نشر عرض موجه لمختلف محافظي الحسابات حيث يتقدم محافظي الحسابات للمناقشة، و يتم الإختيار للذي يقدم طلب أرخص من حيث الأتعاب التي يحصل عليها محافظ الحسابات. و الجدول التالي يوضح سلم أتعاب محافظ الحسابات.

الجدول رقم (3-1) : سلم أتعاب محافظ الحسابات

المبلغ الإجمالي الخام عن الموازنات السنوية (الإستثمارات غير المعادة للتقويم وعائدات الإستغلال)	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم/دج (*)
حتى أقل من 50 مليون دج	من 80 إلى أقل من 160	من 40 إلى لأقل من 80
من 50 إلى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى لأقل من 120
من 100 إلى أقل من 200 مليون دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى لأقل من 170
من 200 إلى أقل من 400 مليون دج	من 340 إلى أقل من 460	من 170 إلى لأقل من 230
من 400 إلى أقل من 800 مليون دج	من 460 إلى أقل من 600	من 230 إلى لأقل من 300
من 800 إلى أقل من 1.600 مليون دج	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى لأقل من 380
من 1.600 إلى أقل من 3.200 مليون دج	من 760 إلى أقل من 1.030	من 380 إلى لأقل من 515

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ، العدد 42 ، ص 07.

[2] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المادة 715 مكرر 4.

[3] Mokhtar Belaiboud ,Pratique De L'audit-conforme au normes IAS/IFRS et au SCF, Editions Berti, Alger, 2011,P10

من 3.200 إلى أقل من 6.400 مليون دج	من 1.030 إلى أقل من 1.400	من 515 إلى لأقل من 700
من 6.400 إلى أقل من 12.800 مليون دج	من 1.400 إلى أقل من 1.800	من 700 إلى لأقل من 900
من 12.800 إلى أقل من 25.600 مليون دج	من 1.800 إلى أقل من 2.400	من 900 إلى لأقل من 1.200
أكثر من 25.600 دج يضاف إلى 2.400 ساعة نسبة 2% أي 48 ساعة لكل حصة إضافية بـ 5.000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4.500 ساعة.	حد أقصى 4.500 ساعة	حد أقصى 2.250

(*) يحصل عليها بضرب عدد الساعات في معدل معدل الساعات بمبلغ 500 دج.

المصدر :وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة

ثانيا : تطبيق عملية المراجعة الخارجية (فحص الحسابات عناصر القوائم المالية)

تعتبر مرحلة فحص الحسابات من أهم مرحلة عمل المراجع و تتوقف هذه المرحلة على طبيعة و نوعية نظام المراقبة الداخلية و عندما يكون نظام المراقبة الداخلية جيد و متين، فإن برنامج فحص و مراقبة الحسابات يقلص إلى حد أدنى و يكتفي المراجع في هذه الحالة بي :

- فحص عمليات الإقفال و نتبع النتيجة التي تبرزها هاته العمليات، و التي عادة تحلل بطريقة غير صارمة وواضحة من طرف جهاز المراقبة الداخلية .
- التأكد من أرصدة الحسابات بعد الإقفال و طريقة تحليل هذه الأرصدة .
- وضع اختبارات التثبيت على أساس الوثائق الممسوكة من طرف المؤسسة، كما يمكن إثباتها عن طريق أطراف خارجية عن المؤسسة كالعملاء مثلا.

1- فحص الميزانية:

1-1 فحص جانب الأصول: ميزانية الأصول (أنظر الملحق رقم 3)

1-1-1 مراجعة الأصول الثابتة غير الملموسة :

يطلق على هذه الأصول تسمية الأصول الوهمية أو المعنوية أو الأصول الثابتة غير الملموسة بالمقارنة مع الأصول الثابتة الملموسة ، ومن الأمثلة عليها شهرة المحل ، حقوق الاختراع والامتياز ، والعلاقات التجارية وغيرها،

وتشترك هذه الأصول في مميزات أهمها أن قيمتها الدفترية لا يقابلها شيء ملموس ومن هنا جاءت تسميتها بالأصول المعنوية، كما أن هذه القيمة غير ثابتة بل عرضة للتقلبات المفاجئة الناتجة في أغلب الحالات عن ظروف خارجة عن إرادة المشروع ، يضاف إلي ذلك أنه يفضل دائماً إظهارها بأقل قيمة ممكنة خشية زوال قيمتها فجأة لزوال أسباب وجودها .

يجب على المراجع القيام بالإجراءات التالية :

1. القيام بطلب كشوف تفصيلية من الإدارة لما تملكه المنشأة من أصول وهمية موضحاً فيها طبيعة كل أصل؛
2. القيام بالإطلاع على المستندات التي تثبت ملكية المنشأة لهذه الأصول؛
3. التأكد من أن الأصول المعنوية قد قومت حسب الأصول والمبادئ المتعارف عليها بين أعضاء المهنة، ويمكن الإشارة إلي أن نظرية التكلفة الأصلية أو التاريخية هي الأساس المستخدم لتقويم الأصول غير الملموسة، أي أن تلك الأصول تقوم بالمبالغ المدفوعة في سبيل الحصول عليها؛
4. يجب الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الأصول تخضع لمبدأ الاهتلاك وتظهر في الميزانية العمومية بثمن تكلفتها الأصلية مطروحاً منها قيمة الاهتلاك.

1-1-2 مراجعة الأصول الثابتة الملموسة "المادية" :

هي تلك الأصول التي يكون في نية المشروع عند اقتنائها الاحتفاظ بها لمدة أطول من فترة مالية واحدة كالآلات والسيارات والعقارات .....الخ

1. التأكد من وجود الأصل الثابت في تاريخ إعداد الميزانية العمومية عن طريق الجرد الفعلي للأصول الثابتة سواء بالعد أو المشاهدة أو ما شابه ذلك ومطابقته مع كشف الأصول الثابتة المقدم من الإدارة؛
2. التأكد من ملكية المنشأة للأصل وتحديد نوع الملكية عن طريق الإطلاع على المستندات التي تثبت ملكية المشروع للأصل، والتأكد من التغييرات المتعلقة بالأصل سواء إضافة أو نقصانا مثبتة بالدفاتر بقيود صحيحة، وأن هذه الملكية غير مقيدة برهن أو حجز؛
3. التحقق من صحة التقويم ومن أن الإهتلاكات قد أخذت بعين الاعتبار بالشكل الصحيح وذلك بمراعاة الآتي:

أ- مراعاة أن تكلفة الأصل الثابت تتضمن ثمن الشراء مضافاً عليه جميع المصاريف إلي أن يصبح صالحاً للاستعمال؛

ب- التحقق من كفاية الإهتلاكات وبالمعدلات المتعارف عليها وتطبيقها بثبات من سنة لأخرى؛

جـ- مراعاة عدم الخلط بين المصاريف الرأسمالية والإيرادية المتعلقة بالأصول الثابتة.

