جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : علوم مالية ومحاسبية التخصص : تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

مهام محافظ حسابات والدور الذي يلعبه في تطبيق حوكمة الشركات

دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

مقدمة من طرف الطالبين : تحت إشراف :

جلطي فيصل د.شملال نجاة

بوسماط عبد الله

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	تمار خديجة	أستاذة محاضر_ أ_	جامعة عبد الحميد بن باديس
مشرفا	نجاة شملال	أستاذة محاضر_ب_	جامعة عبد الحميد بن باديس
مقررا	تدلاوتي يامنة	أستاذة محاضر_ أ_	جامعة عبد الحميد بن باديس

السنة الجامعية : 2022\2023

بسم الله الرحمان الرحيم

قال الله تعالى :

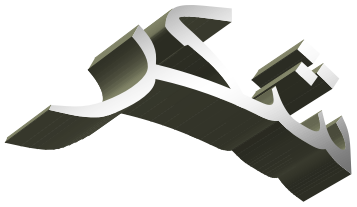
يَرْفَعِ ٱللَّهُ ٱلَّذِينَ ءَامَنُواْ مِنكُمْ وَٱلَّذِينَ أُوتُواْ ٱلْعِلْمَ
دَرَجَٰتٍۚ وَٱللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴿١١﴾

[سورة المجادلة, ١١]

بَلْ هُوَ ءَايَٰتٌۢ بَيِّنَٰتٌ فِي صُدُورِ ٱلَّذِينَ أُوتُواْ ٱلْعِلْمَۚ
وَمَا يَجْحَدُ بِـَٔايَٰتِنَآ إِلَّا ٱلظَّٰلِمُونَ ﴿٤٩﴾

[سورة العنكبوت,٤٩]

صدق الله العظيم



قال الله تعالى يَـٰٓأَيُّهَا ٱلَّذِينَ ءَامَنُواْ كُلُواْ مِن طَيِّبَـٰتِ مَا رَزَقْنَـٰكُمْ وَٱشْكُرُواْ لِلَّهِ إِن كُنتُمْ إِيَّاهُ تَعْبُدُونَ ﴿١٧٢﴾

نتقدم بالشكر إلى كل من ساندنا ولو بالدعاء من أجل انجاز هذا العمل المتواضع والأخص بالذكر الدكتورة "شملال نجاة " التي أشرفت على هذا البحث والشكر موصول أيضا لأسرة كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير من جامعة مستغانم بقسم العلوم المالية والمحاسبية ومصلحة التربصات التي سهرت على توفير كامل المتطلبات والاحتياجات للطلبة ،كما لا ننسى أن نشكر الأستاذ محافظ الحسابات :مرحوم محمد علاء الدين " المشرف على التربص على تقديمه لنا كافة المعلومات التي نحتاجها لإنجاز المذكرة ،وكل من علمنا حرفا طوال المسيرة الدراسية ،كما لا ننسى أن نشكر عائلتينا الكريمين على وقوفهم سندا لنا

كل الشكر والاحترام والتقدير لكم.

إهداء

قال ﷺ : " تهادوا تحابو " رواه البخاري.

نهدي ثمرة عملنا هذا إلى أهل العلم والباحثين بهذا التخصص أملا منا أن يساعدهم في اثراء أعمالهم البحثية ،وإلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إعداد هذه المذكرة

والحمد لله الذي بفضله تم انجاز هذا العمل .

فهرس المحتويات وقائمة الجداول والأشكال والمختصرات

فهرس المحتويات :

العنوان :	الصفحة
آيات قرآنية	
شكر	
اهداء	
فهرس المحتويات	I
قائمة الجداول	I
قائمة الأشكال	I
قائمة المختصرات	I
مقدمة عامة	
تمهيد	1
الفصل الأول : الإطار المفاهمي لمحافظ الحسابات	
مقدمة الفصل	6
المبحث الأول : نظرة عامة حول التدقيق الخارجي	7
المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق	7
المطلب الثاني : مفهوم التدقيق الخارجي وأهميته	8
المطلب الثالث : أهداف ومبادئ التدقيق الخارجي	11
المبحث الثاني : مفاهيم حول محافظ الحسابات	16
المطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات ومسؤولياته	16
المطلب الثاني : الإجراءات المالية والقانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات	20
المطلب الثالث : المعايير التي تحكم أداء مهنة محافظ الحسابات	30
المبحث الثالث : مهام وتقارير محافظ الحسابات	38
المطلب الأول: منهجية مهمة محافظ الحسابات	38
المطلب الثاني : مهام محافظ الحسابات	44
المطلب الثالث : التقرير النهائي ومجموع التقارير المقدمة من طرف محافظ الحسابات	46
خاتمة الفصل	54
الفصل الثاني : دور محافظ الحسابات في تجسيد الآليات المتعلقة بحكمة الشركات	
مقدمة الفصل	55
المبحث الأول : عموميات حول حوكمة الشركات	56

المطلب الأول : نشأة حوكمة الشركات	56
المطلب الثاني : مفهوم حوكمة الشركات وأهميتها	58
المطلب الثالث : محددات وخصائص حوكمة الشركات	63
المبحث الثاني : الإطار التنظيمي والتطبيقي لحوكمة الشركات	68
المطلب الأول : مبادئ ومعايير حوكمة الشركات	68
المطلب الثاني : الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	73
المطلب الثالث : أسس وآليات تطبيق حوكمة الشركات	75
المبحث الثالث : دور محافظ الحسابات في تجسيد مبادئ حوكمة الشركات	83
المطلب الأول : علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات	83
المطلب الثاني : آليات دعم التدقيق الخارجي لحوكمة الشركات	87
المطلب الثالث : دور محافظ الحسابات في تفعيل وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات	93
خاتمة الفصل	102
الفصل الثالث : دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات	
مقدمة الفصل	103
المبحث الأول : معلومات جوهرية حول مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة	104
المطلب الأول : التعريف بالمكتب والمهام التي يقوم بها محافظ الحسابات	104
المطلب الثاني : منهجية مهمة محافظ الحسابات محل الدراسة	105
المبحث الثاني : عرض التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات محل الدراسة	112
المطلب الأول : إعداد تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية من طرف محافظ الحسابات	112
المطلب الثاني : تحليل محتوى بعض التقارير الخاصة التي يعدها محافظ الحسابات	119
المبحث الثالث : مساهمة مهمة محافظ الحسابات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات بمكتب محل الدراسة	123
المطلب الأول : عرض مختلف الأسئلة حول موضوع الدراسة	123
المطلب الثاني : تحليل مختلف الأجوبة المتحصل عليها والتوصل إلى الاستنتاجات الممكنة	125
خاتمة الفصل	129
خاتمة عامة	130
قائمة المراجع	134
قائمة الملاحق	

قائمة الجداول :

الرقم :	العنوان :	الصفحة:
(I -1)	أهمية التدقيق الخارجي حسب الأطراف المستخدمة له	10
(I -2)	الإجراءات المالية و القانونية لمحافظ الحسابات	20
(I -3)	المحتوى الرئيسي لملفات عمل محافظ الحسابات	26
(I -4)	معايير التدقيق الدولية	33
(I -5)	معايير التدقيق الجزائرية (NAA)	35
(II - 1)	مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD	69-70
(II - 2)	لجان مجلس الإدارة	79
(II - 3)	دور محافظ الحسابات في تفعيل المبدأ المتعلق بأصحاب المصالح داخل وخارج المؤسسة	95
(III-1)	ملفات عمل محافظ الحسابات	108-109
(III-2)	فقرة خاصة بنشاط المؤسسة	113
(III-3)	فقرة خاصة بأسماء مسيرين المؤسسة X	114
(III-4)	فقرة خاصة برأس المال الاجتماعي للمؤسسة X	114
(III-5)	الأموال الخاصة للمؤسسة "x"	116
(III-6)	الأصول الغير الجارية للمؤسسة "x"	117
(III-7)	المخزونات الخاصة بالمؤسسة "x"	117
(III-8)	الحسابات النقدية	118
(III-9)	بيان المبلغ الإجمالي الأجور الخمسة الأعلى	120
(III-10)	تطور النتيجة الصافية للسنوات الخمس الأخيرة	121
(III-11)	أسئلة مقترحة حول موضوع الدراسة	123-124
(III-12)	تحليل الأجوبة المتحصل عليها من عينة الدراسة	125-126

قائمة الأشكال :

الرقم :	العنوان :	الصفحة:
(I -1)	مبادئ التدقيق الخارجي	15
(I -2)	خصائص محافظ الحسابات	17
(I -3)	مسؤوليات محافظ الحسابات	18
(I -4)	معايير التدقيق المتعارف عليها	30
(I -5)	حقوق محافظ الحسابات	45
(I -6)	نموذج تقرير المدقق حول الكشوفات المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق	53
(II - 1)	التعاريف المسندة لمصطلح "حوكمة الشركات "	59
(II - 2)	المحددات الداخلية والخارجية للحوكمة	64
(II - 3)	خصائص نظام حوكمة الشركات	67
(II - 4)	مبادئ الحوكمة الجديدة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 2004	71
(II - 5)	الوظائف الرئيسية للأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	74
(II - 6)	العناصر الأساسية لحوكمة الشركات	77
(II - 7)	وظيفة التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتأثيرها على أداء الشركة	85
(II - 8)	آليات دعم التدقيق الخارجي لحوكمة الشركات	87
(II - 9)	علاقات المساهم والمدير والمراجع داخل المنظمة	97
(II - 10)	آليات حوكمة الشركات الجزائرية ودور محافظ الحسابات في تفعيل مبادئها	100
(II - 11)	الترابط بين حوكمة الشركات ومحافظ الحسابات في تفعيل مبادئ الحوكمة	101
(III-1)	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات محل الدراسة	104
(III-2)	مراحل أولية يمر بها محافظ الحسابات قبل المباشرة بتدقيق حسابات الكيان	106
(III-3)	المكونات الأساسية التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية	111
(III-04)	دور مهام محافظ الحسابات في تفعيل وتطبيق نظام الحوكمة	127
(III-05)	مهام محافظ الحسابات محل الدراسة بالمؤسسات التي يدقق حساباتها	128

قائمة المختصرات :

الاختصارات :	الدلالة :
ISAs	International Standards Audit "المعايير الدولية للتدقيق"
GAAS	Generally accepted auditing standards "معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما "
NAA	Normes Algériennes d'Audit "معايير التدقيق الجزائرية"
AICPA	American Institute Of Public Accountants "المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين"
ASB	Audit Standards Board "مجلس معايير التدقيق "
USGAAP	Generally Accepted Accounting Principles "المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما"
IFAC	International Federation Of accountants "الاتحاد الدولي للمحاسبين "
OECD	Organization For Economic Co-operation and Development "منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "
CEO	Chief Executive Office" مدير تنفيذي "
GDRs	Global Depositary Receipts"شهادات الايداع الدولية "
BIS	Bank For International Settlements "بنك التسويات الدولية "
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants " معهد المحاسبين القانونيين الكندي "
FASB	Financial Accounting Standards Board " مجلس معايير المحاسبة المالية "
RTAS	"نظم معلومات المحاسبة الفورية"
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board "مجلس الرقابة على أعمال مدققي الحسابات الأمريكي"
SCF	Systéme Comptable Financier "النظام المحاسبي المالي"

مقدمة

عامة

تمهيد :

مر التدقيق الخارجي ومراجعة الحسابات بعدة مراحل من الجيل الأول بوظيفته التقليدية والمتمثلة في اضفاء مزيد من الثقة في القوائم المالية ،حيث أنها لم تتأثر مع مرور الوقت على الرغم من التطور الملحوظ الذي شهدته طبيعة اجراءات المراجعة في دول العالم خاصة الدول الأنجلوسكسونية ،مرورا بالجيل الثاني الذي تم من خلاله الاعتماد على استخدام أساليب العينات الاحصائية والمراجعة التحليلية في تخفيض نطاق وعمق اجراءات التدقيق ،بسبب كبر حكم المنشآت المواكب للثورة الصناعية ،ثم الجيل الثالث الذي واكبه ظهور وتطور منظور المراجعة التي حرصت على مدى سلامة النظم المحاسبية والرقابية وتقييم وتحليل المخاطر وتمييز مكوناتها كأساس لتبرير تخفيض نطاق وعمق اجراءات التدقيق الأساسية ،وأخيرا ظهور الجيل الرابع والذي أكد على الاعتماد على ابراز أهمية القيمة المضافة لخدمة تدقيق حسابات المنشأة ،كما أشار بعض الكُتّاب أن ظهور التدقيق عامة بشكل أولي يعود إلى 4000 سنة قبل الميلاد من خلال قانون "حمو رابي " ،الذي اشتمل اهتماما كبيرا لالتزام مساءلة أولئك الذين قد عهدت إليهم أموال الآخرين ،كما أن مصطلح "المراجعة " جاء من الإمبراطورية الرومانية وتم اعتمادها كمصطلح قانوني يمثله المسئولون العموميون أمام المحاكم في تقديم تقاريرهم ،ومن زاوية أخرى اشتهر اليونانيون والإغريقيون بدقة تنظيم حساباتهم حيث استخدموا مراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة ،وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة للدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها ،حيث أن كلمة " Audit " بمفهومها اللفظي مشتقة من الكلمة اللاتينية " Audir " معناها يستمع والجدير بالذكر أن مهنة التدقيق بدأ تنظيمها كمهنة حرة منذ القرن التاسع العشر بظهور عدة منظمات مهنية في مجال المحاسبة والتدقيق ،وأول منظمة مهنية في مجال المراجعة في ايطاليا وهي (Collegio Del Roxantili) في فينيسيا سنة 1581 م ،اضافة إلى مدرسة ميلان التي أُنشأت سنة 1739 م . فبعدما شهد العالم عدة أزمات اقتصادية ومالية ،نتيجة قيام عدة شركات بممارسات إدارية ومالية خاطئة تمثل نوعا من التصرفات الغير الأخلاقية من قبل الإدارة بصفتها وكيلا عن المساهمين ،سعيا لتحقيق مصالح شخصية على حسابهم ،لهذا أثارت أزمة الثقة بين الإدارة العليا للشركات وملاكها الناتجة عن الفضائح المالية للشركات العالمية أهمية ايجاد معايير ومبادئ مثلى لأفضل الممارسات في إدارة الشركات ،ومن هنا برزت حوكمة الشركات كأحد المواضيع الهامة التي حظيت بالاهتمام في كثير من الدول ،حتى أصبحت أحد متطلبات الإدارة الناجحة لفقدان ثقة المستثمرين ،بعد الأحداث التي مر بها الاقتصاد العالمي حيث تؤدي الحوكمة الفعالة للشركات إلى ضمان دقة التقارير المالية الصادرة عن الإدارة أو المسيريين ،والتي بدورها تساعد أصحاب المصالح لمعرفة طبيعة استثمارهم ،كما تؤدي إلى تخفيض شكل رأس المال وجذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية ومكافحة الفساد ،كما أن ممارستها تتطلب أربعة أطراف تربطها علاقات تعاونية وهي :المدقق الداخلي ،لجنة المراجعة ،مجلس الإدارة والتدقيق الخارجي الذي يظهر من خلاله المدقق الخارجي أو بما يعرف ب"محافظ الحسابات " في دول المغرب العربي بمختلف مهامه كطرف أساسي له دور هام في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الصادرة من مختلف الهيئات والمنظمات الدولية ومن مختلف هذه المهام المسندة إليه تسمح بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة ،وكذا النشاطات التي تقوم بها والتي تركز أساسا على الإبلاغ عن الأخطاء أو الغش الذي قد يؤثر على السيرورة الحسنة لمصالح المؤسسة والصدق والشرعية على هاته الحسابات ،وللقيام بهذه المهام على أكمل وجه وجب أن يتمتع

محافظ الحسابات بصفة الحياد والموضوعية وإيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر،وعلى هذا الأساس نشأت مهنة محافظة الحسابات لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات ، لهذا كان ولابد من دراسة العلاقة بين محافظ الحسابات وحوكمة الشركات **من خلال بلورة الإشكالية التالية :**

الاشكالية :

- من هو محافظ الحسابات وكيف له وبجميع مهامه المساهمة في تطبيق وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات؟

ودعما للاشكالية التالية تم طرح ثلاث أسئلة فرعية :

1. من هو محافظ الحسابات و ما هي مختلف مهامه؟
2. ما هي حوكمة الشركات؟
3. ما هو دور محافظ الحسابات في المؤسسة و ما الدور الذي يلعبه في تطبيق حوكمة الشركات؟

الفرضيات :

1. محافظ الحسابات هو شخص غير مستقل من خارج المؤسسة؛
2. حوكمة الشركات هي نظم تحكم العلاقات بين عدة أطراف وهي : مجلس الادارة والادارة التقنية والعملاء بهدف تحقيق الشفافية و العدالة و مكافحة الفساد؛
3. دور محافظ الحسابات في المؤسسة هو التدقيق .

أهمية الدراسة :

- تسليط الضوء على حوكمة الشركات ودور محافظ الحسابات في تفعيل مبادئها ؛
- اظهار الأهمية البالغة التي يكتسيها محافظ الحسابات بصفة عامة ،من خلال ممارسة مهامه بكل شفافية وتدقيق القوائم المالية ؛
- خدمة المهتمين بهذا الموضوع من باحثين وطلبة ؛
- توضيح الدور الجوهري الذي يلعبه محافظ الحسابات وحوكمة الشركات في محاربة الفساد المالي والإداري .

أهداف الدراسة :

- تطبيق مهنة التدقيق في الجزائر والعمل بها؛
- اسقاط الجانب النظري والمعلومات الأكاديمية على واقع مهنة محافظة الحسابات في الشركات ومدى تطبيق حوكمة الشركات فيها؛

- تشجيع الطلبة والأساتذة الأكاديميين في تخصص التدقيق والمحاسبة على المشاركة في المسابقات من أجل الالتحاق بهذه المهنة بحكم أهميتها ومكانتها في المجتمع عامة ؛
- اظهار المهام الموكلة لمحافظ الحسابات وبيان مسؤوليته من حيث رأيه الفني المحايد .

منهجية الدراسة :

اعتمدنا من خلال بحثنا هذا على المنهج الوصفي من خلال الجانب النظري لدراستنا ،لأنه من أكثر المناهج استخداما في الدراسات الاجتماعية والاقتصادية لما تحتاجه من تعاريف ووصف النقاط الأساسية التي تحدد موضوعنا ،أما فيما يخص الفصل الثالث فهو عبارة عن دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات اعتمدنا فيها على أسلوب المقابلة والملاحظة في طول فترة التربص الميداني ،من أجل حصد المعلومات والوثائق المختلفة المتعلقة بموضوع المذكرة .

تقسيمات البحث :

في الفصل الأول : تناولنا الاطار المفاهمي لمحافظ الحسابات الذي من خلاله تعرفنا على نظرة عامة حول التدقيق الخارجي ومن ثم مفاهيم حول محافظ الحسابات كتعريفه والإجراءات المالية والقانونية المتعلقة به إلى جانب المعايير التي تحكم أداء مهنته ،وكآخر مبحث في هذا الفصل تعرفنا على مهام وتقارير محافظ الحسابات حيث ركّزنا على مهام ومنجية مهمته إلى جانب التقرير النهائي الذي يعده .

في الفصل الثاني : تناول عنوان المذكرة المتمثل في "دور محافظ الحسابات في تجسيد الآليات المتعلقة بحوكمة الشركات" ،حيث كأول مبحث عنوانه عموميات حول حوكمة الشركات قمنا بتوضيح نشأة حوكمة الشركات ومفهومها وأهميتها ومحدداتها بالإضافة إلى خصائصها ،أما ثاني مبحث تحت عنوان الاطار التنظيمي والتطبيقي لحوكمة الشركات الذي تعرفنا من خلاله على مبادئ ومعايير حوكمة الشركات ،الأطراف المعنية بتطبيقها بالإضافة إلى أسس وآليات تطبيقها .