3-1-1 مراجعة بعض الأصول الثابتة :

أ- المباني ، الآلات والتجهيزات ، السيارات ، الأثاث ، وسائل النقل :

تتشابه إجراءات تدقيق حسابات هذه الأصول مع بعضها البعض و يمكن ذكر أهم هذه الإجراءات حسب التالي :

1. الحصول على قائمة أو كشف من الإدارة لهذه الأصول الثابتة ؛
2. الحصول على وثائق مؤيدة لتسجيل المباني والآلات والسيارات ووسائل النقل من الدوائر الرسمية المختصة مثل مديرية النقل أو مديرية الصناعة أو دائرة السجل العقاري تثبت ملكية المشروع لهذه الأصول دون وجود أية إشارة رهن أو منع تصرف بهذه الأصول ؛
3. مراقبة صحة الإضافات للأصول الثابتة أو التنازل عن بعضها من خلال بيعها أو مبادلتها أو جعلها كخردة والتأكد من صحة المعالجة المحاسبية لذلك ؛
4. التأكد من صحة الضرائب والرسوم المستحقة على هذه الأصول تبعاً للقوانين الضريبية النافذة ؛
5. تدقيق صحة تقييم الأصول المصنعة داخل المنشأة بالتكلفة وعند زيادة هذه التكلفة عن صافي القيمة البيعية تسعر بالقيمة الأخيرة ؛
6. التأكد من تحميل الأصول الثابتة بالنفقات الرأسمالية واستبعاد تحميلها أية نفقات ايرادية ؛
7. مطابقة السجلات التفصيلية لهذه الأصول مع حساباتها في دفتر الأستاذ العام ؛
8. إجراء جرد فعلي لبعض الأصول الثابتة وذلك تبعاً لما يراه المراجع ضرورياً من أجل تحقيق القناعة الكافية لديه بوجود الأصل ؛
9. تدقيق صحة الاهتلاكات ومعالجة هذا الاهتلاك محاسبياً بالإضافة إلي تسوية القيود عند التنازل عن الأصل بالبيع أو تخريده كخردة ؛
10. فحص فواتير شراء هذه الأصول والتأكد من قيمتها ومن صحة الأرصدة المدورة من العام السابق .

ب- الأراضي :

يطبق على الأراضي نفس إجراءات تدقيق الأصول السابقة باستثناء أنه لا يسمح باستهلاك الأراضي .

4-1-1 مراجعة الأصول المتداولة :

يهدف تدقيق الأصول المتداولة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- التأكد من أن هذه الأصول موجودة بصورة فعلية ؛

2- التأكد من أن هذه الأصول مسجلة بالدفاتر بصورة قانونية؛

3- التأكد من أن الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتطبيق نظام الرقابة الداخلية قد تمت بشكل كامل؛

4- التأكد من أن هذه الأصول قد جرى تقييمها بشكل صحيح وبما يتماشى مع مبدأ الإفصاح في عرضها بجانب الأصول من الميزانية .

وهذه الأصول عبارة عن:

- المخزون والعمل؛
- الذمم المدينة وما يتصل بها من وظائف؛
- الزبائن؛
- المستحقات من شركات المجموعة والشركات الزميلة؛
- ذمم مدينة أخرى؛
- الضرائب؛
- الموجودات المتداولة الأخرى؛
- الاستثمارات والأصول المالية المتداولة الأخرى؛
- خزينة.

أما بالنسب للقيم الجاهزة كالصندوق و البنك فإن وضعية هاته الحسابات يجب أن تبرر من خلال حالات التقارب، و كشوف الصادرة من المؤسسات المالية (البنوك)؛

يجب أن تسجل العمليات في الحسابات بتاريخها و بدون تأخير أو تسبيق، قصد إظهار في آخر السنة المالية الأرصدة الصحيحة المتعلقة بها؛

كما إن وضعية كل صندوق يجب أن تبرر بكشف للموجودات (أو محضر الصندوق) يؤكده أمين الصندوق .

2-1 فحص جانب الخصوم: ميزانية الخصوم (أنظر الملحق رقم 4)

1-2-1 مراجعة الخصوم طويلة الأجل :

تلك الديون طويلة الأجل والتي تنشأ إما بإصدار سندات يكتتب بها الجمهور بشروط خاصة ، وإما بعقد قرض مع أحد البنوك أو أي من مؤسسات الائتمان ، وغالباً ما تكون هذه القروض مضمونة برهن أحد الأصول سواء كان أصلاً معيناً أو مجموعة من الأصول واهم ما يمتاز به هذا النوع من الالتزام ات أن تاريخ استحقاق سداده لا يكون خلال الفترة المحاسبية التالية بل يزيد من الدورة التجارية للوحدة الاقتصادية .

أهداف مراجعة الالتزامات طويلة الأجل :-

1. التأكد من وجود هذه الالتزامات على المنشأة وأنها قد اثبتت بالدفاتر بقيمتها الحقيقية .
2. التأكد من أن المنشأة قد كونت المخصصات الكافية لمقابلة الالتزامات التي تستحق مستقبلاً مثل احتياطي رد السندات أو احتياطي سداد السندات .
3. التأكد من أن العملية قد اعتمدت من الجهة المسؤولة التي لها سلطة الاعتماد .

2-2-1 مراجعة الخصوم قصيرة الأجل:

الالتزامات أو الخصوم قصيرة الأجل هي عبارة عن ديون مستحقة على المنشأة تكون عادة مطلوبة خلال فترة قصيرة من الزمن هي سنة . وترد الالتزامات قصيرة الأجل عن طريق استخدام أصول قصيرة الأجل في الغالب على ديون تتحملها المنشأة وهي بصدد ممارسة نشاطها العادي أو دورتها التشغيلية الأولية والمهمات المستخدمة في النشاط الإنتاجي أو البيعي أو الخدمي للمنشأة أو لتمويل نفقات العمليات الأخرى مثل الإيجارات والضرائب وغيرها .

وتتكون الالتزامات أو الخصوم قصيرة الأجل من الآتي :-

1. الدائنـون ؛
2. أوراق الدفـع ؛
3. المصروفات المستحقة؛
4. الإيرادات المؤجلة .

خطوات فحص الالتزامات قصيرة الأجل :

1. وجود الالتزامـات ؛
2. التحقق من قيمتـها .

تخطيط مراجعة الالتزامات قصيرة الأجل :

يطلب مراجع الحسابات من المنشأة قبل نهاية السنة المالية إعداد كشف بالالتزامات القائمة في تاريخ الميزانية العمومية، ويجب أن يتضمن هذا الكشف البيانات التالية:-

- تحليل العمليات الخاصة بالسنة والمسجلة في حساب أوراق الدفع، مع توضيح اسم المستفيد، تاريخ إصدار الورقة ، تاريخ الاستحقاق من مبلغ الورقة، المدفوعات من مبلغ الورقة، معدل الفائدة وتاريخ دفعها، أي ضمانات خاصة بهذه الأوراق، تحليل حساب الفوائد المتعلقة بها ؛
- ميزان مراجعة رصيد حساب الموردين والحسابات الدائنة ؛
- تحليل حساب المستحقات ؛
- كشف يوضح الأصول المخصصة لسداد الالتزامات المعينة، أو التي يكون للالتزامات حقوق مباشرة عليها .

2- فحص جدول حسابات النتائج (T.C.R) : (**T.C.R** أنظر الملحق رقم 5)

تعتبر حسابات التسيير (الأعباء و النواتج) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج **(T.C.R)** حيث يعطينا تفاعلهما حسابات النتائج، تنقسم حسابات التسيير حسب النظام المحاسبي المالي إلى مجموعتين هما:

الصنف السادس :مجموعة حسابات النفقات (الأعباء)

الصنف السابع :مجموعة الإيرادات (النواتج)

و يقوم المراجع الخارجي بالتأكد من حسابات التسيير و القيام بالعديد من الفحوصات نذكر منها:

- مقارنة مجموع نفقات الدورة بمجموع النفقات للسنوات السابقة أو بمجموع التكاليف المقدرة للموازنة السنوية إن وجدت،
- التأكد من قابلية الاستثمارات للإهتلاك،
- مراجعة أوراق التنقيط و الإمضاء لعمال المؤسسة،
- التحقق من أن المصاريف الإعدادية لم تسجل كنفقات و أن اهتلاكها قد سجل،

- التحق من وجود تأشيرة الخدمة المؤداة على ظهر وثيقة الإثبات مع مراعاة أن هذه التكاليف تقع حقيقة على عاتق المؤسسة؛
- التحقق من كيفية حساب الرواتب و الأجور؛
- المراجعة الحسابية لبطاقات و سجل الرواتب و الأجور؛
- التحقق من التسجيل المحاسبي للاشتراكات الاجتماعية اعتمادا على سجل الأجور؛
- التحقق من التصريح الشهري(**G 50**) و مقارنة ما صرح به مع رقم الأعمال المحقق؛
- التحقق من الحسابات الممثلة لرقم الأعمال؛
- التحقق من الحسابات الممثلة لرقم الأعمال؛
- التأكد من صحة القيود المحاسبية المسجلة؛
- مقارنة جدول حسابات النتائج مع مختلف عناصر الميزانية العامة؛
- فحص العقود المختلفة؛
- التأكد من الأشياء المؤمن عليها هي ملك للمؤسسة؛
- التأكد من أقساط التأمين؛
- دراسة الوثائق و المستندات المبررة للنفقات المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة، و التأكد فيما إذا كانت التسجيلات صحيحة و في الحسابات المناسبة؛
- مراجعة العمليات الحسابية؛
- التأكد من صحة القيود المحاسبية المسجلة؛
- التحقق من البضائع المباعة للعمال ة الشركاء؛
- المراجعة الحسابية لفواتير البيع؛
- التحقق من أسس تقييم الإنتاج المباع؛
- التأكد من شرعية التأشيرات الموجودة على الوثائق المؤيدة للتسجيل المحاسبي لتكاليف الإنتاج وقانونيتها؛
- التأكد من تأشيرة المسؤولين على وثائق الإثبات.

المطلب الثالث: تكوين المراجع رأيه على القوائم المالية

ينبغي على المراجع تقييم النتائج المستخلصة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كأساس لتكوين رأي على القوائم المالية .

يتضمن التقييم دراسة ما يلي :

- ما إذا كانت السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة تتسق مع إطار إعداد التقارير المالية وملائمة للظروف؛

- ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة مناسبة للظروف؛

- ما إذا كانت المعلومات التي تم عرضها في القوائم المالية بما في ذلك السياسات المحاسبية ملائمة وذات مصداقية ويمكن مقارنتها وفهمها؛

- ما إذا كانت القوائم المالية توفر افصاحات كافية لتمكن المستخدمين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة والمؤثرة على المعلومات التي أدرجت في القوائم المالية.

إن كل من المراجع الداخلي و الخارجي أثناء تطبيق عملية المراجعة يلعب دورا مهما في تمكين الشركة من التخفيض من الممارسات المحاسبية الخاطئة و كذلك مساعدة الشركة على إعطائها صورة تعكس و ضعها الإقتصادي و المالي و تمكين جميع الأطراف المتعاملين سواء الداخليين أو الخارجيين من إكتساب المزيد من الثقة.

المبحث الثالث : دور فعالية مهنة المراجعة في تجسد مبادئ الحوكمة في المؤسسة

تعتبر مهنة المراجعة من إحدى الآليات الفعالة في تحديد و تطبيق حوكمة الشركات لما لها دور من تطبيق جانب الإفصاح و الشفافية، حيث أن المراجعة تلعب دورا هاما في تحديد الوضعية المالية للمؤسسة و كذا تحديد مركزها المالي، و فعالية مهنة المراجعة و جودتها التي تعكس التطبيق السليم للمبادئ و المعايير المحاسبية المتعارف عليه تسهل في الأخير من تطبيق قواعد و مبادئ الحوكمة.

المطلب الأول : علاقة المراجع الداخلي مع المراجع الخارجي في تفعيل الحوكمة

إن وجود ارتباط بين المراجعة الداخلية والخارجية لمفهوم حوكمة الشركات يعمل باتجاه التفعيل الجيد لحوكمة الشركات، ولذلك فانه كل ما يكون هناك تعاون وارتباط بينهما بشكل كبير فإن ذلك حتما سيعزز التحكم في الشركة، مما يسمح بتجسيد رقابة الأطراف ذات المصلحة على الشركة.

تتحدد العلاقة بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي من خلال وجود تعاون وثيق بينهما على أساس الدور الرئيسي للمراجع الداخلي الذي يتمثل في عنصرين أساسيين :

– بحكم أن المراجع الداخلي موظف من بين موظفي إدارة الشركة، فانه يقع عليه العبء الأكبر في مراجعة جميع العمليات التي تتم خلال السنة مهما كانت طبيعتها؛

– مساعدة المراجع الخارجي في تجهيز أي بيانات أو معلومات، بحكم أنه المسؤول الرئيسي مع العاملين في الإدارة الخارجية عن توفير كل ما يحتاجه المراجع الخارجي.

كما أشير إليه سابقا فأن المراجعة احدى أهم الآليات الرقابية لمفهوم حوكمة الشركات، وفي إطار حوكمة الشركات لابد أن يكون هناك تكامل بين هذه الآليات الرقابية، هذا يأتي من خلال قيام المراجع الخارجي بلعب أدوار من عدة نواحي يمكن ذكر أهمها فيما يلي :

– بالنسبة للرقابة الداخلية يلعب المراجع الخارجي دورا حيويا من خلال إبداء رأيه حول التقرير المقدم من طرف الإدارة، بضمانه أن ما هو موصوف من طرف المسيرين مطابق للواقع فيما يخص إجراءات الرقابة الداخلي؛

– فيما يخص التقارير المالية تلعب المراجعة الخارجية دورا مهما وذلك في حالة ما إذا كان هناك تلاعب فيها، من خلال المصادقة من طرف المراجع الخارجي ومنحه الثقة فيها.

المطلب الثاني : عرض لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسة محل الدراسة

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى فعالية حوكمة الشركات حسب مبادئ منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية و مدى التزام المؤسسة بها.

المبدأ الأول (ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات):

في هذا المبدأ يمكن القول أن مديرية التوزيع الكهرباء و الغاز التابعة لمجمع سونلغاز أنها تطبقه ، حيث أن توفير الشفافية و الإفصاح لتوصيل المعلومة لجميع المتعاملين أمر لابد منه وكذا رفع كفاءة السوق وذلك من أجل توفير النزاهة في حسن التسيير الذي يعكس دور كل مسؤول من خلال تحديد المسؤوليات فهي تعمل في بيئة ونطاق تشريعي يمكنها من ممارسة وتطبيق حوكمة المؤسسات.