في الفصل الثالث : كانت دراسة ميدانية على مستوى مكتب محافظ الحسابات بولاية مستغانم ،قمنا بتقديم مكتب الدراسة ومختلف الخدمات التي يقدمها بالإضافة إلى التعرف على منهجية عمله قبل المباشرة بالقيام بمهامه بطريقة رسمية ،ومن جهة أخرى قمنا بعرض التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات والأخص بالذكر التقرير العام للتعبير عن الرأي حول القوائم المالية إضافة إلى بعض من التقارير الخاصة التي يُعدها ،وكآخر نقطة قمنا بالإجابة على الاشكالية المطروحة تتمثل في مدى مساهمة مهمة محافظ الحسابات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات بمكتب محل الدراسة ،وقمن بصياغة مجموعة من الأسئلة حول هذا الموضوع من أجل تحليلها ومعرفة وجهة نظرهم حول هذا الموضوع والإجابة عن تلك الأسئلة من منظور مهني ،وبالأخير التوصل إلى جملة من الملاحظات والاستنتاجات من طرف مكتب محل الدراسة .

الحدود المكانية والزمنية للدراسة :

الحدود المكانية : مكتب محافظ الحسابات الأستاذ :مرحوم محمد علاء الدين المتواجد بمزغران - مستغانم –

الحدود الزمنية : من 2023/01/1 إلى 2023/02/15 لمدة 45 يوما.

الدراسات السابقة :

- **آسيا هيري(2018) فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق،أطروحة دكتورة ل.م.د في علوم التسيير،أدرار، جامعة أحمد دراية .**

ركزت هذه الدراسة من خلال عنوان الموضوع على أخلاقيات مهنة المدقق لتحسين جودة معلومات تقرير المدقق و قد اعتمدت الباحثة على دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فحيث قد تم صياغة الاشكالية كالتالي: هل لفعالية مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بعد تطبيق مختلف أخلاقياتها و قواعد سلوكها دور في تحسين جودة معلومات التقرير النهائي للمدقق؟ حيث كان لابد للاطلاع على هذه الدراسة التي لها إضافة كبيرة في موضوعنا "مهام محافظ حسابات و الدور الذي يلعبه في تطبيق حوكمة الشركات " كون أن المنتوج النهائي المقدم من طرف محافظ حسابات هو التقرير النهائي و التقارير الخاصة التي يجب أن تتصف بالمصداقية و الشفافية و هذا لا يتحقق الا بحضور أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات التي يجب الالتزام بها، من الفصل التطبيقي تم استخلاص أن التدقيق الخارجي بالجزائر يتميز بالفاعلية و أن المدقق الخارجي يحترم معظم أخلاقيات المهنة و يطبقاها ، حيث أن معلومات تقرير المدقق الجزائري تكتسب خاصيتين أساسيتين و هما خاصية الملائمة و خاصية الموثوقية ، إلا أن هذه الأخيرة نوعا ما مفقودة ما يجعل المعلومات تتميز بجودة معتبرة و من أهم النتائج النظرية نجد أن التدقيق الخارجي يتلخص في ثلاث أشكال إما قانوني أو تعاقدي أو على شكل خبرة قضائية **بحيث خلصت النتائج أيضا إلى** أن المدقق الخارجي الجزائري بإمكانه تقديم خدمات استشارية لكن لا يهتم كثيرا بما يتعلق بالتنبؤ المستقبلي للمؤسسات محل التدقيق. وأهم ما قدمت من توصيات كان الرفع من قيمة أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي و ذلك بتكثيف الدورات التكوينية و التدريبية التي تخص هذا المجال.

- **جعفري حفيظة (2016) دور وظيفة التدقيق الخارجي في ارساء مبادئ حوكمة الشركات،مذكرة ماستر في علوم التسيير،أدرار،جامعة العقيد أحمد دراية .**

أكدت من خلال الاشكالية المطروحة : إلى أي مدى يمكن للتدقيق الخارجي أن يساهم في ارساء مبادئ حوكمة الشركات على أهمية محافظ حسابات الذي يعتبر الطريق الأمثل لإثبات صحة و دقة و سلامة القوائم المالية و الختامية،حيث لخصت الباحثة من خلال الفصل التطبيقي كون الشركة محل الدراسة قد ساعدت في التعرف على طريقة التنظيم فيها من خلال منهجية محافظ حسابات في القيام بهامه و متابعة النشاط المالية و الاداري للشركة،بالإضافة إلى كيفية القيام بالرقابة الداخلية و كيفية التنسيق بين مختلف المصالح من أجل تقديم بين مختلف المصالح من أجل تقديم صورة المؤسسة الفعلية للإدارة العليا ،فقد **كانت أهم التوصيات**

المقدمة من طرف الطالبة ضرورة الاهتمام أكثر بمهمة التدقيق الخارجي وإعطاء قوانين أكثر دقة تضمن استقلالية محافظ الحسابات من جهة و تحميه من جهة أخرى من أجل التحسين من أداء المهنة و أيضا الزام الشركات الجزائرية على العمل بالقواعد الأساسية لحوكمة الشركات التي تتلخص في الشفافية و المساءلة و المسؤولية و الإنصاف مع فرض عقوبات على كل من يخالف التطبيق السليم لهذه القواعد.

- **شراد محمد أصيل (2016)المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر،مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية،بسكرة،جامعة محمد خيضر.**

استهل بحثه بالتطرق لإطار النظري لكل من حوكمة الشركات و المراجعة الخارجية و بعد تطرق إلى دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات، حيث اعتمد في دراسته على الاستبيان و أخذه عينة من محافظي الحسابات،محاسبين إداريين ومسيرين و أيضا على مجموعة من المناهج و هي المنهج التاريخي و الوصفي التحليلي بالإضافة إلى المنهج القياسي الكمي. فمن خلال التطرق لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من المراجعة الداخلية و حوكمة الشركات و العلاقة بينهما تم التوصل إلى نتائج من أهمها أم العلاقة التي يمكن أن تنشأ بين المراجعة الخارجية و حوكمة الشركات هو أن المراجعة الخارجية تعتبر من الآليات التي تحتاج إليها حوكمة الشركات لوضع حد للنقائص الموجودة في محيطها و معظم الشركات الموجودة في ولاية بسكرة لا تعطي لمبدأ الافصاح و الشفافية أهمية بالغة و هذا ما تثبته الدراسة الميدانية **بينما أهم الاقتراحات أو التوصيات التي ذكرها** وضع دليل لحوكمة الشركات في الجزائر ، و إصدار قانون يلزم الشركات بالتقيد به إلى جانب خلق بيئة أعمال أخلاقية -أين المناقشة و الجودة- تتطلب تطهير القطاع الاقتصادي و التجاري و القضاء على التلاعبات.

- **يوسف كربوش (2015)أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات،ماستر في علوم التسيير،جيجل،جامعة محمد الصديق بن يحي .**

عالج هذا الموضوع من خلال هيكلة البحث و التطرق إلى معلومات مفصلة حول عنصري محافظ حسابات و حوكمة الشركات و نقطة الالتقاء بينهما حيث وضحت دراسة الباحث خصوصا من خلال الفصل الثاني و كخلاصة له أن الفصل بين ملكية و ادارة أدى إلى ظهور مفهوم حوكمة الشركات و كانت على حسب منظوره كل من التدقيق الخارجي و لجان المراجعة و حتى التدقيق الداخلي أهم آليات الرقابة التي يعتمد عليها و كدراسة ميدانية لجأ إلى الاستبيان و أخذه عينة حتى من خارج ولايته حول محافظي حسابات و خبراء محاسبة بحث من خلال هذا الفصل التطبيقي قد حدد مدى تأثير التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات و من أهم النتائج المتوصل إليها ذكر أن المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، حيث و **من أهم النتائج النظرية المتحصل عليها** أن التدقيق الخارجي يعد آلية من آليات حوكمة الشركات و قدم توصيات من أهمها أنه يجب دعم عمليات الشفافية و الافصاح لأصحاب المصالح.

الفصل الأول :

الاطار النظري لمحافظ الحسابات

مقدمة الفصل :

للتدقيق الخارجي أهمية بالغة في مسيرة الشركات و الهيئات الاقتصادية خصوصا ،وفي المجالات الأخرى عموما باعتباره الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية الخاصة بالكيان محل التدقيق. وهنا يأتي دور محافظ الحسابات قانونا في إبداء رأيه حولها، في شكل تقرير رسمي و نهائي حول مدى مصداقيتها والاعتماد على المعايير سواء المحلية أو الدولية التي جاءت لتنظيم ومنهجة مهمته، والتقيد بأخلاقيات المهنة التي تكبح رغباته في الوقوع في أي نوع من أنواع الفساد ،إذ أنّ محافظ الحسابات أو بما يسمى كذلك مراجع الحسابات أو مندوب الحسابات أو المدقق الخارجي أو المدقق القانوني بشكل عام، يعتبر الجهة الرقابية الخارجية والمستقلة الوحيدة التي يعتمد عليها القانون من أجل كشف المستور من وراء الشركات أو الهيئات التي يتم تدقيق حساباتها ،لهذا قمنا بتسليط الضوء على كل ما يخص محافظ الحسابات من خلال المباحث التالية :

- ❖ المبحث الأول : نظرة عامة حول التدقيق الخارجي ؛
- ❖ المبحث الثاني : مفاهيم حول محافظ الحسابات ؛
- ❖ المبحث الثالث : مهام و تقارير محافظ الحسابات.

- **المبحث الأول : نظرة عامة حول التدقيق الخارجي**

✓ **المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق**

لقد نشأت مهنة التدقيق منذ القدم إذ نجد أن الحضارات القديمة قد مارست هذه المهنة و لكن بأسماء و كيفيات تختلف على ما هو الحال عليه الآن، و الغاية من هذه المهنة هي من أجل فرض الرقابة من طرف الزعماء و رؤساء القبائل أو الملاك على من يقوم بتحصيل أموالهم، حيث نجد أن الفراعنة في مصر و الإمبراطوريات القديمة في بابل و روما و اليونان كانت تمارس هذه الوظيفة ، ففي العصر الروماني كانت تنفذ من قبل موظفين مختصين هم القضاة يتم تكليفهم من طرف الإمبراطور بالذهاب إلى مختلف مقاطعات روما لمراقبة نشاط الإدارات العمومية ، الحرفيين و التجار حيث كانت تتم هذه المراقبة بواسطة أسئلة شفوية ، و يقوم القضاة في نهاية المهمة بتقديم تقرير شفوي يقدم للإمبراطور يهدف عادة لفرض عقوبات، كما نجد أنه في العصر الإسلامي قد تمت ممارسة وظيفة التدقيق حيث أن الخليفة عمر بن الخطاب ﷺ جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة و تدقيقها و كان الغرض الرئيسي من هذه الوظيفة هو اكتشاف الغش و الخطأ و محاسبة المسؤولون عنها و قد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية ، حيث تطورت وظيفة التدقيق عبر العصور و خاصة منذ بداية القرن العشرين و هذا التطور راجع إلى تطور اقتصاد السوق و عند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا و تطور الصناعة و التجارة و الزيادة في أنشطة المؤسسات و شركات المساهمة و في هذا الإطار أصدرت بعض الدول الصناعية الكبرى مثل بريطانيا و فرنسا نصوصا تشريعية تلزم شركات المساهمة بتعيين خبراء مستقلين لمراجعة الوثائق المحاسبية و المالية للمصادقة عليها عن طريق إعداد تقرير كتابي يكون دوري و يتم بعد انتهاء المؤسسة من إعداد الحسابات الختامية و يبدي فيه المدقق رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة الحسابات المالية ، حيث أن مهام هؤلاء الخبراء و جودة تدقيقهم تتوقف على جودة نظام الرقابة الداخلية.[1]

حيث يمكن تقسيم هذا التطور عبر أربع فترات كالتالي :

1. **فترة من العصر القديم إلى غاية 1500 م :** ما يعرف على المحاسبة أنها كانت مقتصرة على الهيئات الحكومية ، وكذا المشروعات العائلية ، وكان الهدف منها الوصول إلى الدقة ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية . وكان المدقق وقتها يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناءا على تجربته .

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب ، تدقيق الحسابات "الإطار النظري" ، الطبعة الأولى ، دار وائل لنشر ، الأردن،2012 ،ص 11، 12

2. **فترة من 1500 إلى 1850 م :** لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة ، إذ اقتصر على اكتشاف الغش و التلاعب و التزوير في الدفاتر المحاسبية ، غير أن ما يميزها عن سابقها هو ما سمي بانفصال الملكية عن الإدارة و هو ما زاد الحاجة إلى المدققين .
3. **فترة من 1850 إلى 1905 م :** شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة ، وبالتالي الانفصال التام ما بين الملاك و الإدارة ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة ، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 م، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل. حيث من أهداف التدقيق خلال هذه الفترة كانت : اكتشاف الغش والخطأ، اكتشاف و منع الأخطاء الفنية اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية .
4. **فترة من 1905 إلى يومنا هذا :** أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى ، وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي ، أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق فلم يعد اكتشاف الغش و الخطأ من أولوياتها بل هو من مسؤولية الإدارة، فالغرض من التدقيق هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.[1]

✓ المطلب الثاني : مفهوم التدقيق الخارجي و أهميته

1. **مفهوم التدقيق الخارجي :** من أهم التعاريف التي ذكرت على مر الزمن نذكر :

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق أو المراجعة على أنها : " عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".[2]

[1] نجاة شملال ، مطبوعة جامعية تحت عنوان " الخلفية النظرية للتدقيق المالي و المحاسبي " للسنة أولى ماستر تدقيق و مراقبة التسيير، مستغانم ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، 2021 https://e-fsecg.univ-mosta.dz/mod/resource/view.php?id=753 ، 09/ 02 / 2023

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات " الإطار النظري و الممارسة التطبيقية" ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2004، ص 09

و عرف " BONNALT ET GERMOND " التدقيق على أنه " اختيار تقني صارم و بناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف و على مدى احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات و في الوضعية المالية و نتائج المؤسسة" .

كما عرف "خالد أمين" كاتب و محاضر أكاديمي في الجامعة على أن التدقيق هو " فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما ، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية و عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ،و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة" .

بينما عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق بالشكل الآتي : "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 والإجراءات المتعلقة بالتنظيم ".

حيث و من مختلف التعاريف السابقة ،نلاحظ بأنها ركزت على النقاط التالية التي تمحورت حولها عملية التدقيق : كفاءة نظام الرقابة الداخلية و جودة المعلومات بالإضافة إلى إضفاء الشفافية و المصداقية للقوائم المالية محل التدقيق، و الرأي الفني المحايد من الشخص المؤهل و المستقل و أهم نقطة التدقيق وفق المبادئ و القوانين المتعارف عليها .[1]

<u>و كتعريف شامل للتدقيق الخارجي تم استنتاجه من مختلف التعاريف السابقة و المكتسبات القبلية هو :</u>

"فحص انتقادي مخطط ، يقوم به شخص محترف و مستقل للتأكد من صحة و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة و كذا النظام المحاسبي ، يدلي من خلال المدقق برأي فني محايد و موضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في شكل تقرير.

حيث أن التدقيق الخارجي هو نوع من أنواع التدقيق عامة ومن حيث النطاق تقوم به هيئة خارجية أي غير تابعة للإدارة أو ملكية المنشأة و الهدف منه تقرير حيادي حول عدالة القوائم المالية و عرض الوضع المالي عن طريق الميزانية و قائمة الدخل لفترة مالية معينة .

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات " الإطار النظري و الممارسة التطبيقية" ، مرجع سابق ،ص 10،09 .

2. أهمية التدقيق الخارجي :

إن تعدد الأطراف المستخدمة لمخرجات التدقيق الخارجي دليل على الأهمية التي يكتسيها، حيث يعتبر التدقيق ذو أهمية بالغة لأصحاب المصالح سواء الداخليين منهم أو الخارجيين ، وذلك لاعتمادهم على القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم، ومن أهم المستفيدين من التدقيق الخارجي هم أطراف المؤسسة المسيرين والملاك ،حيث يمكن تحديد أهمية التدقيق الخارجي في الجدول الآتي الذي يبين الأطراف المستفيدة من هذا التدقيق:[1]

الجدول رقم (I – 1) : أهمية التدقيق الخارجي حسب الأطراف المستخدمة له

بالنسبة للإدارة أو المسيرين	بالنسبة للملاك أو المساهمين	بالنسبة للمؤسسات التمويلية(المقرضين)	بالنسبة للجهات الحكومية
أهمية التدقيق الخارجي هنا تكمن في التأكيد على صحة و دقة مخرجات المحاسبة و إجراءات الضبط المتمثلة في القوائم المالية ، بالإضافة إلى استخدام تقرير التدقيق كأحد أركان التدقيق الخارجي في مجالات اتخاذ القرارات ، و كالتزام من الناحية القانونية و معالجة لبعض مشاكل المؤسسة .	هم الفئة التي تركز كثيرا على الوضع المالي للمؤسسة لذا فإن استخدامها لمخرجات التدقيق كمعلومات تفيد في زيادة الاستثمارات أو زيادة رأس المال ، أو التحفَظ على الوضع القائم من خلال التعرف على القيمة السوقية الخاصة بالمؤسسة المستمدة من صحة و دقة القوائم المالية.	تعتمد في الغالب مؤسسات القرض على تحليل الوضعية المالية للمؤسسة انطلاقا من قوائمها المالية ،لذا فإنها تستخدم كإجراء تأكيدي تقرير المدقق حول مدى صدق بيانات القوائم المالية.	كثير من المهتمين و المهنيين في الجانب المالي و المحاسبي يشير إلى أن الغرض الأساسي من قيام المهمة المحاسبية من الناحية القانونية هو الالتزام لدى جهة إدارة الضرائب بتوضيح المركز المالي الخاص بالمؤسسة و معرفة أرباحه لغاية فرض ضرائب على الأرباح و الأنشطة و منه قد تقتضي على إدارة الضرائب أن تعتمد مخرجات التدقيق الخارجي للتأكد من صدق البيانات المالية للمؤسسة.

المرجع : من إعداد الطالبين بالاعتماد على : https://www.asjp.cerist.dz/en/article/151520

[1] سفيان رايس ،نور الدين زعبيط،أهمية المحتوى المعلومات لتقرير التدقيق الخارجي في تقليص فجوة التوقعات ، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية ،المجلد08 ، العدد01 ،أم البواقي،مارس 2021 ، ص409 ، https://www.asjp.cerist.dz/en/article/151520 ، 2023/02/09 .