المبدأ الثاني (حماية حقوق المساهمين):

لا يوجد مساهمين للمديرية وهذا لأنها تعتبر وحدة تابعة و ليست مستقلة وينطبق هذا المبدأ على مجمع سونلغاز و لاكن و رغم أن المجمع يحمل طابع شركة ذات أسهم SPA إلا أن المساهم هو واحد ألا و هو الدولة تحت إسم الصندوق الوطني للإستثمار إلا أنه يمكننا أن نقول أنها تطبق هذا المبدأ نوعا ما وذلك من خلال تقديم المعلومات الخاصة بالمديرية في الوقت المناسب وبصفة منتظمة إلى المجمع و بدوره المجمع يقدمها إلى الدولة أو المكلف المسؤول من جهة الصندوق الوطني للإستثمار.

المبدأ الثالث (المعاملة المتكافئة للمساهمين):

من خلال القواعد المنظمة لعمل الشركات نجدها تعمل على تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين، حيث تعتبر المعاملة المتكافئة للمساهمين من قبيل الوسائل المطلوبة لحماية حقوقهم حيث يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، و لا يمكننا أن نقول أن هذا المبدأ مطبق لأنه يتوفر فقط في حالة وجود المساهمين و المساهم هنا هو و احد.

المبدأ الرابع (دور أصحاب المصالح):

تعمل الحوكمة على الإقرار بحقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها في القانون أو عبر اتفاقيات متبادلة، وتشجيع التعاون الفعال بين الشركات وبين أصحاب المصالح من أجل خلق الثروة وفرص العمل واستدامة مشاريع الأعمال السليمة من الوجهة المالية. من الطبيعي أن شركة بحجم سونلغاز تربطها عدة مصالح مع أطراف خارجية التي تنشأ نتيجة إتفاقيات مع شركات أخرى مثل: سونطراك SONATRACH في إستخراج الغاز الطبيعي. و بدورها تعمل المديرية على تعزيز الثقة لأصحاب المصالح من خلا الإلتزام بالتعليمات الموجهة لها.

المبدأ الخامس (الإفصاح والشفافية):

على إطار حوكمة الشركات ضمان الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن القوائم المالية، الأهداف، رأس المال، وصف الخدمات الرئيسية للمؤسسة، و عن كل المعلومات التي من شأنها وهذا المبدأ حسب مديرية التوزيع نوعا ما غير مطبق بالكامل، ولامن لا يعني أنه لا يوجد مصداقية في عملها إنما هناك إفصاح و شفافية عن أعمالها العادية طبعا . إلا أنه لايوجد إفصاح شامل في أعمال التي تقوم بها كعدم عرضها لتقارير المراجعة سواء الداخلية او الخارجية و ذلك للأمانة المهنية و الحماية وذلك لأن القانون الداخلي لا يسمح بذلك و الإلتزام بالقانون الأساسي لمجمع سونلغاز.

المبدأ السادس (مسؤوليات مجلس الإدارة):

لايوجد على مستوى مديرية التوزيع مجلس الإدارة بل مجلس الإدارة هو على مستوى المجمع.حيث أن كل القرارات التي تصدرها المديرية تعتبر قرارات تنظيمية ، و القرارات التشغيلية تصدرها إدارة المجمع.

ويتكون مجلس إدارة المجمع كالآتي[1] :

- الرئيس المدير العام للشركة القابضة "سونلغاز" ؛
- ممثلان (2) عن الوزير المكلف بالطاقة ؛
- ممثل عن الوزير المكلف بالمالية ؛
- ممثل عن الوزير المكلف بالاستشراف؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة رقم 10-01، المؤرخ في 02 جويلية 2011 ، العدد 32 ، ص 18.

- ممثل عن الوزير المكلف بالجماعات المحلية؛
- ممثل عن الوزير المكلف بالصناعة ؛
- ممثل عن الوزير المكلف بالبيئة ؛
- ممثلان (2) عن العمال ؛
- الرئيس ا لمدير العام للفرع المكلف بنقل الكهرباء للشركة القابضة " سونلغاز" ؛
- الرئيس المدير العام للفرع المكلف بنقل الغاز للشركة القابضة " سونلغاز" ؛
- الرئيس المدير العام لأحد الفروع المكلف بالإنتاج في الشركة القابضة " سونلغاز" ؛
- الرئيس المدير العام لأحد الفروع المكلف بتوزيع الكهرباء والغاز في الشركة القابضة " سونلغاز" ؛
- يحضر الرؤساء المديرون العامون للفروع المعينة أعلاه أعمال مجلس الإدارة بصوت استشاري؛
- يرأس مجلس الإدارة الرئيس المدير العام للشركة القابضة " سونلغاز".

المطلب الثالث: تقييم دور مهنة المراجعة في تفعيل مبادئ حوكمة لـ OECD

سنقوم في هذا الجزء بعرض عناصر مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية **OECD** التي ممكن أن تساعد مهنة المراجعة في تطبيقها بعد ما قمنا بدراسة شبه إستبيانية داخل المديرية و من خلال التربص الذي أقيم داخل المديرية حيث توصلنا إلى بعض نقاط مهمة حاولنا طرجمتها من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (3-2) : تقييم مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التعاون و التنمية الإقتصادية OECD من خلال مهنة المراجعة:

المبدأ	العناصر	التطبيق		
		ممكن	غير ممكن	نوعا ما
وجود أساس محكم وفعال	توفير الشفافية و الإفصاح الصادق الذي في ظله تصل المعلومات إلى جميع المتعاملين بسرعة كافية.	✓		

	توفير النزاهة و الموارد و السلطة الكافية لمن سيقع عليهم مسؤولية وضع القواعد المنضمة للحوكمة.	✓		
	أن تكون الأدوار محددة و واضحة لكل من الإدارة و اللجان المنبثقة عنه و الجمعية العمومية.	✓		
حقوق المساهمين	تأمين أساليب تسجيل الملكية .		✓	
	نقل أو تحويل ملكية الأسهم.		✓	
	الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة فى الوقت المناسب وبصفة منتظمة.			✓
	المشاركة والتصويت فى الاجتماعات العامة للمساهمين.		✓	
	انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.			✓
المعاملة العادلة للمساهمين	معاملة المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة.		✓	
	يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت.		✓	
	منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية.	✓		
دور أصحاب المصالح	تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التى يحميها القانون.	✓		
	أصحاب المصالح تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات فى حالة انتهاك حقوقهم.	✓		

	مشاركة أصحاب المصالح وأن في تحسين مستويات الأداء.			✓
	الحصول على المعلومات حينما يشارك أصحاب المصالح فى عملية حوكمة الشركة .			✓
الإفصاح والشفافية	توفير قنوات لنشر المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة.	✓		
	يتم الإفصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة.			✓
	يتم الإفصاح للمساهمين عند وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي.			✓
	تضمين التقرير السنوي الإفصاح عن الموضوعات التي تتعلق بأصحاب المصالح مثل الدائنين و المستهلكين والمجتمع المحلي.			✓
	الإفصاح عن التقرير السنوي للمراجع الداخلي و الخارجي.		✓	
مسؤوليات ووظائف مجلس الإدارة	أعضاء مجلس الإدارة من ذوي السيرة و السمعة الحسنة.	✓		
	إعطاء مجلس الإدارة دورا مهما في اختيار وإدارة و تغيير المدراء التنفيذيين.			✓
	تقييم مجلس الإدارة لأدائه على أسس منتظمة و بإحداث التغيرات عند الحاجة.			✓
	تقع المسؤولية النهائية في إدارة أمور الشركة على مجلس الإدارة.	✓		

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال ما توضح في الجدول السابق فإن المؤسسة لا تطبق حوكمة الشركات بالشكل المطلوب أو أنها لا تلزم بتطبيقها نوعا ما و هذا راجع ربما لعدم تكامل و إكتمال أطراف علاقة حوكمة الشركات و عدم تداخلها مع بعضها حتى وإن كانت المؤسسة ذات أسهم إلى أن المساهم الوحيد هو الدولة و هذا ما يعني نقص في تركيبة حوكمة الشركات و رغم أن مهنة المراجعة تعتبر آلية من آليات حوكمة الشركات إلى أنه في هذه المؤسسة يعتبر الإفصاح عنها غير مقبول و يعتبر من التحفظ و التكتم المهني .

خلاصة الفصل

فيما يتعلق بالدراسة الميدانية، وبعد عملية إسقاط الدراسة النظرية على مديرية التوزيع للشركة الوطنية للكهرباء و الغاز ساعدنا على التعرف عن كيفية سير المراجعة الداخلية و أيضا المراجعة الخارجية ومن خلال مساهمة المراجعة بصفة عامة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات و كحوصلة لهذا الفصل:

- اتضح أن المؤسسة لا تهتم كثيرا بتطبيق مبادئ الحوكمة و أن المؤسسة لا تقوم بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية ؛
- المؤسسة لا تقوم بنشر قوائمها المالية والتقارير السنوية والنصف سنوية وتقرير محافظ الحسابات، وهذا ينعكس على جودة المعلومات المحاسبية للشركة بالسلب، ومن هذا الجانب تأتي مبادئ الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية والتي تعمل على زيادة الإفصاح المحاسبي وبأشكال مختلفة سواء بتقديم قوائم مالية إضافية أو ضمن القوائم المالية الحالية والتركيز على تحقيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية و كذلك تعزيز مبدأ الإفصاح و الشفافية و أيضا كثيف المصداقية التي تتضمنها القوائم المالية الموجهة للمستخدمين.

مقدمة عامة

الفصل الأول: إطار عام حول حوكمة الشركات

الفصل الثاني: المراجعة و حوكمة الشركات

الفصل الثالث: دراسة مديرية توزيع الكهرباء و الغاز تيسمسيلت

خاتمة عامة

الفهرس

قائمة المراجع

الملاحق

قائمة الجداول، الأشكال، الملاحق والإختصارات

خاتمة عامة

تعتبر حوكمة الشركات إحدى المتطلبات الجديدة للنهوض بالاقتصاد، من خلال الانعكاس الإيجابي لتطبيق مبادئها القائمة على الإفصاح والشفافية، من قبل الشركات المدرجة في أسواق المال، خاصة وأن هذه الأخيرة تعد مصدرا هاما للتمويل وتقديم المعلومات المتعلقة بتلك الشركات، كما أصبحت الحوكمة وسيلة لتعزيز الثقة في اقتصاد أي دولة ودليل على وجود سياسات عادلة وشفافة وقواعد لحماية المستثمرين و المتعاملين، ومؤشرا على المستوى الذي وصلت إليه إدارات الشركات في الإلتزام المهني لقواعد حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة و وجود إجراءات للحد من الفساد، وبالتالي زيادة جاذبية الاقتصاد للإستثمارات المحلية والخارجية وتحسين قدرتها التنافسية.

في هذا السياق حاولنا من خلال دراستنا هذه الإحاطة بمفهوم حوكمة الشركات و التركيز على ألية من آليات تطبيقها ألا و هي مهنة المراجعة، و التي بإمكانها إحداث مساهمة فعالة في تطبيق حوكمة الشركات في حالة ماإذا أجيد استعمالها، وكمحاولة منا دراسة هذا المجال، وهذا بالتعرف على الإطار العام لحوكمة الشركات و تبيين مختلف العناصر قمنا بدراستنا هذه تحت عنوان "دور مهنة المراجع في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات"

إختبار صحة الفرضيات

انطلاقا من الدراسة النظرية و الميدانية التي اعتمدت في هذا البحث فقد تم الوصول لنتائج بخصوص الفرضيات التي تم إقتراحها في بداية هذا البحث كما يلي:

فيم يخص الفرضية الأولى و المتمثلة في: " تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ و مجموعة من الآليات، كما أنها تحتاج إلى إطار منظم وتشريعي ملائم يضمن سلامة السير الحسن للشركة و المؤسسة"، توصلنا من خلال دراستنا للفصل الأول إلى إتفاق مع مضمون هذه الفرضية، من خلال إعطاء تعريف لحوكمة الشركات على أنها: النظام الذي يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية والتشريعية والإدارية والإقتصادية كمدخلات، و التي تحكمها منهجيات و أساليب و تستخدم في ذلك آليات كالمراجعة الداخلية، الخارجية ولجنة المراجعة، مجلس الإدارة من أجل تحقيق مخرجات ونتائج تحفظ حقوق اصحاب المصالح و تحقيق الإفصاح والشفافية.

كما أثبتت الممارسات العالمية للحوكمة أن فعالية الحوكمة تعتمد على تبني المؤسسات لمبادئ الحوكمة من خلال تفعيل الآليات الداخلية و الخارجية للوصول إلى حوكمة جيدة للمؤسسات.

و فيما يتعلق بالفرضية الثانية المتمثلة في: "إكتسبت مهنة المراجعة مكانتها في قطاع الأعمال من منفعتها و قدرتها على إضفاء المصداقية على المعلومات التي يطلبها أصحاب المصالح ذوي العلاقة بالمؤسسة"، قمنا بتعريف المراجعة على أنها: عملية فحص لمجموعة من العملومات تقوم على الإستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا لمجموعة من المعايير و التي تعكس إحتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرور إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية للحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الإعتماد على تلك القوائم المالية.

فقد تحقق هذا الفرض أيضا وذلك باعتبار المراجعة أحد أركان البنيان المالي للمؤسسات، فهي من خلال ما تقدمه من تقارير مالية مدققة يتم فحصها و مراجعتها من قبل المراجع تؤدي دورا هاما كأداة لتفعيل آليات الحوكمة، فمن خلال التقارير وما تتضمنه من مؤشرات يمكن الحكم على كفاءة الإدارة ،كما أن التقارير و ما يرد بها من معلومات تعتبر أداة لحماية حقوق المساهمين.