✓ المطلب الثالث : أهداف و مبادئ التدقيق الخارجي

1. أهداف التدقيق الخارجي :

بحيث كان الهدف الرئيسي من التدقيق قديما كشف الأخطاء و التلاعبات في الدفاتر المحاسبية و كذا الوصول إلى تقرير نهائي يعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لكن سرعان ما تغيرت الأحوال الاقتصادية هذا ما زاد الحاجة إلى مدققين خارجيين و مستقلين، وبالتالي كانت الأهداف من جراء التدقيق الخارجي مترجمة في النقاط الأساسية التالية :

أ. **الوجود والتحقق :** يسعى محافظ الحسابات و هو الذي يقوم بعملية التدقيق في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معينة وكمية معينة ، فيسعى المدقق الخارجي إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

ب. **الملكية والمديونية :** يعمل التدقيق في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها ،فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا للأطراف الأخرى ، فالتدقيق بذلك يعمل على تأكيد صدق و حقيقة المعلومات المحاسبية والناتجة عن نظام المعلومات المولد لها ، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

ت. **الشمولية أو الكمال :** بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة و شاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات و المركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث، بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات من جهة و من جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، و الذي يعتبر من بين أهم أهداف التدقيق لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية .[1]

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات " الإطار النظري و الممارسة التطبيقية" ،مرجع سابق ص16،17

ث. **التقييم والتخصيص :** يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إضفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية ، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ،إن الالتزام الصارم لهذه النقطة من شأنه أن، يضمن الآتي :

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش؛
- لالتزام بالمبادئ المحاسبية؛
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

ج. **العرض والإفصاح :** تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية ، وثم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية،إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المدقق ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

ح. **إبداء رأي فني :** يسعى المدقق هنا إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها ،لذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار التدقيق القيام بالفحص و التحقق من العناصر الآتية :

- التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأصول؛
- مراقبة عناصر الخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات.[1]

<u>حيث و من مختلف النقاط التي تعكس أهداف التدقيق و من فهمنا لها نلخصها في العناصر الآتية :</u>

- معرفة الوضعية المالية للمؤسسة (ربح أو خسارة)؛
- التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا من طرف المسيرين؛
- مراقبة الخطط الموضوعة من قبل أصحاب المشروع؛
- تقييم نتائج أعمال المشروع ؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة .

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات " الإطار النظري و الممارسة التطبيقية" ،مرجع سابق ص17،18

2. مبادئ التدقيق الخارجي :

يصور المعيار **SA-200** المبادئ لأساسية التسع التي تحكم طريقة التدقيق، حيث تبين أدوار والتزامات المدقق الخارجي والمجموعة الشاملة من القواعد المقبولة أثناء إجراء عملية التدقيق أو المراجعة، حيث ينتمي هذا المعيار إلى " تدقيق ومراجعة المعلومات المالية التاريخية 100-999 المعايير الدولية للتدقيق (ISAs)" و تتمثل هذه المبادئ في :

أ. **النزاهة والاستقلالية والموضوعية :** يجب أن يكون المدقق صريحا أثناء عملية التدقيق إذ لا يمكن أن يميل نحو طرف معين ،يجب أن يظل موضوعيا طوال الدورة بأكملها ، ويجب ألا تسمح مصداقيته بأي إهمال والقاعدة الأخرى المهمة هي الاستقلالية أو الاستقلال ، ولا يمكن للمدقق أيضا أن يكون له أي تدخل في التسيير للمؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها، مما يسمح له بأن يكون مستقلا ومنصفا باستمرار.

ب. **السرية :** يصادف المدقق قدرا كبيرا من البيانات أو المعلومات الحساسة للشركة لهذا من المهم الحفاظ على سريتها واحترام النظام الداخلي لها، .حيث لا يمكنه الكشف عن أي معلومات حساسة لأي طرف خارجي إلا إذا كانت ضرورية بموجب القانون مثل مصلحة الضرائب و علاوة على ذلك يجب أن يكون حذرا للغاية مع الوثائق ومختلف المعاملات الخاصة بالشركة و التي تشاركها معه.

ت. **المهارات والكفاءة :** يجب أن يكون المدقق قادرا ومستعدا في استراتيجيات التدقيق ، على سبيل المثال يجب أن يكون مؤهلا كمهني متخصص وأيضا كخبير ، يجب أن يكون على دراية بأحدث التغييرات والإعلانات والقواعد وما إلى ذلك وأن يطورها في حالة الحاجة إلى ذلك ، وعليه يمكنه متابعة الإعداد والتحضير لمواكبة منهجية المحاسبة والتدقيق الجديدة مثلا بعد تقديم ضريبة السلع والخدمات احتاج المدققين إلى تحديث رؤيتهم حول ما إذا كانت قوانين الضرائب قد تغيرت.

ث. **العمل الذي يؤديه الآخرون :** يمكن أن يكون حجم التدقيق في بعض الأحيان كبيرا، لذلك يمكن للمدقق الاستفادة من مساعديه وغيرهم ممن يعملون تحت قيادته فمهما كان الأمر سيظل المدقق مسؤولا تماما عن العمل الذي قام به هؤلاء الأفراد الذين يعملون لديه، لهذا يجب مراقبة أعمالهم بحذر ويقوم بتدقيقه ليضمن دقة هذا العمل الذي يقوم به من خلال التقرير النهائي الذي يقدمه.[1]

[1]Rick Hayes , Roger Dassen and others, Book of " PRINCIPLES OF AUDITING An Introduction to International Standards on Auditing ", https://kelasunggulanb2016.files.wordpress.com/2018/05/e-book-audit-rick-hayes-roger-dassen-arnold-schilder-and-philip-wallage-principles-of-auditing-an-introduction-to-international-standards-on-auditing-prentice-hall-2004.pdf, 10/02/2023

Page 05 .

ج. **التوثيق:** في كثير من الأحيان ، يحتفظ الفاحص بتقرير التدقيق ، وخطة مراجعة أو تدقيق ووثيقة تقييم أو ملف التدقيق ،حيث من المهم أن يتتبع المدقق التقارير المهمة لأعمال المراجعة الخاصة به لأنها دليل على العمل الذي أنجزه و أيضا استخدام الأطراف التابعة والمهتمة بالشركة هذه التقارير والسجلات باعتبارها المنتوج النهائي لمهامه.

ح. **التخطيط :** تسمح خطة المراجعة أو التدقيق للمدقق بترتيب عمله وتمكنه من أن يكون أكثر كفاءة ومثالية،و كل خطة مراجعة مميزة تتجسد من خلال نوع الارتباط، نوع العمل الذي تقود إليه ، ومدى إمكانية التدقيق، بالإضافة إلى فحص نظام الرقابة الداخلي الذي تعتبر من أولى مهامه.

خ. **أدلة التدقيق :** يجب على المدقق جمع أدلة كافية لمساعدته في تقييمه الأخير.ويتم الانتهاء من هذه المجموعة المتنوعة من هذه الأدلة من خلال أنظمة موضوعية وفعالة ، بحث هناك نوعان لهذه الأدلة داخلي وخارجي و أدلة الإثبات الخارجية هي التي يمكن الاعتماد عليها بشكل أكبر.

د. **النظم المحاسبية والرقابة الداخلية :** يحتاج المدقق الخارجي إلى التأكد من أن سجلات المؤسسة دقيقة وأن تعكس الصورة الصحيحة والمعقولة للوضع المالي لها ،مثالا على ذلك يجب عليه أن يضمن تسجيل جميع البيانات المادية في السجلات المحاسبية ،و يعد اختبار إطار عمل عناصر نظام الرقابة الداخلية أمرا هاما بحكم سهولة مهامه التي يقوم بها فيما بعد.

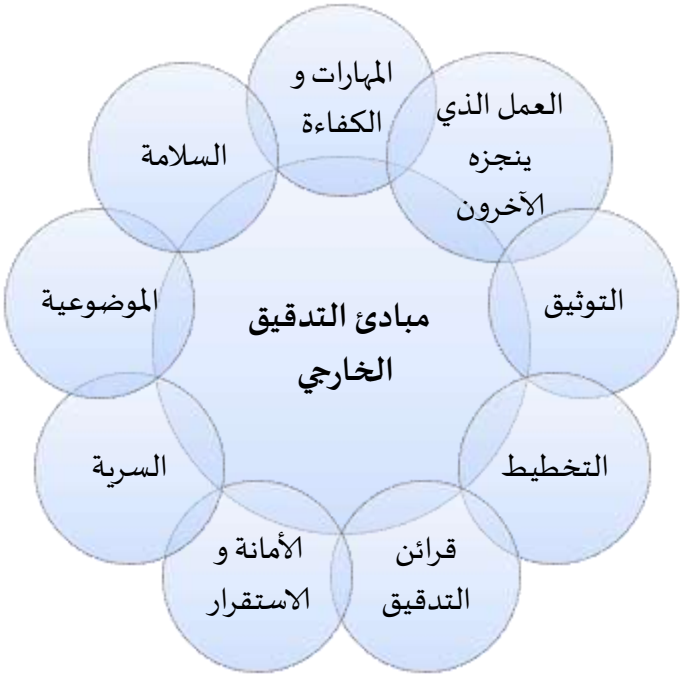
ذ. **رأي المدقق وإعداد التقارير:** بعد أن يجمع المدقق كل الأدلة ، يجب عليه الآن تشكيل وجهة نظره أو رأي محايد و فني بناء على المعايير الأساسية التالية :

- تم تطبيق جميع المبادئ المعمول بها لمسك الدفاتر باستمرار؛
- تتوافق تقارير الميزانية مع جميع الإرشادات والمتطلبات القانونية الأساسية؛
- تم الكشف عن جميع البيانات المادية .[1]

[1] Rick Hayes , Roger Dassen and others, Book of " PRINCIPLES OF AUDITING An Introduction to International Standards on Auditing , مرجع سابق, page 06

و بأسلوب آخر يمكن تلخيص هذه المبادئ وفق للشكل الآتي :

الشكل رقم (I – 1) : مبادئ التدقيق الخارجي



المرجع : https://byjus.com/commerce/principles-of-auditing/ ، 2023/02/10

- **المبحث الثاني : مفاهيم حول محافظ الحسابات**

✓ **المطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات و مسؤولياته**

1. تعريف محافظ الحسابات

حسب قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 : تنص المادة 22 من هذا القانون أنه يُعد محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمها الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات شركات و هيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[1]

حسب القانون التجاري : بحيث عرف محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 04 أنه تعين الجمعية العامة العادلة للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على الجدول الوطني ، و تتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير التحقق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة و في مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها ، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو المجلس المديرين، حسب الحالة و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين وحول الوضعية المالية للشركة و حساباتها.[2]

و بأسلوب آخر يمكن تعريف محافظ الحسابات أو المدقق الخارجي على أنه : ذلك الشخص المؤهل و المستقل و المجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية و تقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته و على سبيل المثال مدقق حسابات شركات المساهمة العامة و الذي يقدم تقريره إلى الهيئة العامة التي عينته كما في المملكة الأردنية الهاشمية أو إلى مجلس الإدارة و المساهمون كما في بعض البلدان الأخرى .[3]

---

[1] قانون 10-01 ، مادة 22 ، 29يونيو2010 ، متضمن مهن خبير محاسب محافظ الحسابات و محاسب معتمد ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد42 ، 11يونيو 2010 ، ص 07 ، https://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2010/A2010042.pdf ، 2023/02/13 .

[2] القانون التجاري ، مادة 715 مكرر 04 ، سنة 2007 ، القسم السابع متضمن مراقبة شركات المساهمة ، ص 188 ، https://www.joradp.dz/TRV/ACom.pdf ، 2023/02/13 .

[3] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2004 ،ص

ومنه حسب التعاريف السابقة يمكن استخلاص مفهوم شامل لمحافظ الحسابات كما يلي :

" شخص مهني مؤهل علميا وعمليا مستقل ويكون من خارج المؤسسة الغاية منه إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية القوائم المالية والدفاتر حيث يتمتع بالاستقلالية التامة كما أن عمله المتمثل في محافظة الحسابات ينصب على الجانب المحاسبي والمالي و يقوم بتدقيق نظام الرقابة داخل المؤسسة و مختلف السجلات المحاسبية تدقيقا انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي ، والتعبير عن الوضع الحقيقي للمؤسسة عبر مختلف الأدلة التي يجمعها و تدعم رأيه في تقرير يُجسد فيه مختلف المهام التي قام بها يقدم للأطراف المعنية ويتقاضى أتعاب ما قام به" .

كما أن لمحافظ الحسابات عدة خصائص يجب أن يتمتع بها من أجل ممارسة مهامه بكل شفافية و تعكس شخصيته كما هو مبين في الشكل الموالي :

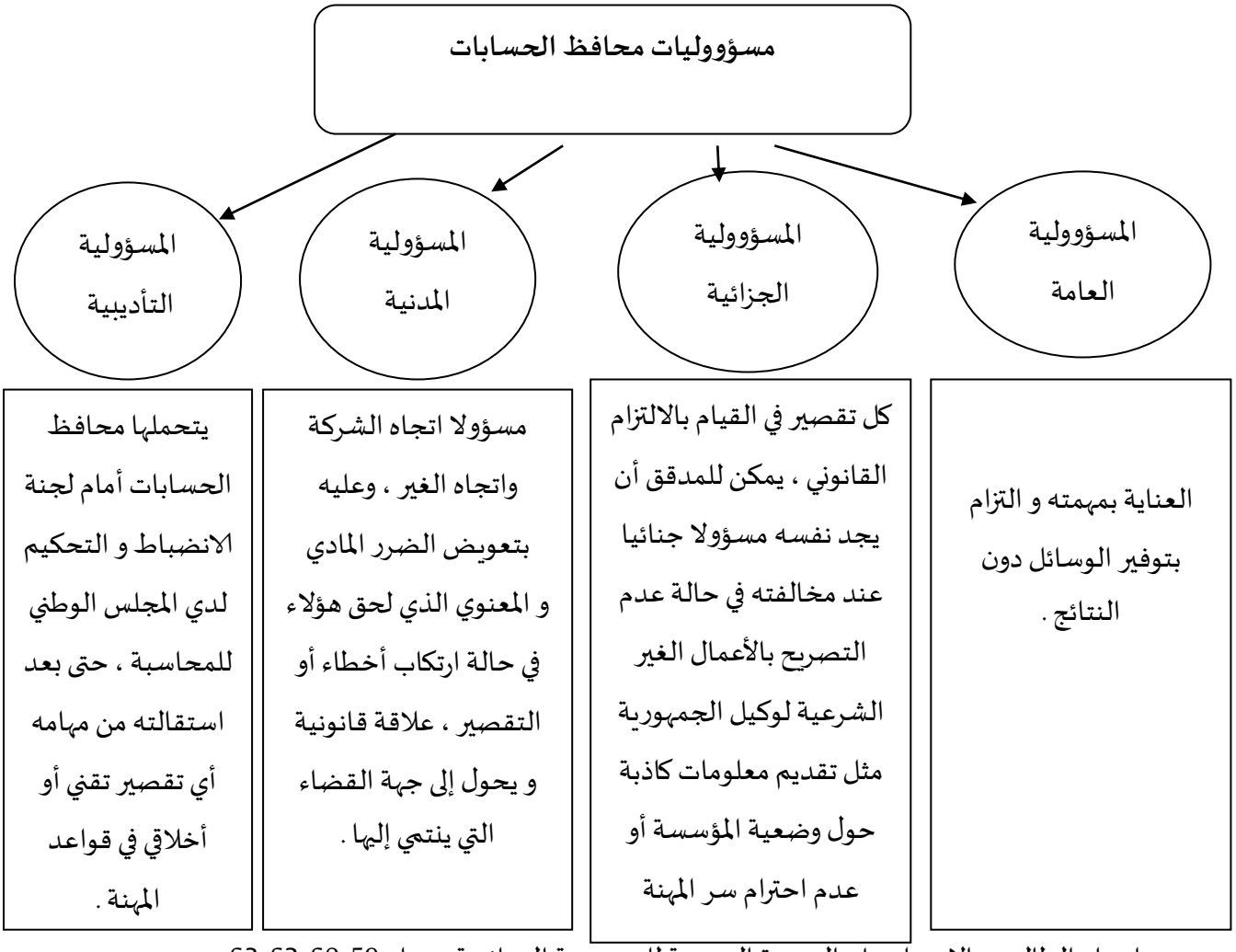
الشكل رقم (I – 2): خصائص محافظ الحسابات

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على : بسمة هالة ، ربحة عميرات ، أهمية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة ، مذكر ماستر تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، ورقلة ، جامعة قاصدي مرباح ، 2019 ، https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/handle/123456789/22417 ، 2023/02/13 ، ص04،05،06

2. مسؤوليات محافظ الحسابات :

حيث و طبقا للمادة 61 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب ،عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، حيث يعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون ، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و أنه أبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات ، و إن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها و في حالة معاينة مخالفة ، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة .[1]

الشكل رقم (I – 3) : مسؤوليات محافظ الحسابات



المرجع : من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مواد 59،60،62،63 .مرجع سابق ، ص09،10 .

[1] قانون 10-01 ، مادة 61 ، 29يونيو2010 ، مرجع سابق ، ص 10 .

و يمكن تقسيم مسؤولية محافظ الحسابات أيضا إلى قسمين أساسين : مسؤولية قانونية (مدنية وجزائية) ومسؤولية مهنية :

أ. **المسؤولية القانونية :** نظرا للدور الحساس الذي يلعبه المدقق ، بات من الضروري تقنين مسؤوليته وتنقسم بدورها إلى :

المسؤولية المدنية : حيث تنص المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري ، و المادة 45 من القانون رقم 08/91 :

" محافظو الحسابات يعدون مسؤولون مسؤولية مدنية اتجاه الشركة موضوع المراقبة أو الهيئة ، عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم، و يتحملون بالتضامن سواء اتجاه الشركة أو الهيئة أو اتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام المادة ، و لا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس الإدارة حسب الحالة ، إلى أن يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها " . و بالتالي فحص المادة يشير أن المدقق مسؤول اتجاه طرفين ، الطرف الأول هو المؤسسة فهو مسؤوول عن أي تقصير في أداء مهمته ، تقديم معلومات غير كافية في التقرير أو عدم الكشف عن المخالفات للجمعية العامة ، أما الطرف الثاني فهم الغير (مساهمين ،بنوك، إدارة الضرائب ، .....الخ) و كل المتضررين.

المسؤولية الجزائية : ويقصد بالجزائية العقابية أو الجنائية ،حيث تنص المادة 52 من القانون 91-08 على ما يلي : " يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية اتجاه كل تقصير في القيام بالالتزام القانوني " . فالمدقق يمكن أن يكون هو المسؤول الأول عن الخطأ أو متواطئ ففي الحالة الأولى يكون المدقق مسؤول مسؤولية جزائية عند قيامه بالمخالفات التي نص عليها القانون التجاري وهي :

- الممارسة الغير القانونية و عدم احترام شفافية المهنة : و هو ما نصت عليه المادة 54 من القانون 91-08
- القبول عمدا أو الممارسة أو الاحتفاظ بوظائف المدقق بالرغم من عدم الملائمات القانونية حسب المادة 829 من القانون التجاري ؛
- عدم احترام مبدأ الاستقلالية و ممارسة مهنة التدقيق في الحالات التي لا تجوز (المادة 717 مكرر 6 من القانون التجاري) ؛[1]

[1] خالد مسيف ، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيقISA ، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة و تدقيق ، بسكرة ، جامعة محمد خيضر ، 2017 ، http://thesis.univ-biskra.dz/3789/1/ ، 2023/02/13 ، ص 51،52 .

- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة حسب المادة 830 من القانون التجاري؛
- إخفاء السر المهني حسب المادة 830 من القانون التجاري ؛
- عدم الكشف إلى وكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها ، حسب المادة 830 من القانون التجاري .

ب. **المسؤولية المهنية :**

حيث أنها لا تقل أهمية ،فإن كانت المسؤولية القانونية أو بما تعرف بالقضائية تهدد محافظ الحسابات في حال ارتكابه خطأ فادح بالسجن والغرامات المالية ، فإن المسؤولية المهنية تتوعده بالتوقيف المؤقت أو الشطب الكلي من جدول قائمة المهنيين.