أما بالنسبة للفرضية الثالثة التي تمثلت في: "تساهم المراجعة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال محاولة حل المشاكل المرتبطة بعقد الوكالة، ودراسة مدى قدرة الشركة على الإستمرار في النشاط"، فنلخصها كما يلي:

- أصبحت المؤسسات تعتمد على مجموعة من المبادئ والآليات والإجراءات والدعائم للتأكد من تطبيق مفهوم حوكمة الشركات فهو الحل المثالي لتحقيق مصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة؛
- تعد مصادقة المراجع الخارجي على مخرجات النظام المحاسبي أحد الطرق الغير مباشرة في إتمام عقود الوكالة، إذ نجد أن بعض المعلومات و المؤشرات مستمدة من القوائم المالية؛
- تأكيد المراجع على إستمرارية المؤسسة يعتبر كأداة تعطي الوقت الكافي لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة (على رأسهم المساهمين) لإتخاذ القرارات التي تمكنهم من تعظيم إيراداتهم.

نتائج البحث

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من حوكمة الشركات و المراجعة، و كذا محاولة تبيان دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات، ثم بعد قيامنا بالدراسة الميدانية تمكنا من التوصل إلى النتائج التالية:

- تطبيق حوكمة الشركات يحقق مزايا مختلفة يمكن أن تحل العديد من المشاكل التي تواجه الشركات بشكل عام وبشكل خاص المشاكل المالية، و أهمها فقدان الثقة و المصداقية في التقارير و القوائم المالية، من خلال تعزيز الإفصاح و الشفافية فيها؛

- المراجعة هي إحدى أهم الأدوات الضروري لقيام بيئة أعمال أكثر تنافسية، حيث إكتسبت مكانتها المستقلة فيها من منفعتها و قدرتها على الإستجابة لإحتياجات الأفراد وأصحاب المصالح ذات العلاقة بالمؤسسة؛

- تمثل حوكمة الشركات الطريقة المثلى التي تدار بها المؤسسات، و بالتالي هي بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى و أهداف الأطراف ذات العلاقة بها؛

- تعتبر المراجعة أحد آليات تطبيق حوكمة الشركات التي نادى بها العديد من المنظمات و الهيئات الدولية؛

- المراجعة من بين الوسائل الأكثر فاعلية في التوجيه والترشيد في عملية اتخاذ القرار لما توفره من معلومات دقيقة وصحيحة حول مختلف العمليات التي تقوم بها مختلف المصالح بالمؤسسة.

التوصيات

بناءا على النتائج التي تم الوصول إليها نقترح جملة من التوصيات و التي تهدف من خلالها إلى ضرورة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، و معرفة دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات :

- ضرورة الإسراع بالإلتزام القانوني للشركات و المؤسسات الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة، و العمل على توفير الإطار المؤسسي و القانوني كبيئة مناسبة لذلك؛

- ضرورة إعادة تنظيم المراجعة الداخلية و الخارجية في المؤسسات الجزائرية بما يضمن استقلاليتهما و موضوعيتهما و كفاءة و فعالية عملياتها؛

- ضرورة إلزام شركات المساهمة بتكوين لجان المراجعة، أو على الأقل إلزام البنوك و شركات التأمين بتكوين لجان المراجعة و ذلك لكبر نشاط هذه المنشآت، مع تحديد مهامها و الشروط الواجب توافرها في أعضائها، و ذلك لما لهذه اللجان من أثر إيجابي على جودة المراجعة و بالتالي جودة الحوكمة؛

– إصدار عدد من القوانين و الأنظمة و التعليمات المتعلقة بتطبيق حوكمة الشركات التي تفرض على المراجعين بالاهتمام بها ؛

– تفعيل دور المحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات و الخبراء من أجل ممارسة مهنة مراجعة تدقيق الحسابات في مجال حوكمة الشركات.

آفاق الدراسة

لقد تناولنا في بحثنا هذا دور مهنة المراجعة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، وبينا المجالات التي تساهم بها المراجعة في تطبيق حوكمة و من خلال هذا فإن الآفاق الواعدة لهذا البحث تتمثل فيما يلي:

– دراسة مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات؛

– دراسة دور المراجع الخارجي في تحليل القوائم المالية؛

– دراسة دور حوكمة الشركات في إدارة المخاطر البنكية؛

– دراسة دور حوكمة الشركات في الرقابة الداخلية على شركات المساهمة وتعزيز مبدأ الإفصاح و الشفافية .

قائمة المراجع

الكتب بالغة العربية

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2009.

2. إيهاب نظمي-هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2012.

3. حسين أحمد دحدوح و آخرون، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية، الجزء الأول الطبعة الأولى، دار الثقافة، الأردن، 2009.

4. زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، جزء 1، دار الراية، الأردن، 2009.

5. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم– المبادئ –التجارب –تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدار الجامعية، الإسكندرية،2005.

6. عطا الله وارد الخليل-محمد عبد الفتاح العشماوي، الحوكمة المؤسسية، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، 2008.

7. غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2009.

8. محمد التهامي طواهر-مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات-الإطار النظري و الممارسة التطبيقة- الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

9. محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.

10. محمد فضل مسعد-خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان-الأردن، 2007.

11.محمد سمير الصبان–محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، 2005/2004.

12.محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

13.محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مصر، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006 .

14.مصطفى يوسف كافي، الأزمة المالية الإقتصادية العالمية و حوكمة الشركات، دار الرواد 2013.

15.نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار الصفاء، الأردن، 2009.

الكتب بالغة الأجنبية

16. Khelassi Réda, l'audit interne-audit opérationnel-, éditions Houma, Alger, 2005.

17. Mokhtar Belaiboud ,Pratique De L'audit-conforme au normes IAS/IFRS et au SCF, Editions Berti, Alger, 2011 .

البحوث الجامعية و المذكرات

18.إياد سعيد محمود الصوص، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي (دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين)، مذكر ماجستير، الجامعة الإسلامية–غزة، 2012.

19.بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.

20.سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004.

21.شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2009.

22.شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية– أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1،2013.

23.عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010.

24.غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.

25.محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2011..

26.هيدوب ليلى ريمة، المراجعة كجودة لمدخل حوكمة الشركات ، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

27.وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسن أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010.

المقالات

28.عدنان بن حيدر بن درويش–حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة–إتحاد المصارف العربية،2007 .

29.محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر ، 2007 م ، ورقة عمل مقدمة إلى بنك الاستثمار القومي.

مقالات بالغة الأجنبية

30.Gérard CHARREAUX , VERS UNE THÉORIE DU GOUVERNEMENT DES ENTREPRISES , mai 1996 IAE DIJON - CREGO / LATEC.

الملتقيات و المداخلات

31.أحسين عثماني، سعاد شعابنية، النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر-بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012.

32.أحمد مخلوف، الأزمة المالية وإستشراف الحل بإستخدام مبادئ الإفصاح و الشفافية و حوكمة الشركات من منظور إسلامي، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية و الإقتصادية و الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس-سطيف، 20-21 أكتوبر 2009 .

33.أمال عياري- أبوبكر خوالد، تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية – دراسة حالة الجزائر– الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 7/6 ماي 2012.

34.براق محمد-قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجيةللحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، يومي 6-7 ماي 2012.

35.بو حفص رواني-مهدي شرقي، الإصلاحات في مجال حوكمة الشركات كأداة لتحسين أخلاقيات الأعمال، تجارب بعض الدول المتقدمة والنامية- الملتقى الدولي حول "الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات" جامعة باجي مختار–عنابة، 18-2009/11/19.

36.حسين رقية و آخرون، آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر-بسكرة، يومي 6-7 ماي، 2012.

37.حماد نور الدين، ساسي فاطمة، دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي و الإداري للقطاع الخاص الجزائري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر-بسكرة، يومي 6-7 ماي، 2012.

38.حماد نور الدين، ساسي فاطمة، دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي و الإداري للقطاع الخاص الجزائري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر-بسكرة، يومي 6-7 ماي، 2012.

39.حودي محمد رمزي، إهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 7/6 ماي 2012.

40.زين الدين بروش ، جابر دهيمي ، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر-بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012.

41.شريقي عمر، دور و أهمية الحوكمة في إستقرار النظام المصرفي-الملتقى العلمي الدولي حول:الأزمة المالية الإقتصادية الدولية و حوكمة الشركات، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009.

42.صبايحي نـوال، واقع الحوكمة في دول مختارة – مع التركيز على التجربة الجزائرية- المؤتمر الدولي الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف/الجزائر.

43.عبد الرحمان العايب، ميكانيزمات تحفيز المسيرين كأحد محددات حوكمة الشركات و تأثيرها في الأزمة الإقتصادية المالية الراهنة، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية و الإقتصادية و الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس-سطيف، 20-21 أكتوبر 2009.

44.عزيزة بن سمينة-طبني مريم، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني، الملتقى الدولي السابع حول :الصناعة التأمينية- الواقع العملي وآفاق التطوير – تجارب الدول، جامحة حسيبة بن بوعلي-الشلف، يومي 04/03 ديسمبر2012 .

45.علي خلف سلمان، بتول محمد نوري ، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة ، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، الجامعة المستنصرية، العراق،2010.

46.عمار بلعادي، رضا جاوحدو، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة – واقع, رهانات وآفاق، جامعة أم البواقي- يومي 7 و 8 ديسمبر2010 .

47.كمال بوعظم- زايدي عبدالسلام، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات-مع الإشارة إلى واقع حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية- الملتقى الدولي حول "الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات" جامعة باجي مختار-عنابة، 18-2009/11/19

48.مسعود دراوسي ، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر-بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012.

49.هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الوطني حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات و افاق)، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي يومي 7 و 8 ديسمبر2010 .

الملتقيات و المداخلات بالغة الأجنبية

50. Haouam djemaa, fedaoui amina Using corporate governance system against corruption cases-The Algerian initiatives - National Forum on: corporate governance as a mechanism to reduce the financial and administrative corruption, the University of Mohammed Khider-Biskra, 6-7 May 2012.

المواقع الإلكترونية

51.رأفت حسين مطير آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات http://iefpedia.com/arab/

52. Cherife lahlou , Gouvernance Des Entreprises , Actionnariat Et Performances , http://thebooks.club/gouvernance-des-entreprises-actionnariat-et-performances.html

القوانين و المراسيم

53.القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المادة 715 مكرر 4.

54.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ، العدد 42 .

55.لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة رقم 10-01، المرسوم الرئاسي رقم 11-212 المؤرخ في 02 جويلية 2011 ، العدد 32.

56.**المجلات**

57.أحمد رجب عبد الملك، دور حوكمة الشركات فى تحديد السعر العادل للأسهم فى سوق الأوراق المالية – دراسة تحليلية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، مجلة جامعة الإسكندرية العدد رقم 1، المجلد رقم 45، جانفي 2008.

58.رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد - 26 العدد الثاني2010 .

59.سامح محمد رضا رياض أحمد، دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1، 2011، ص 52.

60.سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية فى تحسين جودة حوكمة الشركات–مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلميةجامعة الإسكندرية العدد رقم 1 المجلد رقم 45، جانفي 2008، ص ص12-13.

61.عمر اقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها" إطار مقترح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية – العدد 2012/02 .

62.عوض بن سلامة الرحيلي ، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية ، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز :الاقتصاد والإدارة مجلد 22، عدد1، 2008.

63.كنان نده، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد – 26 العدد الثاني، 2010 ، ص 682.

64.مها محمود رمزي ريحاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات (حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الإقتصاد جامعة دمشق، المجلد 24 ، العدد الأول 2008 .

65.ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، إصدار 2009.

الملحق رقم (2) : برنامج العمل

LISTE DES DOCUMENTS A TENIR A NOTRE DISPOSITION A LA CLOTURE DU BILAN DE L'EXERCICE 2012

Dans le cadre de l'exercice de notre mission de commissaire aux comptes, nous avons l'honneur de vous demander de bien vouloir nous remettre et/ou tenir à notre disposition les documents et informations ci-après :

1) **Le bilan, le compte de résultats par fonction, le tableau des flux de trésorerie et l'état de variation des capitaux au 31/12/2012 ;**

2) **L'annexe des états financiers comportant les informations qui présentent un caractère significatif ou sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers notamment pour l'évaluation des provisions de retraite, médailles de mérite, les travaux en cours, les autres provisions, etc. ;**

3) **Les états de rapprochement des comptes ouverts auprès des institutions financières approuvés par la hiérarchie et attestations de solde et/ou relevés de comptes ;**

4) **Le P.V constatant les existants des espèces en caisse au 31/12/2012 approuvés contradictoirement par le caissier et les responsables de l'unité ;**

5) Les analyses de l'ensemble des comptes de bilan doivent être mises à notre disposition sur supports informatiques et papier, classées selon l'ordre des comptes de la balance et les comptes d'attente 47 (SCF) avec indication des comptes initiaux ;

6) Le tableau de correspondance des comptes du PCN au SCF chiffré ;

7) La balance consolidée selon le PCN tel que les comptes apparaissent au niveau des unités

8) Le détail des opérations particulières (charges des exercices antérieurs, les fichiers des amortissements comptables et fiscaux, impôts différés, etc.) ;

9) **Le grand livre des comptes couvrant la période du 1er janvier au 31/12/2012 ;**

10) **Le livre journal dûment renseigné et arrêté au 31/12/2012 ;**

11) **Le livre d'inventaire dûment renseigné et arrêté au 31/12/2011 ;**

12) **Le livre de paie dûment renseigné et arrêté au 31/12/2012 ;**

13) **Le livre des personnels mis à jour 31/12/2012 ;**

14) **Le livre des congés payés 31/12/2012 ;**

15) **Le fichier des immobilisations mis à jour, regroupé par compte et rapproché avec les soldes comptables ;**

16) **L'inventaire des immobilisations existant au 31/12/2012 avec indication de leur physique dûment signé et approuvé par les membres de la commission d'inventaire ;**

17) **L'état des écarts d'inventaire des immobilisations relevés entre les existants physiques et les soldes comptables dûment signés par l'ensemble des membres de la commission d'inventaire ;**

18) Les fichiers des amortissements comptables et fiscaux **;**

19) **L'inventaire des stocks existants au 31/12/2012 avec indication de leur état physique (bon ou détérioré, etc.) et le lieu de leur détention physique dûment approuvé par la commission d'inventaire ;**