و تنص المادة 53 من القانون 91-08 على المسؤولية التأديبية للمدقق اتجاه المنظمة الوطنية التي يمكن أن تترتب عن مخالفته أو تقصيره في القواعد المهنية و التي يمكن حصرها في :

- مخالفة القواعد و التنظيمات المهنية ؛
- الإهمال المهني؛
- السلوك المخالف لشرف المهن.[1]

✓ **المطلب الثاني : الإجراءات المالية و القانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات**

و ذلك حسب الجدول الموالي والذي سنقوم بشرح كل عنصر يتضمنه :

جدول رقم (I – 2) : الإجراءات المالية و القانونية لمحافظ الحسابات

الإجراءات القانونية	الإجراءات المالية
← شروط تعيين محافظ الحسابات ← كيفية تعيين محافظ الحسابات	← أتعاب محافظ الحسابات ← إنهاء مهام محافظ الحسابات

المرجع : من إعداد الطالبين .

[1] خالد مسيف ، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيقISA ، مرجع سابق ، ص 52

1. **الإجراءات القانونية :**

أ. **شروط تعيين محافظ الحسابات :**

ينص القانون الجزائري على أنه يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس ولحسابه الخاص مهنة محافظ الحسابات ، إذا توافرت فيه الشروط المحددة في نصوص القانون كما يلي :

- أن يكون جزائري الجنسية ؛
- حائز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات (أو أي شهادة معترف بمعادلتها) تمنح الشهادة الوطنية لمحافظ الحسابات من معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب الذي أنشأ بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012 التابع للوزير المكلف بالمالية ،أو من المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية الليسانس أو أكثر في الاختصاصات التالية : المحاسبة ، المحاسبة و المالية ، المالية ، التدقيق ؛
- أن يتمتع بكل حقوقه المدنية و السياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة ؛
- يتم اعتماده من طرف الوزير المكلف بالمالية و هذا عن طريق إرسال طلب الاعتماد من قبل المترشح إلى المجلس الوطني للمحاسبة (رسالة) مرفقا بالوثائق التالية : شهادة الجنسية الجزائرية ، مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12 ، مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 03 . **أما في حالة كون الطالب ذو شخصية معنوية يشترط عليه الطلب مع بعض الوثائق المبينة كالآتي :** نسخة من التصريح بالاكتتاب و إيداع رأس مال الشركة قيد التكوين ، نسخة من مشروع القانون الأساسي الذي يعده الموثق المكلف بتحرير العقد ، نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الاعتماد .

بعدها يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بالتحقق المادي للوثائق و يمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخا و مرقما وموقعا ، و في حالة الملفات الغير الكاملة ترد إلى مرسليها و تمرر الملفات المقبولة شكليا إلى لجنة الاعتماد التي [1]

[1] سيف الدين بلخرشوش ، محافظ الحسابات و دوره في تعزيز جودة و مصداقية الكشوف المالية ، مذكرة ماستر تخصص محاسبة و تدقيق ، أم البواقي ، جامعة العربي بن المهيدي ،2019 ، https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&url=http://bib.univ-oeb.dz:8080/jspui/bitstream/123456789/8510/1 ، 2023/02/15 ، ص 19،20،21 .

بدورها تقوم بمطابقة الملفات المقبولة للأحكام سابقة الذكر ويُحرر محضر يبين آراء اللجنة من قبول أو رفض ترسل اللجنة عن طريقة أمانة المجلس الوطني للمحاسبة محضر الاجتماع مرفقا بالاعتمادات قصد إمضاءها من طرف وزير المالية ، أما بالنسبة للمترشحين طالبي الاعتماد يبلغهم المجلس قراره (رفض أو قبول) في أجل أربعة أشهر ، حيث يحق للمترشح تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع المعمول به و هذا في حالتي الرفض أو عدم التبليغ .

- يمنح الاعتماد في نسخة واحدة مقابل مخالصة ؛
- يحدد المجلس الوطني للمحاسبة في أول جانفي من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف وزير المالية ،ويكون التسجيل بالجداول بتقديم ملف يتضمن ما يلي : نسخة مصادق عليها من الاعتماد ، شهادة الجنسية الجزائرية ، مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12 ، نسخة مصادق عليها مطابقة للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة ، مستخرج من صحيفة السوابق القضائية ، نسخة مصادق عليها من عقد ملكية أو عقد الإيجار للمقر ، النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشد على وجود المحل المهني و الشروط المادية لممارسة المهنة . **أما في حالة كون الشخص المعنوي الذي يكون الملف كالآتي :** نسخة مصادق عليها من الاعتماد ، نسخة من الاعتماد لكل شريك يفرض اعتماده ، نسخة من التصريح بالاكتتاب و دفع رأس مال الشركة قيد التكوين ، نسخة من مشروع القانون الأساسي الذي يعده الموثق المكلف بتحرير العقد نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص المعنوي في الجدول ، النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني و الشروط المادية لممارسة المهنة، نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين لكل شريك،ست صور شمسية ذات خلفية بيضاء لكل شريك ؛ [1]
- بعد اعتماده و تسجيله في الجداول يؤدي اليمين المحدد كما في القانون : " أقسم بالله العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف و الله على ما أقول شهيد ، هنا يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام سارية المفعول أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمكان تواجد المكتب و ذكر الشركاء في حالة الشخص المعنوي ؛[2]

[1] سيف الدين بلخرشوش ، محافظ الحسابات و دوره في تعزيز جودة و مصداقية الكشوف المالية ، مرجع سابق ، ص 21،22 .

[2] قانون 10-01 ، مادة06 ، 29يونيو2010 ، مرجع سابق ، ص05 .

- بعد شهرين لابد من إرسال نسخة مصادق عليها من شهادة الوجود G8 التي تسلمها مفتشية الضرائب لمقر ممارسة المهنة و كذلك نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين مع ست صور شمسية ذات خلفية بيضاء وتصريح شرفي بعدم تقاضي أي أجر تحت أي صفة كانت ،إضافة إلى وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة مهنة التدقيق ، **و في حالة كون الشخص معنوي لابد من إرسال الوثائق التالية :** نسخة مصادق عليها من القوانين الأساسية نسخة مصادق عليها من بطاقة القيد الجبائي و الرقم التعريفي الإحصائي ، وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء ؛
- بعد التسجيل سواء تعلق الأمر بشخص طبيعي أو معنوي تمنح له بطاقة مهنية تحمل الاسم و اللقب أو عنوان الشركة والمهنة أو المهن التي رخص لها بممارستها .

و بالتالي هنا يكون قد استوفى كل الإجراءات القانونية و يصبح بإمكانه مزاولة المهنة .[1]

ب. **كيفية تعيين محافظ الحسابات :**

تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات ، بعد موافقته كتابية ، و على أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ،حيث تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ، ولا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات

ا. **قبول العهدة أو المهمة :**

على محافظ الحسابات ، و قبل الدخول في العمل التأكد من :

- سلامة تعيينه و أنه لم يقع في حالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القوانين و التنظيمات لاسيما مادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري ، و المواد 64 ،65 ،66 و 67 من القانون 10-01 المتضمن مهن خبير محاسب محافظ حسابات و محاسب معتمد ؛[2]

[1] سيف الدين بلخرشوش ، محافظ الحسابات و دوره في تعزيز جودة و مصداقية الكشوف المالية ، مرجع سابق ،ص22،23 .

[2] رشيد سفاحلو ، عاشور كتوش ، مهام و تقارير محافظ الحسابات في الجزائر ، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 01 ، العدد 16 ، عين الدفلى ، 2017 ، https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/296/8/1/55854، 2023/02/16، ص87 .

- الحصول على القائمة الحالية لمتصرفين ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركة محل المراجعة و للشركات الحليفة ، و كذا قائمة الشركاء مقدمي الحصص العينية إن وجدوا ؛
- إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من الشركة و من الزميل بأن العزل لم يكن مبالغا فيه؛
- إذا كان سيعوض زميلا استقال من المهمة ، عليه الحصول من الشركة أسباب استقالته؛
- إذا كان سيعوض زميلا رفضت الشركة تجديد عهدته ، عليه الاتصال به و معرفة أسباب الرفض؛
- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه ؛
- التأكد كذلك من أنه سيؤدي مهمته بكل استقلالية خاصة اتجاه مسيري الشركة .

و بعد مراعاة العنايات المهنية السابقة و قبوله للمهمة على محافظ الحسابات :

- التأكد من انتظام تعيينه حسب الحالة ، من طرف الجمعية العامة العادية أو من طرف الجمعية التأسيسية ؛
- إذا كان حاضرا في الجمعية التأسيسية التي عينته يمضي القانون التأسيسي للشركة ؛
- إذا تم تعيينه من طرف الجمعية العامة العادية و كان حاضر فيها ، يمضي محضرا اجتماعيا مع عبارة قبول المهمة و إن لم يكن حاضرا يعلن للشركة عن قبوله كتابيا برسالة قبول المهمة ؛
- التصريح كتابيا ، مهما كان نوع تعيينه انه لم يقع في أية حالة التنافي والموانع القانونية والتنظيمية ؛
- إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بالمجلس الوطني للمحاسبة بتعيينه عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوما ؛
- تذكير مسؤولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم ؛
- تحديد مدى وكيفية أداء المهمة الرقابية القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه (مسؤولية المهمة ، المتدخلون، معايير العمل التي تستعمل فترات التدخل و المدد الزمنية القانونية الواجب احترامها ، الآجال القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب)
- عليه الاتصال بمحافظ الحسابات السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في انجاز مهمته (على الزميل السابق ، طبقا لمبدأ التضامن بين زملاء المهنة أن يسهل مهمة الزميل الذي يليه)[1]

[1] رشيد سفاحلو ، عاشور كتوش ، مهام و تقارير محافظ الحسابات في الجزائر ، مرجع سابق ، ص87،88 .

و في حالة عدم قبول العهدة أو المهمة حيث أن محافظ الحسابات قد وقع في حالات التنافي أو الموانع القانونية و التنظيمية ، عليه أن يعلم الشركة بعدم إمكانيته القانونية قبول العهدة (رفض مبرر) برسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوم ابتداء من تاريخ تلقيه العهدة أو علمه بها ،حيث إذا رفض محافظ الحسابات رغم عدم وجوده في حالات التنافي عليه القيام بنفس الإجراء المذكور سابقا ، وإذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه ، عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض العهدة أو المهمة .

II. **ملفات العمل :**

حيث أن مهمة محافظ الحسابات تفرض عليه مسك ملفين أساسين و مهمين للعنايات اللازمة ويسمحان لمحافظ الحسابات بما يلي :

- هيكلة مهمة المراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية لإدلاء برأي مدعم حول الحسابات السنوية التي يفحصها ؛
- وجود مستمر لبطارية معلومات دائمة حول المؤسسة محل المراجعة خلال كل مدة العهدة و خلال مدة تجديدها إن تم ذلك ؛
- الاحتفاظ و التقديم عن الضرورة ، دليل على الأعمال المنجزة ، والعنايات والوسائل المستعملة للوصول إلى تكوين رأي حول درجة انتظام و صدق الحسابات السنوية ؛
- أن يكون مسلكه مطابق لمعايير الأداء المهني المقبولة على المستوى الجهوي والدولي ؛
- الإشراف على الأعمال المنجزة من طرف مساعديه .[1]

و يتمثل هذين الملفين في الملف الدائم و الملف السنوي و الذي سنذكر محتواهما الرئيسي في الجدول الموالي الذي يبين أهم ما يأتي في مسك هذين الملفين من طرف محافظ الحسابات :

[1] رشيد سفاحلو ، عاشور كتوش ، مهام و تقارير محافظ الحسابات في الجزائر ، مرجع سابق ، ص88 .

الجدول رقم (I – 3) : المحتوى الرئيسي لملفات عمل محافظ الحسابات

الملف الدائم :	الملف السنوي :
عموميات حول الشركة محل المراجعة معلومات محاسبية و مالية معلومات قانونية جبائية و اجتماعية معلومات حول المعلوماتية	تنظيم و تخطيط المهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية مراقبة الحسابات السنوية وثائق عامة .

المرجع : من إعداد الطالبين بالاعتماد على : رشيد سفاحلو ، عاشور كتوش ، مهام و تقارير محافظ الحسابات في الجزائر ، مرجع سابق ،ص 89 ، 90 .

III. الاحتفاظ بملفات العمل :

الطابع السري للمعلومات الموجودة في ملفات العمل تلزم محافظ الحسابات على إبقاءها كذلك سواء داخل أو خارج مكتبه ، و هذا طبقا لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات ، كما يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة .[1]

2. الإجراءات المالية :

أ. أتعاب محافظ الحسابات :

المادة 45 من القانون رقم 91 -08 حددت بصفة دقيقة أتعاب محافظ الحسابات حيث جاء فيها : " تحدد الجمعية العامة للمساهمين بالاتفاق مع محافظي الحسابات أتعاب محافظي الحسابات طبقا للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية في إطار التشريع المعمول به ، ولا يمكن أن يتلقى محافظي الحسابات فضلا على الأتعاب أي أجر أو امتياز تحت أي شكل كان " ، و من هذا المنطلق تم وضع جدول أتعاب يسهل عملية حسابها بناءا على مؤشرات و معايير هي :

- المجموع الإجمالي للميزانية بدون تخفيض الاهتلاكات والمؤونات؛[2]

[1] رشيد سفاحلو ، عاشور كتوش ، مهام و تقارير محافظ الحسابات في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 90 .

[2] حسام الدين شاشوة ، دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات ، مذكرة ماستر تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ،المسيلة جامعة محمد بوضياف ، 2021، http://dspace.univ-msila.dz:8080//xmlui/handle/123456789/26134 ، 2023/02/16 ،ص 14 .

- مجموع الإيرادات المسجلة في الصنف (7) باستثناء حسابات التحويل حساب (75و78) إلا أنه لا يمكن تطبيق جدول الأتعاب هذا لدى المؤسسات التي يفوق مجموع ميزانيتها 00, 000 000 10 دج حسب القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات جاء في مادته رقم 2 ما يلي :

" يتقاضى محافظو الحسابات أتعاب عن الأعمال التي ينجزونها خلال السنة المالية ، في إطار مهامهم العادة و مع احترام العينات المهنية "، و تدفع أتعاب محافظ الحسابات عن مهامه العادية بناءا على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي :

- 30 % عند بداية الأعمال ؛
- 20 % بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة ؛
- 30 % عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات؛
- 20 % بعد اجتماع الجمعية العامة العادية .

المصاريف التي ينفقها محافظو الحسابات ، في إطار مهامهم كما تقتضيها العناية المهنية وبرنامج العمل :

- ترد مصاريف النقل ، بناءا على تقييم الأوراق الثبوتية وفي حالة استعمال السيارة الشخصية ترد هذه المصاريف على أساس تعويض كيلومتري قدره 03 دج عن الكيلومتر الواحد ؛
- مصاريف الإيواء والإطعام حين لا تستطيع المؤسسة توفيرها بوسائلها الخاصة ترد بناءا على تقديم بيانات النفقات مدعمة بالوثائق الثبوتية المطابقة ؛
- 1500 دج على الأكثر في اليوم عن الشخص الواحد ؛
- 80 % من مجموع الساعات المخصصة .

لا تدفع المصاريف المذكورة أعلاه إلا في الحالات التي يبررها قانونا بعد المسافة التي تبعد أكثر من 50 كلم عن مراكز المراقبة أو مقر محافظ الحسابات .[1]

[1] حسام الدين شاشوة ، دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات ، مرجع سابق ، ص14،15 .

ب. **إنهاء مهام محافظ الحسابات :**

لقد نص المشرع الجزائري سواء في القانون التجاري و في القانون المتعلق بمهن خبير محاسب محافظ حسابات و محاسب معتمد ، على أسباب مختلفة يتوقف عندها انتهاء مهام محافظ الحسابات ،فقد تكون بانتهاء المدة التي حددها المشرع له ، كما تنتهي أيضا إذا تحقق مانع قانوني أو مادي يحول بينه و بين أداء مهامه اتجاه الشركة و قد تقدم الشركة على عزل محافظ الحسابات قبل انتهاء المدة المقررة له أو يبادر بنفسه إلى تقديم استقالته :

أولا : انتهاء المدة القانونية : كما سبق الإشارة إليه في السابق ،أن طرق تعيين محافظ الحسابات يمكن أن تكتسي عدة حلول متنوعة و هذا ما يؤثر تأثيرا مباشرا على مدة العهدة حيث تختلف إذا كان التعيين من قبل الجمعية العامة العادية، أو من قبل الجمعية العامة التأسيسية أو إن تم التعيين من قبل القضاء ، حيث أن المدة القانونية التي يباشر فيها محافظ الحسابات مهامه تحدد بثلاث سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة ، وتنتهي المدة بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة ، لكن لا يجوز إعادة تعيين محافظ الحسابات نفسه لعهدة ثالثة متتالية إلا بعد مرور عهدة فاصلة طبقا للمادة 27 من القانون 10-01 المذكور سابقا ، أما إذا تم تعيين محافظ الحسابات ليستخلف محافظ حسابات آخر فإنه يبقى يمارس مهامه إلى غاية انتهاء المدة المتبقية للمحافظ الذي استخلفه.

ثانيا : الوفاة أو الاستقالة أو شطبه أو إيقافه : في الواقع الوفاة تضع نهاية لكل العلاقات المبينة على الاعتبار الشخصي، و منها علاقة محافظ الحسابات بالشركة التي تخضع لرقابته ، فالجمعية العامة حين تعين محافظ للحسابات فإن هذا الاختيار مبني على اعتبار الثقة في المحافظ و أمانته و كفاءته ، كما تنتهي أيضا مهام محافظ الحسابات إذا كان شخصا اعتباريا بانقضاء الشخص المعنوي، كانحلال الشركة المدنية المهنية أو الشركة التجارية التي تتخصص في مهنة محافظة الحسابات ، أما بالنسبة للاستقالة فيمكن لمحافظ الحسابات حسب التشريعات أن يستقيل من وظيفته لدى الهيئة التي يراقبها شريطة أن يختار الوقت المناسب ، وألا يكون الدافع للاستقالة مجرد الإضرار بالشركة أو التخلص من التزاماته القانونية بحيث نص المشرع الجزائري على ألا تكون لسبب من شانه يضر بالهيئة محل التدقيق، بحيث يلتزم محافظ الحسابات بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر و أن يقدم تقريرا على المراقبات و الإثباتات الحاصلة طبقا للمادة 38 من القانون 10-01 [1]

[1] الأمين إيلول، عبد القادر سالمي ، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري ، مذكرة ماستر تخصص قانون الأعمال ، ورقلة جامعة قاصدي مرباح ، 2019 ، https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/bitstream/123456789/21968/1/ailollamin-salmiabdkader.pdf.pdf ، 2023/02/16 ، ص 17،18 .

والأمر سيان إذا تم شطب محافظ الحسابات أو تم إيقافه لأن هذا يضر بمصلحة الشركة ولا يسعها الانتظار و بالتالي عليها إيجاد البديل في أقرب وقت ممكن،وهذا ما نصت عليه المادة 76 من القانون 10-01 .

ثالثا : عزل محافظ الحسابات : حيث أن المشرع أخذ كل احتياطاته بشأن إجراءات أو قرارات يمكن اتخاذها بشأن محافظ الحسابات واضعا نصب عينه المركز القانوني الخاص الذي يشغله داخل الشركة وما يمكن أن يثيره هذا المركز الرقابي من حساسية من ناحية الشركة التي يتولى الرقابة عليها ،أو حتى من طرف أجهزتها والقائمين بإدارتها ، و من ذلك ما تعلق بالعزل ، بحيث ما منح إمكانية إنهاء مهام محافظ الحسابات قبل الانتهاء العادي لمدة مهامه ، وذلك من طرف المحكمة التجارية التي يقع في دائرة اختصاصها المقر الاجتماعي للشركة ، ولا يحدث ذلك إلا بتقديم طلب بهذا الغرض من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو الجمعية العامة أو من مساهم أو أكثر يمثلون 10 % من رأسمال الشركة ، ولا يمكن تقديم هذا الطلب إلا في حالة حدوث خطأ أو حصول مانع يحول دون ممارسة المحافظ وظيفته بكل استقلالية و حيادية .

رابعا : رد محافظ الحسابات : باعتبار محافظ الحسابات مكلف بمهمة جوهرية داخل الشركة بمراقبة وضعيتها المالية ، فقد يعمل المساهمون أصحاب الأغلبية بسوء نية إلى تعيين من يخدم مصلحتهم الشخصية على حساب مصلحة الشركة و مصلحة الأقلية من المساهمين ، وعلى هذا الأساس منح المشرع الحق في رد محافظ الحسابات المعين لمساهم أو عدة مساهمين أن يطالبوا العدالة و بناءا على سبب مبرر للرفض ، فإذا ما توافر السبب المشروع لرد محافظ الحسابات توجب اللجوء إلى القضاء للمطالبة بذلك و طبعا من الهيآت المسموح لها قانونا بذلك .[1]

[1] الأمين إيلول، عبد القادر سالمي ، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري ، مرجع سابق ، ص19،20،21 .

✓ **المطلب الثالث : المعايير التي تحكم أداء مهنة محافظ الحسابات**

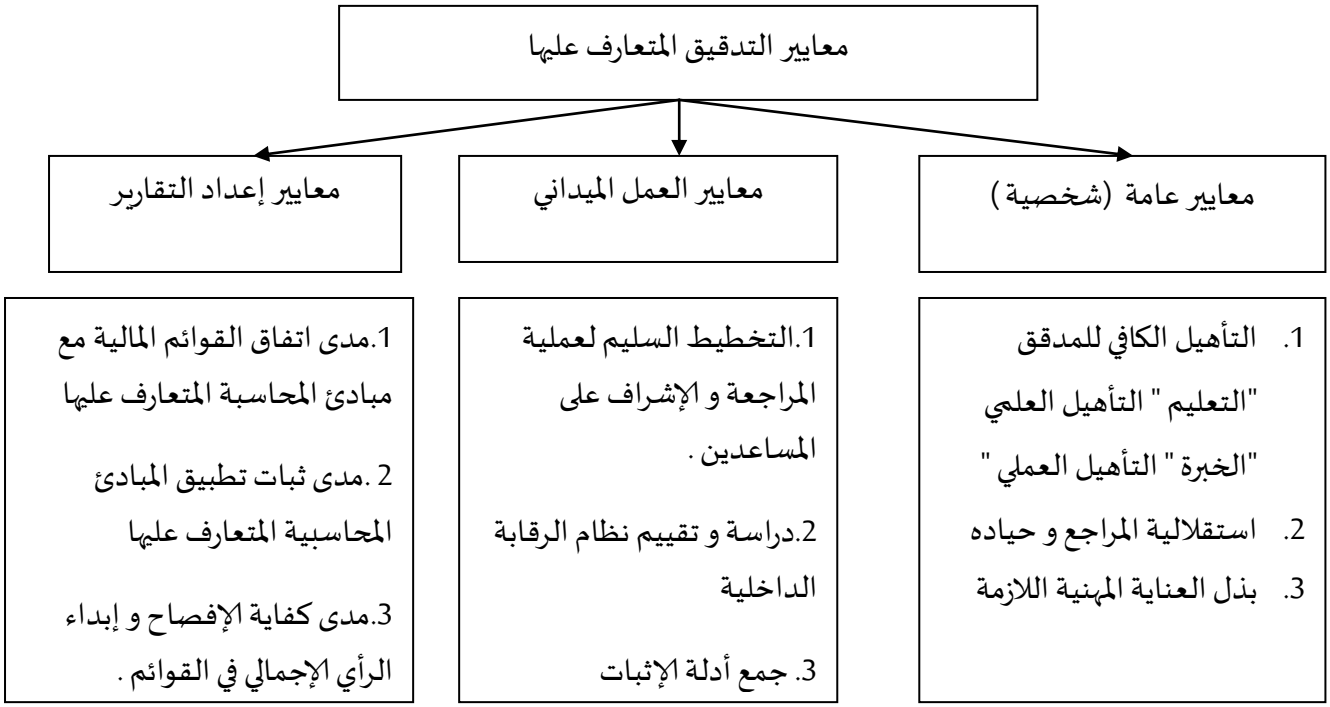
للتدقيق أهمية بالغة في الشركات ، لهذا ظهرت الحاجة لإعداد معايير لمهنة محافظ الحسابات وذلك بسبب اختلاف الممارسات بين المدققين ما دفع عدة هيئات سواء محلية أو خارجية التحرك لوضعها، وللإشارة إليها قمنا بتحديد ما يلي :

← معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAS) ؛
← معايير التدقيق الدولة (ISA) ؛
← معايير التدقيق الجزائرية (NAA) ؛
← أخلاقيات المهنة .

1. معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAS) :

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين AICPA بواسطة مجلس معايير التدقيق ASB سنة 1947 قائمة بتسع معايير للتدقيق ، و في سنة 1954 أضاف المعيار العاشر و هي نفس المعايير التي تتبعها الجزائر ، حيث تم تقسيمها إلى ثلاثة أبواب يمكن تلخصها في الشكل الآتي :[1]

الشكل رقم (I – 4) : معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: خالد مسيف ، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيقISA ، مرجع سابق ،ص44 .

[1] خالد مسيف ، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيقISA ، مرجع سابق ،ص 43 .

حيث تضمنت هذه المجموعات **عشر معايير** نوضحها بإيجاز فيما يلي :

أ. **المعايير الشخصية (عامة)** : و توصف هذه المجموعة بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير،كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق الخارجي ، وتتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير :

المعيار الأول : يجب أن يتم أداء التدقيق بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب و تتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدقق أو كمدققين يشمل ما يلي : التأهيل العلمي أو الدراسي التأهيل العملي أو الخبرة المهنية ، و الربط بينهما ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء جداول تتضمن جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين و جدول المحاسبين و المدققين و جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين .

المعيار الثاني : يجب أن تتوافر في المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل العمل الاستقلال في الاتجاه الذهني و يتضمن هذا المعيار ثلاثة أبعاد كما يلي : إعداد برنامج التدقيق ، و التحقق (الفحص) ، و إعداد التقرير .

المعيار الثالث : يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء التدقيق و إعداد التقرير .

ب. **معايير العمل الميداني** : و ترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق ، و الإجراءات الفنية كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، و من ثم تحديد حجم الاختبارات ، و تتضمن هذه المجموعة أيضا ثلاثة معايير هي :

المعيار الرابع : يجب أن يتم تخطيط العمل و تخصيص المهام على المساعدين و الإشراف عليهم على نحو ملائم ويرتكز هذا المعيار عموما على عنصر الوقت من حيث توقيت تعيين المدقق الخارجي ، وتوقيت القيام بالتدقيق وتوقيت تنفيذ إجراءات التدقيق .

المعيار الخامس : يجب التوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق و تحديد طبيعة و توقيت و مدى الاختبارات التي يجب القيام بها ، و يمكن للمدقق دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المنشأة بالوسائل التالية : الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية ، استخدام خرائط التدقيق لوصف نظام الرقابة الداخلية ، إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية . و بعد الدراسة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن نقاط الضعف/القوة في نظام الرقابة الداخلية ، والتوصيات المقترحة للمنشاة محل التدقيق ، ويترتب عن الدراسة السابقة إما توسيع/تضييق إجراءات التدقيق أو الاعتماد على أعمال المدققين الداخليين .[1]

[1] أحمد حلمي جمعة ، "المدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق " ، الطبعة الثانية ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الأردن "عمان "، 2011 ، ص53،54،55 .

المعيار السادس : يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في البيانات المالية محل التدقيق .

ت. معايير التقرير (تقرير المدقق) : وترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي للمدقق وتشمل هذه المجموعة أربعة معايير كما يلي :

المعيار السابع : يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت البيانات المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما (USGAAP) ، و يمكن تبويبها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية : المجموعة الأولى : افتراضات وتشمل : الوحدة الاقتصادية ،الاستمرارية ، وحدة النقد، الدورية أما المجموعة الثانية : المبادئ وتشمل : التكلفة التاريخية ، الاعتراف بالإيراد ، المقابلة ، الإفصاح الكامل ، بينما تشمل المجموعة الثالثة : القيود و تشمل : التكلفة/المنفعة ، الأهمية النسبية ، ممارسات الصناعة ، التحفظ .

المعيار الثامن : يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية و بين الفترة السابقة عليها .

المعيار التاسع : ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير التدقيق ، يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيا .

المعيار العاشر: يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المدقق عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي ، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي حول القوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المدقق و إلى درجة مسؤوليته ، و بناءا على ذلك المعيار يمكن تقسيم استنتاج (رأي) المدقق إلى الأنواع الأربعة التالية : رأي غير متحفظ (مع فقرة تأكيد) ، رأي متحفظ (مقيد) ، رأي بالامتناع ، رأي عكسي /مخالف أو سلبي .

وعموما تمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث الضوابط والمقاييس التي يجب أن يلتزم المدقق بتطبيقها عند مباشرته لمهنته باعتبارها المعايير الأمريكية المقبولة قبولا عاما .[1]

[1] أحمد حلمي جمعة ، "المدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق " ، مرجع سابق ، ص 55 ، 56 .

2. معايير التدقيق الدولة (ISA) :

أُصدرت من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بحيث تهدف إلى مساعدة المدققين لتقديم قيمة مضافة لعملائهم من خلال تنفيذ مهام التدقيق المحاسبي و المالي و تعزيز الثقة في عمل المدققين ورفع جودة الخدمات المقدمة من قبلهم ، مبينة في الجدول التالي :

الجدول رقم (I – 4) : معايير التدقيق الدولية

معايير التدقيق الدولية ISA :		
الفئة :	**المعايير:**	**متناولها :**
299_200	ISA200 ,ISA210 ,ISA220,ISA230 ISA240,ISA250,ISA260,ISA265 ISA299	تتناول هذه المعايير المسؤوليات الأساسية للمدقق الخارجي بما في ذلك الأمور المتعلقة بجودة أعمال التدقيق و الاتفاق مع العملاء و التواصل مع الإدارة و الإجراءات اللازمة بشأن شبهات الاحتيال .
330_300	ISA300,ISA315 ,ISA320,ISA330	تتناول هذه المعايير المسؤوليات الأساسية للمدقق الخارجي فيما يتعلق بإجراءات التخطيط للمهام الرقابية وإعداد برنامج الرقابة .
450_402	ISA402,ISA450	تتناول هذه المعايير بعض الاعتبارات الخاصة الواجب مراعاتها من قبل المدقق الخارجي .
580_500	ISA500,ISA501,ISA505,ISA510 ISA520,ISA530,ISA540,ISA550 ISA560,ISA570,ISA580	تتناول هذه المعايير المسؤوليات الأساسية لمحافظ الحسابات فيما يتعلق بإجراءات جمع و فحص و توثيق أدلة الإثبات و اختيار العينات و استخلاص الاستنتاجات الرقابية
620_600	ISA600,ISA610,ISA620	تتناول هذه المعايير المسؤوليات الأساسية عند الاستناد إلى أعمال مدققين آخرين
720_700	ISA700,ISA701,ISA705,ISA706 ISA710,ISA720	تتناول هذه المعايير المسؤوليات الأساسية لمحافظ الحسابات فيما يتعلق بإعداد تقارير الرقابة و الرأي المهني .
810_800	ISA800,ISA805,ISA810	تتناول هذه المعايير أمور متفرقة ذات علاقة بنطاق أعمال الرقابة المالية و مسؤوليات المدقق بشأنها .

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على : معايير التدقيق الدولية ، ديوان الرقابة المالية و الإدارية ، مملكة البحرين ، 2020 https://www.nao.gov.bh/uploads/kxwibxn2_xz4.pdf ، 2023/02/23 ، ص (14_19) .

بحيث من بين هذه المعايير سنقوم بشرح معيار دولي رقم **320** المتمثل في "الأهمية النسبية في المراجعة " بحيث لا يسعنا شرح كامل هذه المعايير المهم أن محافظ الحسابات ملزم بالرجوع إليها من أجل الاعتماد عليها في القيام بمهامه لإضفاء الشفافية و الإفصاح على القوائم المالية الخاصة بالشركة محل التدقيق :

المعيار رقم 320 : الأهمية النسبية في المراجعة " ISA320 Audit Materiality "

يركز هذا المعيار على مفهوم الأهمية النسبية وعلاقته بخطر المراجعة ، وتعرف في هذا المعيار بأن المعلومات تكون ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمي هذه المعلومات والتي توفرها القوائم المالية ، وتتوقف الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ الذي تم تقديره في الظروف الخاصة بحذفه أو تحريفه ومن ثم فغن الأهمية النسبية تمثل حد فاصل أكثر منها خاصية وصفية أساسية يجب أن تتصف بها المعلومات حتى تكون مفيدة وأهم ما جاء من خلال هذا المعيار نذكر :

- تحديد ما يعتبر ذو أهمية نسبية أمر يخضع للحكم المهني للمدقق ;
- على المدقق أن يأخذ في اعتباره احتمال أن التحريفات المنفردة ذات المبالغ الضئيلة نسبيا، إذا ما تم تجميعها ، فإنه قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية ;
- يجب على المدقق أن يأخذ في اعتباره الأهمية النسبية على كل من مستوى القائمة ككل، و على مستوى أرصدة الحسابات الفردية ، و أنواع من العمليات و الافصاحات;
- الأهمية النسبية يجب أخذها في الاعتبار عندما يقوم المدقق بتحديد طبيعة و توقيت و مدى إجراءات التدقيق، و كذلك عند تقييم تأثير التحريفات ;
- إن تقدير المدقق للأهمية النسبية المرتبطة بأرصدة حسابات معينة و أنواع من العمليات ، تمكنه من تحديد البنود التي ينبغي فحصها و ما إذا كان عليه استخدام أسلوب العينات و الإجراءات التحليلية الأمر الذي يمكن المدقق من اختيار إجراءات التدقيق ، و التي بتفاعلها مع بعضها البعض يتوقع أن تخفض خطر المراجعة أو التدقيق لأقل مستوى منخفض مقبول ;
- عند تقييم مدى عدالة عرض القوائم المالية ، ينبغي على المدقق أن يقوم بتقدير ما إذا كان تجميع التحريفات التي لم يتم تصحيحها والتي تم اكتشافها أثناء عملية التدقيق،تعتبر ذات أهمية نسبية
- إذا ما خلص المدقق إلى أن التحريفات التي لم يتم تصحيحها قد تكون ذات أهمية نسبية، فقد يتطلب هذا أن يقوم المدقق بتخفيض خطر التدقيق وذلك بالتوسع في إجراءات التدقيق ، أو أن يطلب من الإدارة أن تقوم بتعديل القوائم المالية .[1]

[1] مراد حسين العلي، معايير التدقيق الدولية ،الطبعة الأولى ، دار غيداء للنشر و التوزيع، الأردن ،2015 ، ص19،20،21 .

3. معايير التدقيق الجزائرية (NAA) :

كما قام المجلس الوطني للمحاسبة CNC بدوره إصدار معايير جزائرية للتدقيق كإصلاحات لمهنة التدقيق بداية من سنة 2010 ، يتقيد بها محافظ الحسابات و تعتبر مشابهة إلى حد كبير لمعايير التدقيق الدولية ISA ، مبينة من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (I – 5): معايير التدقيق الجزائرية (NAA)

معايير التدقيق الجزائرية (NAA)	
تاريخ الإصدار :	المعايير :
مقرر رقم **002** المؤرخ في **04** فيفري **2016**	NAA 210 : اتفاق حول أحكام مهام التدقيق NAA 505 : التأكيدات الخارجية NAA 560 : أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة NAA 580 : التصريحات الكتابية
مقرر رقم **150** المؤرخ في **04** فيفيري **2016**	NAA 300 : تخطيط تدقيق الكشوف المالية NAA 500 : العناصر المقنعة NAA 510 : مهام التدقيق الأولية _الأرصدة الافتتاحية_ NAA 700 : تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوفات المالية
مقرر رقم **23** المؤرخ في **15** مارس **2017**	NAA 520 : الإجراءات التحليلية NAA 570 : استمرارية الاستغلال NAA 610 : استخدام أعمال المدققين الداخليين NAA 620 : استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق
مقرر رقم **77** المؤرخ في **24** سبتمبر **2018**	NAA 230 : وثائق التدقيق NAA 501 : العناصر المقنعة_اعتبارات خاصة_ NAA 530 : السبر في التدقيق NAA 540 : تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به .

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على : الجريدة الرسمية لوزارة المالية ، http://fecg.univ-bouira.dz/wp-content/uploads/2021/02 ، 2023/02/24 .

من بين هذه المعايير قمنا بالتطرق إلى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 " السبر في التدقيق " :

هدف و مجال تطبيق هذا المعيار: يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة ، بحيث يطبق في حالة قرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق كما يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير الإحصائي لتحديد واختيار عينة ما ووضع فحوص لإجراءات الاختبارات ومراجعة تفصيلية وتقييم نتائج السبر ، كما يتمم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد و إنجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جميع العناصر اللازمة التي تمكنه من خلاصات معقولة والتي يؤسسه عليها رأيه .

حيث جاء هذا المعيار في إطار استكمال الجزائر مساعيها نحو بناء إطار مرجعي للمهنة بغية تحسين نوعية التدقيق والوصول إلى نتائج أفضل حيث أكد المعيار 530 على ضرورة استخدام العينات في ظل كبر حجم المنشأة وتعدد نشاطها و توجد عدة مفاهيم يتضمنها هذا المعيار نتناولها كالتالي :

أ. **السبر في التدقيق :** عرف مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي عينات التدقيق بأنها تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من مفردات مجموع العمليات ليتمكن المدقق من الحصول على دليل التدقيق و تقييمه لبعض من خصائص المفردات المختارة لكي يساعده في تكوين نتيجة بشأن المجتمع ، كما يعرف أيضا " السبر الذي أجري على نسبة أقل من 100% من عناصر مجتمع إحصائي دال للتدقيق هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه " ، ويقصد بالمفردات العناصر المكونة للمجتمع أي أن كل حساب يعتبر مفردة من المجتمع .

ب. **السبر الإحصائي والغير الإحصائي :** حسب هذا المعيار يعد السبر إحصائيا إذا توفرت فيه الخاصيتين التاليتين :

- الأخذ العشوائي للعناصر المكونة للعينة ;
- استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينة .[1]

[1] عبد اللطيف حرشاو ، عبد الحميد بوخاري ، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تحسين جودة القوائم المالية ، مجلة آفاق للبحوث و الدراسات ، المجلد 04 ، العدد 02 ، إليزي الجزائر ، 2021 ، ص 215،216 ، https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/665/4/2/161050 ، 2023/02/24 .

4. **أخلاقيات المهنية :**

نظرا للأهمية الكبيرة للتدقيق بالنسبة لكل المستعملين ، ومع تعارض مصالح بعضهم البعض ، أضحى من الضروري وجود إطاري ينظم المهنة و يضع نوع من الرقابة على ممارسيها حتى لا يترك المجال لهم لتوجيهها حسب آرائهم ، ولكي يضبط قواعد السلوك المهني و الأخلاقي لعملية التدقيق، و قد أكدت فضائح سنة 2000 (قضية إنرون Enron وورد كوم World Com) ضرورة ذلك ، وجاءت هذه القواعد في البنود التالية :

- كل ممارسة للمهنة بالشكل الذي يرضي جميع الأطراف ،وبدون مسؤولية من شأنه أن يصبح تواطؤ أو تقصير في ممارسة هذه المهنة ؛
- هي دراسة لحجم الأخلاق عند اتخاذ القرار ؛
- هي فن إنجاز صبور بين المثالية والعالم الحقيقي ؛
- آداب و سلوك المهنة في نفس الوقت المثالية في الحياة الشخصية والمثالية في الحياة الاجتماعية المترجمة في العمل الذي يقوم به، و التي تسمح له بتحديد قواعد العمل .