20) **L'état des écarts de stocks en quantités et en valeurs signé et approuvé par l'ensemble des membres de la commission d'inventaire ;**

21) **L'état des pertes de valeurs relatives sur les stocks et encours au 31/12/2012 ;**

22) **Les extraits de rôle (le plus récent) délivré par le receveur des impôts ;**

23) **L'attestation de mise à jour délivrée par les CNAS, MUTEG ;**

24) **L'état des ventes bénéficiant de la réfaction dit « état 104 »**

25) **Une balance auxiliaire par client, par facture impayée et par âge (3 mois, 6 mois, 1 année et □ une année) pour apprécier les risques de non-recouvrement qui pèseraient sur les créances détenues par l'unité ;**

26) **Une balance générale avant inventaire au 31/12/2012 (balance expurgée des régularisations et des écritures d'inventaire) ;**

27) **Une balance après inventaire ainsi que toutes les écritures d'inventaire et de régularisations y compris les pièces comptables y afférentes ;**

28) Les contrats d'assurance qui indiquent les capitaux assurés relatifs aux biens immobiliers, mobiliers et les stocks de chaque unité ;

29) **Le manuel des procédures comptables, telles que prévues par le SCF.**

30) **Les manuels des logiciels de la comptabilité, de la paie, de la gestion de la facturation ;**

31) **Les hypothèses documentées pour ce qui concerne :**

- ✓ **les composants retenus ;**
- ✓ **les durées d'utilité en remplacement des durées d'usage ;**
- ✓ **les pertes de valeur constatées ;**
- ✓ **la réévaluation des immobilisations au cas où la société a retenu le second traitement autorisé pour l'évaluation des immobilisations après la première comptabilisation ;**
- ✓ **l'estimation des avantages aux personnels selon la méthode actuarielle (primes de départ en retraite, médaille, etc.).**
- ✓ **la détermination des travaux en cours au 31/12 de l'exercice ainsi que la liste des contrats/affaires indiquant les dates de début effectif de travaux de chaque affaire et la date de fin de contrat/affaire et les travaux déjà facturés antérieurement.**

32) Les lettres confirmation de soldes, de stocks données et/ou reçus en prêt, des créances, des retenues de garantie, des fournisseurs/prestataires, des avances et reliquats d'avance, des ventes de produits et de services y compris les encours, des services reçus et/ou donnés, etc.

Toutefois, il est à noter que cette liste de documents n'est pas exhaustive.

SOCIETE SDO **EXERCICE** 2014

CENTRE DD TISSEMSILET **DATE** 30/04/2015 14.34.35

BILAN ACTIF

Provisoire

ACTIF	note	brut 2014	amort 2014	2014	2013
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés					
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		1 120,00		1 120,00	1 120,00
Constructions (Batiments et ouvrages		1 020 029,43	446 596,40	573 433,03	594 100,15
Installations techniques, matériel et outillage		8 426 052 484,91	5 384 852 079,67	3 041 200 405,24	2 392 447 990,57
Autres immobilisations corporelles		671 865 164,88	357 553 155,60	314 312 009,28	371 267 082,80
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		1 605 267 137,76		1 605 267 137,76	1 687 841 269,90
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		15 000,00		15 000,00	15 000,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		10 704 220 936,98	5 742 851 831,67	4 961 369 105,31	4 452 166 563,42
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 035 000,00		1 035 000,00	1 483 500,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		324 401 808,72	27 811 012,23	296 590 796,49	348 708 825,14
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		47 416 896,21	4 913 121,14	42 503 775,07	39 829 482,10
Impôts		5 859 455,51		5 859 455,51	19 173 080,02
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		51 677 859,04	23 034,48	51 654 824,56	36 187 897,46
TOTAL ACTIF COURANT		430 391 019,48	32 747 167,85	397 643 851,63	445 382 784,72
TOTAL GENERAL ACTIF		11 134 611 956,46	5 775 598 999,52	5 359 012 956,94	4 897 549 348,14

SOCIETE SDO **EXERCICE** 2014

CENTRE DD TISSEMSILET **DATE** 30/04/2015 14.37.01

BILAN PASSIF

Provisoire

PASSIF	note	2014	2013
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		408 226 648,09	408 226 648,09
Résultat net		- 680 368 740,22	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		33 760 561,80	322 649 945,70
TOTAL CAPITAUX PROPRES		- 238 381 530,33	730 876 593,79
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		23 357 761,49	0,00
Impôts (différés et provisionnés)			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		1 059 921 145,35	1 060 233 963,83
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		1 083 278 906,84	1 060 233 963,83
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		961 280 013,04	767 320 968,79
Impôts		15 854 781,70	15 214 687,80
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		84 673 826,42	100 741 277,95
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		1 061 808 621,16	883 276 934,54
TOTAL GENERAL PASSIF		1 906 705 997,67	2 674 387 492,16

الملحق رقم (1) : مخطط المراجعة الداخلية

Plan de l'audit interne

Audit N° :	
Objectif de l'audit :	
Portée de l'audit :	
Responsable de l'audit désigné :	
Lieu de l'audit :	
Processus/Fonctions à auditer : • • •	
Documents de référence : • • •	
Membres de l'équipe de l'audit (audités) • • •	
Date de l'audit : **Heure de l'ouverture de la réunion** :	**Durée prévue de l'audit** : **Heure prévue pour la clôture de la réunion** :
Logistiques requises : • • •	

SOCIETE SDO **EXERCICE** 2014

CENTRE DD TISSEMSILET **DATE** 30/04/2015 14.39.04

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Provisoire

	note	2014	2013
Ventes et produits annexes		1 242 088 442,22	1 185 092 354,20
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		1 242 088 442,22	1 185 092 354,20
Achats consommés		- 898 476 810,44	- 785 010 885,62
Services extérieures et autres consommations		- 498 734 093,46	- 339 382 377,47
II - Consommation de l'exercice		- 1 397 210 903,90	- 1 124 393 263,09
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 155 122 461,68	60 699 091,11
Charges de personnel		- 297 198 361,69	- 304 445 018,65
Impôts, taxes et versements assimilés		- 20 807 091,45	- 19 526 337,89
Prestations reçues Impôts et taxes		0,00	
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 473 127 914,82	- 263 272 265,43
Autres produits opérationnels		41 695 146,68	41 582 736,56
Autres Prestations fournis		0,00	
Autres charges opérationnelles		- 9 086 165,90	- 5 086 852,33
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 296 028 640,74	- 299 054 950,15
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		0,00	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		48 200 181,51	81 384 957,97
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
Prestations fournies sect. auxiliaires		0,00	
Prestations rçues sect. auxiliaires		0,00	
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 688 347 393,27	- 444 446 373,38
Produits financiers		7 978 653,05	0,00
prestations fournies frais financiers		0,00	
Prestations reçues frais financiers		0,00	
VI - RESULTAT FINANCIER		7 978 653,05	0,00
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 680 368 740,22	- 444 446 373,38
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	
Autres impôts sur les résultats		0,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 339 962 423,46	1 308 060 048,73
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 020 331 163,68	- 1 752 506 422,11
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 680 368 740,22	- 444 446 373,38
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 680 368 740,22	- 444 446 373,38