فآداب وسلوكيات المهنة هي حجر الأساس في كبح رغبات الأنانية لدى المدقق ، وهي كما أشار المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تتضمن خمسة مفاهيم أو مبادئ أخلاقية يجب على الأعضاء الممارسين الالتزام بها من أجل الرفع من شأن المهنة و تعزيز وجودها و مصداقيتها ووحدتها على المستوى العالمي و هي :

- الاستقلالية و الموضوعية ؛
- القدرة و المعايير الفنية ؛
- المسؤوليات اتجاه العملاء ؛
- المسؤوليات اتجاه الزملاء مزاولي المهنة ؛
- المسؤوليات و الأعمال الأخرى .[1]

بحيث مختلف هذه المعايير تسمح لمحافظ الحسابات في الجزائر بالقيام بمهامه بكل أريحية و التدقيق يكتسب جودة عالية و دقة كبيرة من خلال مختلف التقارير التي يعدها ، حيث أن أخلاقيات المهنة لها دور كبير وواضح على ممارسة المهنة بحيث تمكن محافظ الحسابات من عدم الخضوع لأي ضغوط تؤدي إلى الإخلال بالمسؤولية المهنية ما يجعلها جزء لا يتجزأ من المعايير التي تحكم على أداء محافظ الحسابات طوال فترة مهمة التدقيق التي يقوم به في مختلف الهيئات أو الشركات .

[1] خالد مسيف ، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيقISA ، مرجع سابق ، ص47،48 .

• المبحث الثالث : مهام و تقارير محافظ الحسابات

✓ المطلب الأول : منهجية مهمة محافظ الحسابات

قبل أن يصادق محافظ الحسابات بتنفيذ مهمته عليه أن يجمع مختلف جوانب عمله ،حيث أنه يباشر مهمته بإتباع منهجية لابد من القيام بها وهي التخطيط لعملية التدقيق وجمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير النهائي الذي يكمل مهمته كما يلي :

1. **التخطيط لعملية التدقيق :**

يخصص محافظ الحسابات وقتا معينا لإعداد التخطيط لعملية التدقيق ، لأن التخطيط الملائم لعمل محافظ الحسابات يساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت مجالات هامة في عملية التدقيق، ويساعد على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل الذي من قبل المحافظين الآخرين والخبراء، حيث أن مدى التخطيط يختلف استنادا إلى حجم المؤسسة وتعقيدات التدقيق وخبرة محافظ الحسابات مع المؤسسة ومعرفته بطبيعة العمل بحيث يتحدد التخطيط لعملية التدقيق بالعناصر التالية :

- خطة التدقيق ؛
- برنامج التدقيق؛
- أوراق العمل .

خطة التدقيق : على محافظ الحسابات وضع وتوثيق خطة التدقيق الشاملة واصفا المدة المتوقعة من عملية التدقيق وكيفية تنفيذيها وفي الوقت الذي يجب أن تحتوي مذكرة خطة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية لاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق، وبالتالي الأمور التي تأخذ بعين الاعتبار عند قيام محافظ الحسابات بوضع خطة التدقيق الشاملة هي :

أ. **المعرفة بطبيعة العمل :**

- العوامل الاقتصادية العامة وظروف القطاعات الاقتصادية التي تأثر في أعمال المؤسسة ؛
- الصفات المميزة للمؤسسة ولأعمالها و أدائها المالي ولمتطلبات الإفصاح،ومن ضمنها التغييرات منذ تاريخ التدقيق السابق ؛
- المستوى العام لكفاءة الإدارة .[1]

[1] إكرام تواتي ، لحاج بلخير حمادي ، محافظ الحسابات و أعمال الدورة المحاسبية ، مذكرة ماستر تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، مستغانم ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، 2021 ، http://e-biblio.univ-mosta.dz/handle/123456789/15907 ، 2023/03/2 ص 19،20 .

ب. **فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية :**

- سياسات المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة و التغييرات الجارية على تلك السياسات ؛
- المعرفة المكتسبة لمحافظ الحسابات للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي والتأكيدات المناسبة المتوقع وضعها على اختبارات الرقابة و الإجراءات الجوهرية؛
- تأثير الإقرارات الجديدة في مجال المحاسبة والتدقيق.

ت. **المخاطر والأهمية النسبية :**

- التقديرات المتوقعة للمخاطر اللازمة و مخاطر الرقابة ، وتحديد مناطق التدقيق المهمة ؛
- وضع مستويات للأهمية النسبية لأغراض التدقيق ، و إمكانية وجود أخطاء جوهرية و من ضمنها الخبرة من الفترات السابقة أو الاحتيال ؛
- تحديد مجالات محاسبية معقدة من ضمنها تلك التي تحتوي على تقديرات محاسبية .

ث. **طبيعة الإجراءات وتوقيتها :**

- إمكانية تغيير التأكيدات على المجالات خاصة للتدقيق ؛
- عمل التدقيق الداخلي و تأثيره على إجراءات التدقيق الخارجي ؛
- تأثير تقنية المعلومات على عملية التدقيق .

ج. **التنسيق و التوجيه و الإشراف و المتابعة :**

- مشاركة محافظين آخرين في تحقيق الأقسام التابعة مثلا: المؤسسات التابعة أو الأقسام ؛
- متطلبات التوظيف ؛
- إشراك الخبراء ؛
- عدد المواقع.

و الأمور الأخرى : كإمكانية الشك في فرضية استمرار المؤسسة ، طبيعة وتوقيت التقارير أو وسائل الإبلاغ الأخرى في المؤسسة ، ظروف تتطلب اهتمام خاص مثل وجود أطراف ذات علاقة .

وإذا كان هناك محافظ حسابات آخر يشارك في عملية التدقيق ، فيجب عليه : أن يكون على دراية تامة بنطاق ومسؤوليات مهمته ، التشاور مع محافظ الحسابات الآخر لتحديد مسؤولية كل منهما وإجراءات التدقيق التفصيلية ، كما يجب على محافظ الحسابات إعادة النظر في خطة التدقيق وبرنامج التدقيق كلما دعت الحاجة لذلك خلال فترة التدقيق .[1]

[1] إكرام تواتي ، لحاج بلخير حمادي ، محافظ الحسابات و أعمال الدورة المحاسبية ، مرجع سابق ، ص20،21 .

برنامج التدقيق : يحتاج محافظ الحسابات عند القيام بالتخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية إلى تصميم برنامج التدقيق، لذلك يعرف بأنه : " خطة مرسومة على مدى النتائج التي توصل إليها بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق البيانات المالية" ،و يمكن أن يعد برنامج التدقيق المكتوب في شكل عام لأية عملية تدقيق الحسابات لأي مؤسسة بغض النظر عن حجمهم و إن كان بعض المحافظين يرون أنه ليس من الضروري إعداد برنامج تدقيق الحسابات رسمي بالنسبة لفحص المؤسسات الصغيرة ، إلا أن هناك اتفاق عام بين المحافظين على أن البرنامج الرسمي لتدقيق الحسابات يكون ذا فائدة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة والمتوسطة الحجم ، ويكون هذا البرنامج أمرا ضروريا بالنسبة لعمليات تدقيق الحسابات الكبيرة وخاصة إذا كانت عمليات المؤسسة منتشرة بشكل كبير ويتطلب عد كبير من المستخدمين،ويمكن القول أنه مفيد بالنسبة لأي نوع من المؤسسات نظرا لأنه يوفر الخطوط الأساسية للعمل الذي ينبغي القيام به، ويشجع على فهم تنظيم المؤسسة والظروف التي يعمل فيها ، ويساعد هذا البرنامج على رقابة العمل وتحديد المسؤولية ويوفر ضبطا تلقائيا للأخطاء الممكنة ،ويوفر سجلا للعمل المنجز ويعمل على تدقيق الحسابات وفحص عملية تدقيق الحسابات ذاتها ويمكن القول أن برنامج تدقيق الحسابات هو بمثابة الموازنة التقديرية لعملية الفحص فهو يخدم كموجه وكمرشد للأداء الفعلي ويوفر الأساس للمقارنة مع الأداء الفعلي ،ويمكن أن يشتمل على خانة يظهر بها توقيع كل من قام بأداء عملية معينة من الأعمال الواردة في البرنامج و تاريخ القيام بذلك العمل ولهذا فإن هذا البرنامج لا يظهر فقط الأعمال التي ينبغي القيام بها وإنما يظهر أيضا الأداء الفعلي بالنسبة للمهام المختلفة،و لهذا فإنه يفيد في تحديد مدى التقدم في عملية التدقيق، ويتضح هدف تصميم هذا البرنامج في العناصر التالية :

- تحديد خطوات الفحص الذي يغطيه برنامج التدقيق ينبغي أن يغطي الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية المستخدمة بواسطة المؤسسة، و يجب أن تنتج بنتائج مرضية في هذا المجال بأقل جهد وتكلفة ممكنة ؛
- توقيت أداء وانجاز كل خطوة من هذه الخطوات ؛
- تحديد نطاق و إطار العمل المطلوب حفاظا على وقت محافظ الحسابات ؛
- تحديد مسؤولية كل المساعدين عن تنفيذ مرحلة من المراحل التي يتكون منها البرنامج.[1]

[1] إكرام تواتي ، لحاج بلخير حمادي ، محافظ الحسابات و أعمال الدورة المحاسبية ، مرجع سابق ، ص 21،22 .

أوراق العمل : تعرف على أنها : " السجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات و التي تشمل الإجراءات التي يتم تطبيقها ، والمعلومات التي تم الحصول عليها ،والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق" ، حيث الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة محافظ الحسابات على تقديم تأكيد مناسب بأن التدقيق تم أدائه وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، و التي تتكون من ملفين رئيسيين دائم و سنوي مثل ما هو مشار إليه في المبحث السابق .[1]

2. تجميع أدلة الاثبات :

نص عليها معيار التدقيق الدولي رقم 500 أن المهم في عملية الإثبات التي تنطوي عليها عملية التدقيق، توافر الارتباط بين الأدلة المختلفة وبين الغرض المطلوب إثباته، وأن وظيفة الإثبات لا تنطوي على جمع الأدلة فحسب بل تلك الأدلة التي ينبغي أن تخضع باستمرار لعمليات الدراسة والتقييم ، و هناك ثلاث عناصر للإثبات هي :

- كفاءة الأدلة و ملاءمتها أو مدى إمكانية الاعتماد عليها؛
- كفاية الأدلة ؛
- وقت جمع الأدلة .

بالإضافة إلى إجراءات الحصول على أدلة الإثبات .

كفاءة الأدلة : و هي درجة اعتبار الأدلة و القرائن صادقة أو مجدية من حيث الثقة بها اذا اعتبر الدليل كفؤ،وذلك يساعد المدقق على اعتبار القوائم المالية منشورة بصفة عادلة مثالا على ذلك قيام المدقق بجرد المخزون، فقيام المدقق بجرد المخزون بنفسه يعطيه تأكيد على عدالة القوائم المالية، وتعتمد كفاءة الأدلة على :

أ. **الملائمة :** على الأدلة أن تكون ملائمة للموضوع قبل أن تكون مقنعة أي بمعنى ملائمة الأدلة لأهداف التدقيق العامة و الخاصة التي تكون ضمن برنامج التدقيق.

ب. **استقلالية مزود الأدلة :** وهنا يمكن القول بأن الأدلة التي يحصل عليها من المصادر الخارجية أكثر استقلالية منها للداخلية و مثال على ذلك فإن المعلومات المأخوذة من قبل المحامين ، البنوك ...الخ تكون أكثر مصداقية من الإجابات المعطاة من داخل المؤسسة .

ت. **فعالية نظام الرقابة الداخلية :** عندما يعرف المدقق أن نظام الرقابة الداخلية للعميل فعال و يمكن الاعتماد عليه تكون الأدلة التي يحصل عليها أكثر كفاءة .[2]

[1] إكرام تواتي ، لحاج بلخير حمادي ، محافظ الحسابات و أعمال الدورة المحاسبية ، مرجع سابق ، ص 22 ،23 .

[2] إيهاب نظمي، هاني العزب ، تدقيق الحسابات "الإطار النظري" ، مرجع سابق ، ص 199،200 .

ث. **المعرفة المباشرة للمدقق :** فالمعلومات التي يحصل عليها المدقق من خلال التدقيق المباشر (مثال : الفحص الميداني ، الملاحظة ، العد التفتيش ..) تكون أكثر كفاءة أو اعتمادية من تلك المعلومات أو الأدلة التي حصل عليها بطرق غير مباشرة .

ج. **تأهيل الأفراد الذين يزودون المدقق بالأدلة و المعلومات :** بعض النظر عن كون مصدر المعلومات مستقل إلا أن المعلومات لا تكون كفؤة أو معتمد عليها أو ذات مصداقية إلا إذا كان مصدرها شخص مؤهل، مثال على تلك المعلومات المقدمة من المحامين والبنوك أكثر مصداقية من تلك المقدمة من أناس لا يعرفون أصول العمل و شرائعه .

كفاية الأدلة : و تحدد من خلال كمية الأدلة التي يحصل عليها المدقق، وبالتالي يكون حجم العينة المختارة من قبل المدقق مهم في تقرير الكفاية للأدلة ، و مثال على ذلك الأدلة تكون كافية أكثر في عينة تتضمن (500) بند عن عينة تتضمن (100) بند ، و بالإضافة إلى حجم العينة فإن البنود التي يتم فحصها ضمن العينة تؤثر على كفاية الأدلة،مثال على ذلك اختيار العينات التي تضم بنود ذات قيم مالية عالية وذات صفة إمكانية وجود خطأ وغش فيها ومدى تمثيلها للمجتمع تعتبر عادة كافية .

وقت جمع الأدلة : أي متى تم جمع الأدلة أو المدة التي غطتها عملية التدقيق، مثل الحصول على الأدلة والبيانات وقت حدوث الحدث المالي وليس بعده ، ومثال على ذلك تجميع الأدلة عن القوائم المالية في نفس السنة المالية وليس بعد نهايتها ، و مدى الاقتناع بالأدلة والقرائن يقيم فقط بعد اعتبار خليط أ, مجموع العوامل الثلاث معا : الكفاءة و الكفاية و الوقت ، فمثلا الأدلة الكفوءة تكون غير مقنعة إلا إذا جرت بالوقت المناسب و الأدلة الكافية تكون غير مقنعة إلا إذا كانت الأدلة كفوءة ، وتقع الإثباتات التي يستخدمها المدقق للحصول على أدلة التدقيق في الفئات التالية : إثباتات بشأن المعاملات والأحداث للفترة التي يتم تدقيقها، الإثباتات بشأن أرصدة الحسابات في نهاية الفترة .

أما فيما يخص **إجراءات الحصول على أدلة الإثبات** فهي كالتالي :

- ← معاينة الأصول الملموسة؛
- ← معاينة السجلات أو المستندات؛
- ← المشاهدة (الملاحظة) ؛
- ← إعادة الاحتساب (الدقة الميكانيكية) ؛
- ← الإجراءات التحليلية .[1]

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب ، تدقيق الحسابات "الإطار النظري" ، مرجع سابق ، ص (من 200 إلى 205) .

3. إعداد التقارير:

يعد التقرير آخر مرحلة من مراحل محافظ الحسابات في عمله ،والذي يعبر عن : " وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق " .

حيث فيما يلي نبين : إعداد التقرير ، والأنواع :

أ. **إعداد التقارير:** عند إعداد تقرير محافظ الحسابات ، يعتمد على فرض العرض العادل و الصادق للقوائم المالية ، و هذا يعني ما يلي :

- يعني ضمنها استخدام قواعد و مبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- مفهوم العرض الصادق و العادل؛
- يعني الإفصاح المناسب صدق و أمانة القوائم المالية في التعبير عن حقيقة الموارد المالية للمؤسسة والتعبير عن الالتزامات الحقيقية في لحظة معينة والتغيرات التي حدثت في هذه الموارد أو الالتزامات خلال فترة زمنية معينة ؛
- يعني التزامات التدقيق و الأمانة و الإخلاص في بذل العناية المهنية الواجبة وتحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح الملائم للبيانات المالية ؛
- النتائج الاقتصادية لما تم من عمليات و أنشطة تعكسها البيانات الاقتصادية و أنها داخل القيود و الحدود المفروضة طبقا للقواعد و المبادئ المحاسبية بصورة معقولة ومقبولة من جهة نظر محافظ الحسابات في إطار هذه القيود ،وهذا يعني أن القوائم المالية لا يمكن اعتبارها دقيقة تماما في التعبير عن هذه النتائج الاقتصادية بصورة كاملة ومثالية .

ب. **أنواع التقارير:**

حيث أن هناك نوعان رئيسيان من التقارير كالتالي :

- التقرير النهائي العام حول المصادقة على الحسابات السنوية ؛
- التقارير الخاصة الإضافية المقدمة من طرف محافظ الحسابات .[1]

و التي سنقوم بشرحها والتعرف عليها في المطلب الأخير من خلال هذا المبحث .

[1] إكرام تواتي ، لحاج بلخير حمادي ، محافظ الحسابات و أعمال الدورة المحاسبية ، مرجع سابق ، ص 28،27 .

✓ **المطلب الثاني : مهام حافظ الحسابات**

لمحافظ الحسابات عدة مهام قد أشار إليها القانون 10-01 المذكور سابقا و التي تنقسم بدورها إلى مهام عادية (قانونية) و مهام الخاصة كالآتي :

1. **المهام العادية :**

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات و الهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة ، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة ؛
- هذه المهام تخص فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها ، دون التدخل في التسيير .[1]

بحيث هذه المهام لا يمكن تحقيقها بالقدر المرغوب فيه ، ما لم يعرض محافظ الحسابات حقوقه على الكيان محل التدقيق و يقبل بها حتى يتمكن من اكتساب سلطة التحري حول الشركة و فروعها إن وجدت ، تتمثل في يلي : حق الإعلام ، حق التقصي على المعلومات ، حق معلومات المتعاملين، حضور الجمعية العامة واستعدائها ،حق التبليغ عن عرقلة عمله، حق الأتعاب ، حق الاستقالة ، حق تعيين المستشارين .[2]

[1] قانون 10-01 ، مادة 23 ، 29يونيو2010 ، مرجع سابق ، ص 7 .

[2] سيد أحمد بسباس ، اتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية ، أطروحة دكتوراه، سيدي بلعباس، جامعة جيلالي اليابس ، 2021 ، https://www.researchgate.net/profile/Besbas-Sid-Ahmed/publication/351706179_ ، 2023/03/2 ، ص 42،43 .

و التي تتجسد من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (I – 5) : حقوق محافظ الحسابات

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على : سيد أحمد بسباس ، اتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية ، مرجع سابق ، ص 42، 43 .

2. **المهام الخاصة :** بالإضافة إلى المهام الدائمة السابقة يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة سميت كذلك لأنها مرتبطة بأحداث قد تحدث أو لا تحدث ، وعليه التدخل في حالة حدوثها وإعداد تقرير خاص يتخذ على أساس :

- قرار تحويل شركات المساهمة و كذلك قرار إدماج الشركات أو انفصالها؛
- الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة والمؤسسات الأخرى و إلغائها أو مع أحد أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛
- عقد الجمعية العامة الغير عادية ؛
- قرار الشركة بزيادة أو خفض رأس المال؛
- إصدار القيم المنقولة؛
- إنشاء شهادات الاستثمار و شهادات الحق في التصويت لا تتجاوز الربع مع رأس المال؛
- إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم؛
- عرض تعديل حساب الاستغلال و حساب الأرباح و الخسائر و حساب الميزانية؛
- الإصدار عن طريق اللجوء العلني للادخار خاصة فيما يخص تحديد سعر الإصدار .[1]

و بالتالي من خلال ما سبق و تعرفنا على المهام القانونية والخاصة فنلخص مختلف هذه المهام في البنود التالية :

- إثبات شرعية و صدق الحسابات ؛
- إعداد التقارير و المصادقة عليها؛
- واجب الإعلام سواء إعلام الشركاء أو حتى إخطار السيد وكيل الجمهورية إن اقتضى الأمر.

✓ المطلب الثالث : التقرير النهائي و مجموع التقارير المقدمة من طرف محافظ الحسابات

يجسد تقرير التدقيق نهاية مهمة التدقيق المالي والمحاسبي في المؤسسة و يُعد وسيلة لنقل و إيصال المعلومات ورأي المدقق حول سلامة القوائم المالية بشكل واضح وموثوق فيه إلى المستفيدين منه بداية من الأطراف ذوي المصلحة (مجلس الإدارة المساهمون ،الدولة ،المستخدمون،البنوك،الموردون....) كما يعد وثيقة قانونية تثبت قيام محافظ الحسابات بتنفيذ واجباته ،وهو يعد مصدرا لمعلومات محتملة تهم المستفيدين لاتخاذ قراراتهم في الوقت المناسب،حيث تشير معايير التدقيق الدولية (700،701،705،706) بالإضافة إلى المعيار الجزائري للتدقيق NAA700 إلى شكل ومضمون تقرير التدقيق الذي يقوم بإعداده ويتضمن رأي حول ما إذا كانت المعلومات المالية تم إعدادها وعرضها بصدق وانتظام في جميع الجوانب الجوهرية.[2]

[1] بسمة هالة ، ربحة عميرات ، أهمية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة ، مرجع سابق ، ص 8،9 .

[2] عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر ،المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 07 ،ورقلة، 2017 ، https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/100/4/2/41095 ، 2023/03/3 ،ص130 .

1. التقارير الخاصة :

هي تلك التقارير التي يلتزم محافظ الحسابات قانونا بتقديمها في مناسبات خاصة حددها المشرع، فمصدر التزامه هو القانون مباشرة فلا يحتاج إذن إلى تكليف خاص من قبل المؤسسة لإجرائها وإنما هي جزء لا يتجزأ من مهمته الرقابية لدى المؤسسة كما رسم المشرع معالمها،وتسمى هكذا تمييزا لها عن التقرير العام لأنه لا تتعلق بكل جوانب نشاط المؤسسة وإنما تعلق بأمور محددة نص عليها القانون،نظرا لأهمية المسائل التي تعد بشأنها وحتى لا تختفي في زحمة الموضوعات التي يتضمنها التقرير العام ،لعل أهم الحالات التي يجب على محافظ الحسابات أن يقدم تقارير عنها هي : الاتفاقيات التي تبرم بين المؤسسة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها ،إصدار السندات،المبالغ المدفوعة لمديري المؤسسة،زيادة رأس المال وتخفيضه،اندماج شركة المساهمة...[1]

حيث تنقسم بدورها إلى تقارير دورية تلحق بالتقرير العام وتقارير غير دورية منفصلة عنه و تعد في أي فترة من فترات السنة و من أهم هذه التقارير و التي سنقوم بشرحها والتعرف عليها حيث نذكر :

التقارير الخاصة الدورية : تقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات،تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستفيدين،تقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة،تقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية .

التقارير الخاصة الغير الدورية : تقرير حول خفض أو رفع راس المال،تقرير حول استمرارية الاستغلال .

بالإضافة إلى التقارير الغير الدورية المتبقية الآتية حيث أنها تمثل في مجموعها 13 تقريرا خاصا حسب القرار رقم 126 المؤرخ في 24 جوان 2013 :

- تقرير حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص المتعلق بحيازة أسهم الضمان؛
- تقرير خاص متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى ؛
- تقرير خاص متعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- تقرير خاص متعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- تقرير خاص متعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

[1] أحمد بشيري،مرتضى بوخلوة،تحليل أهمية التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات في الجزائر،مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق،ورقلة،جامعة قاصدي مرباح ،2019 ، https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/bitstream/123456789/22410/1/boukhaloua%20mourtada-bachiri%20ahmed.pdf ، تاريخ الاطلاع 2023/03/3 ،ص20 .

أ. تقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات :

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (بالنسبة لشركات ذات مسؤولية محدودة) أو عشر(بالنسبة للشركات ذات الأسهم) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات،من مسؤولية الجهاز المسير للكيان،حيث يتضمن الكشف : التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة،مهما كان شكلها وصفتها،باستثناء تسديد المصاريف الغير جزافية و التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين والدائمين في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج،حيث يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات،يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها في الأحكام القانونية و يبدي رأيه بناء عليها في تقرير دوري ملحق بالتقرير العام.

ب. تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين :

يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية،تمثل الامتيازات الخاصة،النقدية أو العينية،الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة،بحيث يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين،تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات،استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته حيث يحص محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو الغير منصوص عليها في عقد العمل .

ت. تقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو الحصة :

يعرض في هذا التقرير تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم او الحصة الاجتماعية،للسنوات الخمس الأخيرة حتى يتبين لملاك الشركة الوضعية المالية من خلال جدول حسابات النتائج وهذا طبقا لأحكام المادة 678 فقرة 06 من القانون التجاري،حيث يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة،في تقرير الخاص نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة،يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى خمس سنوات الأخيرة،يعرض العناصر التالية : النتيجة قبل الضريبة،الضريبة على الأرباح،النتيجة الصافية،عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي،النتيجة حسب السهم أو الحصة،مساهمات العمال في النتيجة.[1]

[1] أحمد بشيري،مرتضى بوخلوة،تحليل أهمية التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات في الجزائر،مرجع سابق،ص25،26 .

ث. تقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية :

من بين أهم مهام محافظ الحسابات في الكيانات الاقتصادية تقييم مدى جدوى ومصداقية نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل الكيان،لذلك وجب على محافظ الحسابات تقديم تقرير خاص يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلي بإيجابياته وسلبياته حتى يتمكن القائمين على الإدارة بتصحيح الثغرات التي من شأنها خلق خطر على نشاط الكيان،يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات،وكذا الاثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة،وأرصدة حسابات نهاية الفترة،وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها،يتضمن هذا التقرير الخاص لمحافظ الحسابات الذي يتم إرساله للجمعية العام : عنوان التقرير،المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته،فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان،خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

ج. تقرير حول استمرارية الاستغلال :

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة،صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات،من طرف المديرية،وفقا لما تنص عليه أحكام المادة 06 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في مايو 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي،بحيث في إطار مهمته يقوم بتحليل مجموعة من المؤشرات المالية والغير المالية التي تؤدي إلى التساؤل حول الاستغلال من أهمها: عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق،خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال ،النسب المالية الرئيسية الغير الايجابية وهذه مؤشرات مالية أما المؤشرات الغير المالية تتمثل في : مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم،خسارة صفقة مهمة أو اعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي ،نزاعات اجتماعية خطيرة ،الاجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي ممكن لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها بحيث يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال،وفي هذا الاطار ، تم إصدار المعيار الجزائري رقم (NAA 570) باستمرارية الاستغلال والذي يلزم المراجع وبشكل ضمني القيام بتقييم خاص لقدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال،باعتبار فرضية الاستمرارية مبدأ أساسيا في إعداد القوائم المالية .[1]

[1] أحمد بشيري،مرتضى بوخلوة،تحليل أهمية التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات في الجزائر،مرجع سابق،ص26،27،28 .

ح. تقرير حول رفع رأس المال :

يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال ،تشمل لاسيما : المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح،أسباب اقتراح الغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب،كيفيات تحديد سعر الاصدار . ويتضمن هذا التقرير المقدم للجمعية العامة الغير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال،لاسيما المعلومات التالية : التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة،فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب،استنتاجات تشير للملاحظات أو غيابها حول عملية رفع رأس المال بحيث لا يدل محافظ الحسابات بملائمة عملية رفع رأس المال و التقرير غير دوري منفصل عن التقرير العام .[1]

2. التقرير النهائي العام للتعبير عن الرأي حول القوائم المالية :

المنتج النهائي لعملية التدقيق،يؤدي وظيفة إخبارية هامة من خلال إبداء الرأي الفني المحايد الذي يهدف به إلى علام مستخدمي المعلومات حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية،وعندما تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق عمل التي يحتفظ بها المدقق ومعروضة بطريقة تمنع التأويل والتحريف،فهنا يمكننا القول أن هذا التقرير جيد وذا جودة عالية،حيث تتصف تقارير التدقيق الخارجي الذي يعدها محافظ الحسابات أو المدقق الخارجي بجملة من الخصائص أهمها :

الإيجاز: يجب أن تكون المعلومات المقدمة في التقرير دقيقة وصحيحة وذات جودة عالية لاستفادة منها

الأهمية : على التقرير أن يعطي معلومات ذات أهمية لطرف المستفيد منها،ويجب الابتعاد عن المعلومات التي ليس لها أهمية

الصحة و الدقة : يجب أن تكون المعلومات المقدمة في التقرير دقيقة وصحيحة وذات جودة عالية لاستفادة منها

الترابط : يجب أن يحتوي التقرير على جمل مترابطة ومتسلسلة لتسهيل فهمها.

الصدق والأمانة : يجب أن لا يتحيز المدقق في تقريره إلى طرف آخر،ويوضح النتائج المتوصل إليها بصدق وأمانة .[2]

---

[1] أحمد بشيري،مرتضى بوخلوة،تحليل أهمية التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات في الجزائر،مرجع سابق،ص30 .

[2] خديجة تمار، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية، أطروحة دكتوراه تخصص تدقيق والنظام المحاسبي المالي، مستغانم،جامعة عبد الحميد بن باديس،2017 ، http://e-biblio.univ-mosta.dz/handle/123456789/2002 ، تاريخ الاطلاع 2023/03/5 ، ص53،54 .

حيث أوضح المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 العناصر الأساسية لتقرير محافظ الحسابات على النحو التالي :

- **عنوان التقرير :** ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب،ويفضل أن يستعمل عبارة(تقرير مدقق مستقل) في العنوان،وذلك لتمييز بين تقرير المدقق والتقارير الصادرة عن الجهات الأخرى،مثل التي تصدر عن موظفي الشركة والتقارير التي تصدر عن مجلس الإدارة .
- **الموجه إليهم التقرير :** ينبغي ان يوجه التقرير بشكل مناسب حسب متطلبات الظروف و الارتباط بالتدقيق ويوجه التقرير إلى الجمعية العامة من مساهمين وأصحاب حصص وشركاء،ومديرين وإلى أعضاء مجلس الإدارة للمؤسسة محل التدقيق (وليس إلى إدارة المؤسسة) .
- **الفقرة الافتتاحية :** ينبغي أن يحدد تقرير محافظ الحسابات القوائم المالية التي تم تدقيقها وتاريخها والفترة الزمنية التي تغطيها،فضلا عن ذلك يجب أن يوضح في التقرير أن القوائم هي من مسؤولية إدارة المؤسسة وأن دور المدقق ينحصر في الرأي عن عدالة القوائم المالية،وأن يشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

يمكن أن تأخذ الفقرة التمهيدية الشكل التالي : "لقد قمنا بتدقيق الميزانية المرفقة لشركة .....2009/12/31 بيانات الدخل و بيانات التغيرات وحقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذلك التاريخ وملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى " .

- **فقرة النطاق :** و تشمل ما يلي :
  - توضيح أن عملية التدقيق تمت تبعا لقوانين و اللوائح السارية،والإشارة إلى تمكين محافظ الحسابات من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية في ظل جميع الظروف المحيطة بها؛
  - يجب أن يتضمن التقرير عبارة تفيد أن التدقيق قد خطط و نفذ لحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من أي تحريفات تؤثر على مصداقيتها ؛
  - تأكيد أن الفحص قد تم وفق اختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم،والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية؛
  - تقييم السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛
  - تقييم التقديرات المعدة بمعرفة الإدارة والمستخدمة في إعداد القوائم المالية؛
  - تقييم عرض القوائم المالية ككل.

فقرة النطاق تفيد أن محافظ الحسابات قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لغرض التدقيق،وكذلك بيانا بأن القوائم المالية الموجودة توفر أساسا لإبداء رأي فني محايد.[1]

[1] خديجة تمار، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية،مرجع سابق ، ص55،56 .

- **فقرة الرأي :** يجب إبداء رأي غير متحفظ عندما يتوصل المدقق إلى البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا وأنها معروضة بعدالة في كافة النواحي الجوهرية،حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق حسب القانون أو الأنظمة التي تستخدم صياغات مختلفة بشأن الرأي [1] و الذي يمكن أن يكون حسب الحالة :

رأي بالقبول : يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة،وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها،كما تقدم صورة صادقة للوضعية المالية ووضعية الذمة وخزينة الكيان عند نهاية الدورة.

رأي بتحفظ : يتم التعبير عن الرأي بتحفظ من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول،كما تقدم صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية و ممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية. يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة،تسبق التعبير عن الرأي،التحفظات المعبر عنها،مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان.

رأي بالرفض : يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات،المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول،يجب أن يبين بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك،قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان،وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين،يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك .[2]

- **تاريخ التقرير :** يؤرخ التاريخ بتاريخ انتهاء العمل الميداني،ويبين التاريخ أن المدقق الخارجي قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في القوائم المالية وتقرير التدقيق.
- **عنوان محافظ الحسابات :** يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب التدقيق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق .
- **توقيع محافظ الحسابات :** يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو بكليهما حسبما هو مناسب .[3]

[1] أحمد حلمي جمعة ، "المدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق" ، مرجع سابق ،ص464 .

[2] أحمد بشيري،مرتضى بوخلوة،تحليل أهمية التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات في الجزائر،مرجع سابق،ص 23،24 .

[3] خديجة تمار، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية،مرجع سابق ، ص 56 .

الشكل رقم (I – 6) : نموذج تقرير المدقق حول الكشوفات المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق

المدقق المستقل : .....

المرسل إليه المناسب : .....

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية المرفقة للشركة "س" بما في ذلك الكشوف التالية (بتاريخ الاقفال أو الفترة التي يغطيها التدقيق) : الميزانية،حساب النتائج،بيان التغييرات في الأموال الخاصة،كشف سيولة الخزينة والملحق .

مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية

يعد المسيرون الاجتماعيون المسئولون عن الإعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي والمالي وكذلك على المراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الاختلالات المعتبرة ،سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء .

مسؤولية المدقق

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية على أساس تدقيقنا. قمنا بالتدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق .

تستوجب منا هذه المعايير الالتزام بالقواعد الأخلاقية ،تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف مالية خالية من الاختلالات المعتبرة .

يستدعي التدقيق وضع حيز التنفيذ لإجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبالغ والمعلومات الواردة في الكشوف المالية .

اختيار الاجراءات الموضوعة نابعة عن الحكم الخاص للمدقق،بما في ذلك تقييم مخاطر أن تتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبرة سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن أخطاء .

بإجراء هذا التقييم للمخاطر، يأخذ المدقق بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للكيان والمتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظرف،وليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية نظام المراقبة الداخلية للكيان .

يتمثل التدقيق كذلك في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة ،عقلانية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة وعرض مجمل الكشوف المالية .

نعتبر العناصر المقنعة المجمّعة كافية وملائمة لتأسيس رأينا .

الرأي حول الكشوف المالية المعدّة وفقا لمرج يستند على مبدأ العرض الصحيح والمطابقة

برأينا الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقفل بتاريخ 31 ديسمبر ن200 ،منتظمة وتعرض بصدق،وفي جميع جوانبها المعتبرة (أو تعطي الصورة الوفية) ،الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31 ديسمبر ن200 ،وكذلك النجاعة المالية وسيولة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ، وفقا للنظام المحاسبي المالي .

تقرير حول التزامات قانونية و تنظيمية أخرى

{محتوى وشكل هذا الجزء من تقرير المدقق،يتغير حسب طبيعة الالتزامات الخاصة به }

{هوية وتوقيع المدقق} **{تاريخ التقرير}** **{عنوان المدقق}**

المصدر: مقرر رقم 150 المؤرخ في 04 فيفيري 2016 ،معايير التدقيق الجزائرية NAA ، مرجع سابق ، ص 109 .

خاتمة الفصل :

استخلصنا من خلال هذا الفصل أن التدقيق الخارجي هو تدقيق قانوني أو تعاقدي ملزمة به مختلف الكيانات بحسب تعيين محافظ الحسابات، والذي يقوم به شخص مستقل كفؤ تتوفر فيه خصائص معينة لمزاولة مهنة محافظة الحسابات أهمها الاستقلالية والموضوعية ،أي العدالة في إعداد المنتوج النهائي للتدقيق وكذلك السر المهني للحفاظ على سرية المعلومات، كما يكون على علم تام بأصول التدقيق والمعايير التي تحكم على أداء مهنته التي شهدناها من خلال هذا الفصل ، بالإضافة إلى مسؤولياته وحقوقه ومهامه والإجراءات القانونية والمالية التي تبين كيفية تعيينه، وأهم ما في ذلك خطوات ومنهجية عمله التي هي متكاملة فيما بينها ولا يمكنها أن تتداخل أو يسبق بعضها البعض ،بحيث أول المراحل التعرف على الوظيفة والتخطيط لعملية التدقيق ،بعدها جمع أدلة وقرائن الاثبات وآخر مرحلة اعداد التقرير النهائي والتقارير الخاصة المتضمن رأيه الفني المحايد،لهذا تتجلى أهمية محافظ الحسابات في كونه الشخص الخارجي الوحيد و المستقل الذي يعمل على فحص وتحليل جميع مستندات المؤسسة والتحقق من مدى سلامتها وتمثيلها للوضعية الحقيقية للمؤسسة ،وبذلك تتشكل لمحافظ الحسابات أثناء ممارسة مهنته عدة ارتباطات من بينها مصطلح "حوكمة الشركات" والدور الذي يلعبه في تجسيد الآليات المتعلقة بها.

وهذا ما سنراه في الفصل الموالي ....

الفصل الثاني :

دور محافظ الحسابات في تجسيد الآليات المتعلقة بحوكمة الشركات .

مقدمة الفصل :

تعتبر حوكمة الشركات طريقة لقياس ورقابة الإدارة لضمان قيام المديرين المحترفين بتوظيف أصول الشركة في أفضل استخدامات ،تحقق مصلحة الشركة ومساهميها ،وكذا الإشراف الفعال من جانب مجلس الإدارة ضروري لضمان تشجيع طرق العمل التي تتبعها الإدارة ومراقبتها ،ولحوكمة الشركات مبادئ ومعايير قد توصلت إليها مختلف الهيئات والمنظمات الدولية ،كما أن لها آليات من أجل ضمان التطبيق السليم لها، وإحدى هذه الآليات يظهر من خلالها محافظ الحسابات ويلعب دور كبير في تفعيل مبادئ الحوكمة ،وهذا ما سنحاول معالجته من خلال ثلاث مباحث تعكس مفهوم الحوكمة ومختلف المبادئ والآليات المتعلقة بها ،ودور محافظ الحسابات في تفعيل وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات :

- المبحث الأول : عموميات حول حوكمة الشركات
- المبحث الثاني : الإطار التنظيمي والتطبيقي لحوكمة الشركات
- المبحث الثالث : دور محافظ الحسابات في تجسيد مبادئ حوكمة الشركات

• المبحث الأول : عموميات حول حوكمة الشركات

✓ المطلب الأول : نشأة حوكمة الشركات

ظهر مفهوم حوكمة الشركات "Corporate Governance " بقوة حديثا عام 1997 ،عقب انفجار الأزمة المالية الأسيوية وظهور أزمة الثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم النشاط بين منشآت الأعمال . ونتيجة لذلك ظهر نظام حوكمة الشركات من خلال حرص عدد من المؤسات الدولية التي تناولت تلك الأحداث بالدراسة والتحليل ،وعلى رأس تلك المؤسسات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD ،فأصدرت سنة 1999 مبادئ حوكمة الشركات والتي تهدف لمساعدة كل من الدول المشتركة والدول غير المشتركة بالمنظمة لتطوير الإطار القانوني والمؤسسي لتطبيق حوكمة الشركات لدعم إداراتها في المحافظة على كفاءة واستقرار أسواق المال ،ومن خلال النظر في الأدبيات الاقتصادية والقانونية ،يمكن وصف حوكمة الشركات على أنها ناتج لضغوط واتجاهات أسواق المال لتقويم سلبيات التجارة الحرة وبعض الممارسات الغير المسئولة في الأسواق التجارية .[1]

وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاتجاه الكثير من دول العالم إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات نمو عالية ،وقد أدى اتساع هذه المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة ،ودعا ذلك إلى أن تبحث المؤسسات عن مصادر للتمويل أقل تكلفة من الاستدانة ،مما جعلها تتجه لأسواق رأس المال التي كانت في تحرر نوعا ما في ذلك الوقت ، مما أدى لتزايد انتقال رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل كبير ودفع اتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة إلى ضعف الرقابة على تصرفات المديرين ،وخسارة معظم المساهمين في الكثير من الشركات ووقوعها في أزمات مالية نتيجة الفساد الذي استشرى بغياب الرقابة ، كما أن الفضيحة التي لحقت شركة انرون الأمريكية وورلد كوم سنة 2001 ،دفعت إلى الاهتمام بحوكمة الشركات بعد الأزمات التي مرت بهذه الشركات حيث ضللت المساهمين وكل الجهات العاملة بسوق الأوراق المالية ،والتي كانت إثر تساهل المدققين الخارجيين مع مجلس الإدارة والتلاعب في التقارير المالية الصادرة عن الشركة وعدم المحافظة على حقوق الأقلية من المساهمين ،الأمر الذي أدى إلى الانهيار ،وقيام الجهات الرقابية الأمريكية بوضع قواعد قانون "ساربانس أوكسلي سنة 2002 لضبط عمل شركات المساهمة العامة والرقابة عليها ،ومنع الفساد الإداري والمحاسبي فيها .[2]

---

[1] أحمد خضر ،حوكمة الشركات ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية (مصر) ،2012 ،ص 92،93 .

[2] سلوى محمد صالح أبو شاويش،مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي ،ماجستير في برنامج المحاسبة والتمويل ،غزة (فلسطين) ،كلية التجارة في الجامعة الإسلامية غزة ، 2017 ،ص 24،25 ،

https://www.mobt3ath.com/uplode/book/book-36660.pdf?ver=accessable ، تاريخ الاطلاع :2023/03/20 .

حيث أن الجزائر بدورها قد ضمّت تلك المبادئ المتعلقة بحوكمة الشركات في الإصلاحات المتخذة في سبيل الارتقاء بمرتبتها التي تحتل مراتب متأخرة ضمن مؤشرات الفساد والعمل على استقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة ويظهر ذلك من خلال :

- إقدام السلطات العمومية على تطهير مناخ الأعمال وتوسيع مجال الحريات الاقتصادية وهذا بمراجعة المنظومة المصرفية وإصلاحها ،تبسيط النظام الضريبي وتنشيط عمل السوق المالي بتشجيع دخول الشركات إليه وهذا بإرساء الثقافة المالية لدى مسيري الشركات وبيان أهمية السوق المالي ؛
- انتقال الجزائر إلى اقتصاد السوق والاندماج في الاقتصاد العالمي فرض جملة من القيود من طرف المحيط الدولي ممثلا في المنظمات الدولية التي تسعى إلى تعزيز الشفافية والتنافسية في الاقتصاد ،كان حافزا للجزائر لمراجعة آليات إدارة الاقتصاد وزيادة الانفتاح على المحيط الخارجي لاسيما في اتجاه الخوصصة وتقليص حجم الدولة في الاقتصاد حيث ارتفع عدد الشركات التي تمت خوصصتها من 58 سنة 2003 إلى 110 سنة 2007 ؛
- إصلاح الإطار المحاسبي الجزائري باعتماد النظام المحاسبي المالي الذي طبق ابتداء من 2010/01/01 على مختلف الشركات سعيا لمعالجة النقائص التي كانت في المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975 ،منى خلال تنسيق الممارسات الوطنية مع ما تفرضه التحديات الدولية وتماشيا مع مبادئ حوكمة الشركات الداعية إلى إرساء مبادئ ولوائح واضحة لعملية الإفصاح عن المعلومات لمختلف الأطراف أصحاب المصلحة ،مع مراعاة الشفافية والعدالة في الإفصاح بتغليب الجوهر الاقتصادي للعمليات على الشكل يفرضه القانون ؛
- سعيا لتعزيز الشفافية تم إلزام كذلك الشركات ذات المسؤولية المحدودة الذي يتجاوز رقم أعمالها 10 ملايين دج ،بالمصادقة على حساباتها السنوية من قبل محافظ الحسابات معتمد مستقل يضمن صدق وشرعية الحسابات المقدمة من طرف الشركة بما يحقق العرض العادل لوضعية الشركة .

وبالتالي لاشك أن هذه الاصلاحات التي قامت بها الجزائر تم تضمينها وأخذها بعين الاعتبار بمبادئ الجوكمة الرشيدة للشركات ،ومتطلباتها التشريعية والتنظيمية الواجب توفرها حتى تضمن توافق هذه الاصلاحات مع ما تنادي به الهيئات الدولية والمنظمات الاقليمية في هذا الشأن ،وهو ما يثبته محتوى أجندة الإصلاح القائمة على التركيز على الخصخصة ،تنمية المشروعات الصغيرة وإزالة المعوقات أمام قيادة القطاع الخاص للنمو وفتح السوق الجزائرية أمام المستثمرين الأجانب .[1]

[1] سفير محمد ،بوبكر مصطفى ، حوكمة الشركات ، النشر الجامعي الجديد ، تلمسان (الجزائر) ، 2018 ،ص 139،138،137 .

✓ المطلب الثاني : مفهوم حوكمة الشركات وأهميتها

1. مفهوم حوكمة الشركات :

بعد أن أصدرت الولايات المتحدة الأمريكية مصطلح الخصخصة لمعظم دول العالم ،بدأ مصطلح امريكي جديد في غزو العالم وهو ما يطلق عليه Corporate govenance ،تم تعريبه إلى مصطلح الحوكمة أو الإدارة الرشيدة للشركات ،وبدأ البنك وصندوق النقد الدوليين في قياس مدى التزام الأسواق العالمية بهذا المصطلح من خلال عدة معايير تم وضعها في إطار برنامج الإصلاح الاقتصادي التي تطبقها العديد من دول العالم ،وهذا المصطلح الجديد يركز على عدة نقاط لإدارة الشركات والاقتصاد بوجه عام ،يأتي في مقدمتها وأكثرها أهمية على الاطلاق الشفافية في معاملات الشركات والعمليات المحاسبية والقوائم المالية والميزانيات وكذلك المراجعة المالية والمشتريات ،وذلك لمنع عمليات الفساد التي تؤدي إلى استنزاف موارد الشركات وتأكل قدرتها التنافسية ،وكذلك تطبيق معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين والبنوك التي تقدم القروض للشركات ،لمنع حدوث أزمات مصرفية وتبني طرق عادلة في إجراءات الإفلاس في حال تعرض الشركة للفشل ،وذلك بتوزيع المخاطر بطريقة عادلة بين المساهمين والعمال والمالكين والدائنين ،وكذلك حماية الأقليات والالتزام بمعايير محاسبية توضح بشكل كامل الوضع المالي للشركة بالإضافة إلى حقوق التصويت في الجمعيات العمومية للشركات والرقابة على المطلعين وأعضاء مجلس الإدارة الذي يمكنهم تحقيق أرباح ضخمة من خلال أسواق الأسهم والبورصات عن طريق استخدام المعلومات التي يعرفونها بحكم مواقعهم من قبل جمهور المستثمرين والمساهمين عن أوضاع الشركات أو ما يطلق عليه استخدام المعلومات الداخلية insider trading .[1]

حيث عرف البعض حوكمة الشركات على أنها " الإجراءات الحاكمة بالشركات لضمان تحقيق التوازن في حقوق أصحاب المصالح المتعارضة ،كما تعتبر بأنها مفهوم التحكم المؤسسي لأغراض معالجة مشكلة الوكالة وحماية حقوق حملة الأسهم وحماية حقوق أصحاب المصالح ،والتأكيد على ضرورة تفعيل المعايير المحاسبية على المستوى المحلي والدولي وتحقيق العدالة الاقتصادية من منظور اقتصاد السوق " ،وبالتالي فهي تعتبر إطار يتضمن القواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية اتخاذ الشركات وخاصة شركات الاكتتاب العام لقراراتها ،والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها ،ومدى المساءلة التي يخضع لها مديري ورؤساء تلك الشركات وموظفيه أو المعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين والحماية التي يقدمونها لصغار المستثمرين ،وتضمن أيضا موضوعات خاصة بقانون الشركات وقوانين الأوراق المالية وقواعد قيد الشركات بالبورصة ،والمعايير المحاسبية التي تطبقها الشركات وقوانين مكافحة الاحتكار وقوانين الإفلاس ،كما تتضمن التشريعات الصادرة عن الحكومة والجهات التشريعية التي يتعامل معها المساهمون والشركات .[2]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي ،المراجعة وحوكمة الشركات ، الدار الجامعية، الاسكندرية (مصر) ،2010 ،ص 130،131 .

[2] العياشي زرزار ،مداخلة بعنوان "أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات "،ملتقى بعنوان "الحوكمة المحاسبية للمؤسسة :واقع ،رهانات وآفاق ، جامعة 20 أوت 1955 _سكيكدة ، سكيكدة (الجزائر) ، يومي 08/07 ديسمبر 2010 ،ص 02،03 ، https://iefpedia.com/arab، تاريخ الاطلاع :2023/03/20 .

واعتبر البعض الآخر أن الحوكمة " امتداد لكل من الخصخصة والعولمة واقتصاد السوق ،فهي النظام التي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية ،وكذلك الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة لتوفير الإشراف على المخاطر والرقابة عليها التي تقوم بها الإدارة .[1]

الشكل (II - 1): التعاريف المسندة لمصطلح "حوكمة الشركات "

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على : محمد الشريف بن زواي ،هلة ليليا ،مساهمة حوكمة الشركات في الرفع من الأداء المالي للشركات العائلية ،مجلة العلوم الإنسانية ،المجلد 34 ، العدد 01 ،أم البواقي (الجزائر) ،جوان 2022 ،ص 144 ،https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/23/34/1/216209 ،تاريخ الاطلاع :2023/03/20 .

[1] العياشي زرزار ،مداخلة بعنوان "أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات ،مرجع سابق ص03 .

حيث يمكن تعريف حوكمة الشركات أيضا ببساطة على أنها "بيئة يوفر فيها الأفراد المسيطرون على شركة ما إدارة الجودة لتعزيز أداء الشركة لصالح جميع المساهمين ،بغض النظر عما إذا كانوا أقلية أو أغلبية المساهمين" و يشدد هذا التعريف على أن مصالح جميع حملة الأسهم ،وليس حقوقهم يجب أن تحميها الإدارة خوفا من أن الحماية التي توفرها القوانين للشركة لا تكفي لضمان الحماية الكاملة لمصالح حملة الأسهم و تم تعريف حوكمة الشركات أيضًا على أنها"نظام الضوابط والتوازنات ، الداخلية والخارجية للشركات والذي يضمن للشركات أداء مسؤوليتها أمام جميع أصحاب المصلحة والتصرف بطريقة مسئولة اجتماعيًا في جميع مجالات نشاطها التجاري"ويعتبر من أوسع تعاريف حوكمة الشركات ،لأنه يفرض على شركة الأعمال مسؤولية مساهميها وأصحاب المصلحة ومجتمعها بأكمله.

كما نوّه الباحثون على أن أفضل طريقة لإنشاء نظام جيد لحوكمة الشركات وضمان فعالية الاقتصاد هي موضوع النقاش ، ويعتقد بعض العلماء وواضعي السياسات أن الحفاظ على الإدارة الرشيدة للشركات تتطلب وجود العناصر الأساسية التالية:

- يجب أن تسعى الإدارة إلى تحقيق رفاه حملة الأسهم ؛
- يجب أن يتألف مجلس إدارة الشركة في المقام الأول من مديرين غير تنفيذيين ؛
- يجب أن تحمي قواعد الشركات المستثمرين من الأقليات وأن تقلل إلى أدنى حد من التحكم في تحويل مساهمي المنافع الخاصة للسيطرة .[1]

وبهذا نستخلص أنه لا يوجد اتفاق عام لمفهوم حوكمة الشركات ، كما يمكن أيضا عرض مجموعة من المفاهيم الأخرى المسندة لها حيث ربما تشكل جميعا الإطار المفاهيمي للحوكمة :

فهي تعني نظام للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط الشركات المساهمة مبني على تنظيم عملية اتخاذ القرار في هذه الشركات وتوزيع الصلاحيات والمسئوليات فيما بين الأطراف الرئيسية في الشركة وذلك لخدمة مصالح المساهمين بشكل عام ،ويمثل هذا التوجه نقلة كبيرة تعطي للجهة حق أكبر للتدخل في الشركة بل تعطي إطارا عاما وتترك التفاصيل للشركة ولكن موجة الحوكمة دفعت بالتشريعات القانونية إلى مجالات أكثر تفصيلا في توجيه عمل الشركات المساهمة كوسيلة لحماية المساهمين وأصحاب من غير المساهمين ، ومن خلال كل هذا يمكن تقديم أهم العناصر الأساسية التي تعرّف حوكمة الشركات كما يلي :[2]

[1] Mohammad E. Al-Wasmi , Corporate Governance Practice In the GCC: Kuwait As A Case Study, Thesis submitted for the degree of Doctor of Philosophy , London (England) , Brunel University , December 2011, page 12,13,14 https://s3.amazonaws.com/rgi-documents/2091d2d5a1cc91e0a00584e6aad2cd364d916e47.pdf , view : 21/03/2023 .

[2] أمين السيد أحمد لطفي ،المراجعة وحوكمة الشركات ، مرجع سابق ،ص 132 .

- هي إدارة المنشأة لتعظيم أدائها ؛
- تنفيذ الأنظمة الكفيلة بتجنب أو تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرف غير المقبول ؛
- أنظمة تستخدم للرقابة على الشركة ومجلس إدارتها وأعضائه ؛
- أنظمة يتم بموجبها إدارة المنشأة والرقابة عليها وفق هيكل يحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات فيما بين المشاركين مثل مجلس الإدارة والهيئة والمساهمين ،ويرسم القواعد والإجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات في شؤون المنشأة .

ومن جهة أخرى يمكن تعريف قواعد حوكمة وإدارة الشركات على أنها "مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين ،حيث تنظم هذه القواعد العلاقات التعاقدية بين المجموعات المعنية وخاصة علاقة المدير والوكيل بين المساهمين والإدارة ،حيث أن فصل الملكية عن الإدارة يسمح للمساهمين ورؤساء الشركات بالتركيز على ميزتهم التنافسية ألا وهي توفير رأس مال المخاطر من ناحية وإدارة مخاطر الاستثمار الحقيقية من ناحية أخرى .[1]

<u>ومن خلال ما سبق وما تعرفنا عليه خلال المشوار الجامعي يمكن استخلاص ما يلي :</u>

" الحوكمة تعني وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية (أعضاء مجلس الإدارة ،الإدارة التقنية ...الخ) بهدف تحقيق الشفافية والعدالة ومكافحة الفساد ، حيث أن فلسفة الحوكمة تقترن بوجود ميزتان تتميز بها الشركات المعاصر ة وهما : الفصل بين ملكية الشركة وإدارتها ،النفوذ الذي يتمتع به كبار المساهمون على حساب صغار المساهمين ، وبالتالي دفعت هاتان الميزتان الدول إلى وضع نظام رقابي ليضمن لأصحاب المصالح في الشركة بأن الإدارة تقوم بمهامها على أفضل وجه ،في الوقت الذي يحمي فيه هذا النظام صغار المساهمين من تسلط كبار المساهمين .

[1] أمين السيد أحمد لطفي ،المراجعة وحوكمة الشركات ، مرجع سابق ،ص 132،133 .

2. أهمية حوكمة الشركات :

تزداد أهمية الحوكمة في إدارة الشركات من أجل تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة ،وذلك بغرض حماية مستخدمي القوائم المالية خاصة المساهمين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية وتكمن هذه الأهمية في :

- التطبيق السليم لقواعد وأساليب الحوكمة في الشركات يساعد على جذب الاستثمارات وزيادة قدرتها التنافسية ؛
- تعد من أهم العمليات الضرورية واللازمة لأداء أي شركة لوظائفها بأكمل وجه ؛
- تأكيد نزاهة مجلس الإدارة وضمان وفاء الشركة بالتزاماتها وضمان تحقيق الشركة لأهدافها بشكل قانوني واقتصادي سليم ؛
- محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده والقضاء عليه نهائيا ؛
- ضمان تحقيق النزاهة والحيطة والاستقامة لكافة العاملين في الشركة ؛
- العمل على تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية الفعالة التي تمنع حدوث مثل هذه الأخطاء ؛
- تحقيق أعلى قدر من الفعالية لمراقبي الحسابات الخارجيين وتحقيق أعلى درجة من الاستقلالية والفهم وعدم خضوعهم لأي ضغوط من مجلس الإدارة او مديرين التنفيذيين ؛
- أداة جيدة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بأسلوب علمي وعملي يؤدي إلى حماية أموال المساهمين ؛
- زيادة معدلات النمو وتحقيق القيمة المضافة وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد والقضاء على الضياع والفاقد الاقتصادي ؛
- ضمان الحوكمة بعدم قيام مجلس الإدارة بإساءة استخدام السلطة في الإضرار بمصالح المساهمين أو أي من الأطراف المرتبطة بالشركة ؛
- تحقيق عدم التمييز بين أصحاب المصالح في الشركة مع المحافظة على حقوق المساهمين القانونية في نقل ملكية الأسهم ،وفي اختيار أعضاء مجلس الإدارة وفي الحصول على كافة المعلومات عن الشركة التي تؤثر على قراراتهم ؛
- تحقيق الإفصاح الناتج عن كافة المعلومات الملائمة والمناسبة لهم في الوقت المناسب بما يمكنهم من اتخاذ القرارات المناسبة وحماية مصالحهم بصورة عادلة ومتساوية .[1]

[1] عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات "في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة " الدار الجامعية، الاسكندرية (مصر) ،2007 ،ص23،24،25 .

✓ **المطلب الثالث : محددات وخصائص حوكمة الشركات**

1. محددات حوكمة الشركات :

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات ،محددات خارجية وأخرى داخلية :

أ. المحددات الخارجية :

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة ، والذي يشمل 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 الانتاج ،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 مثل الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق ،مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة 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 .

ب. المحددات الداخلية :

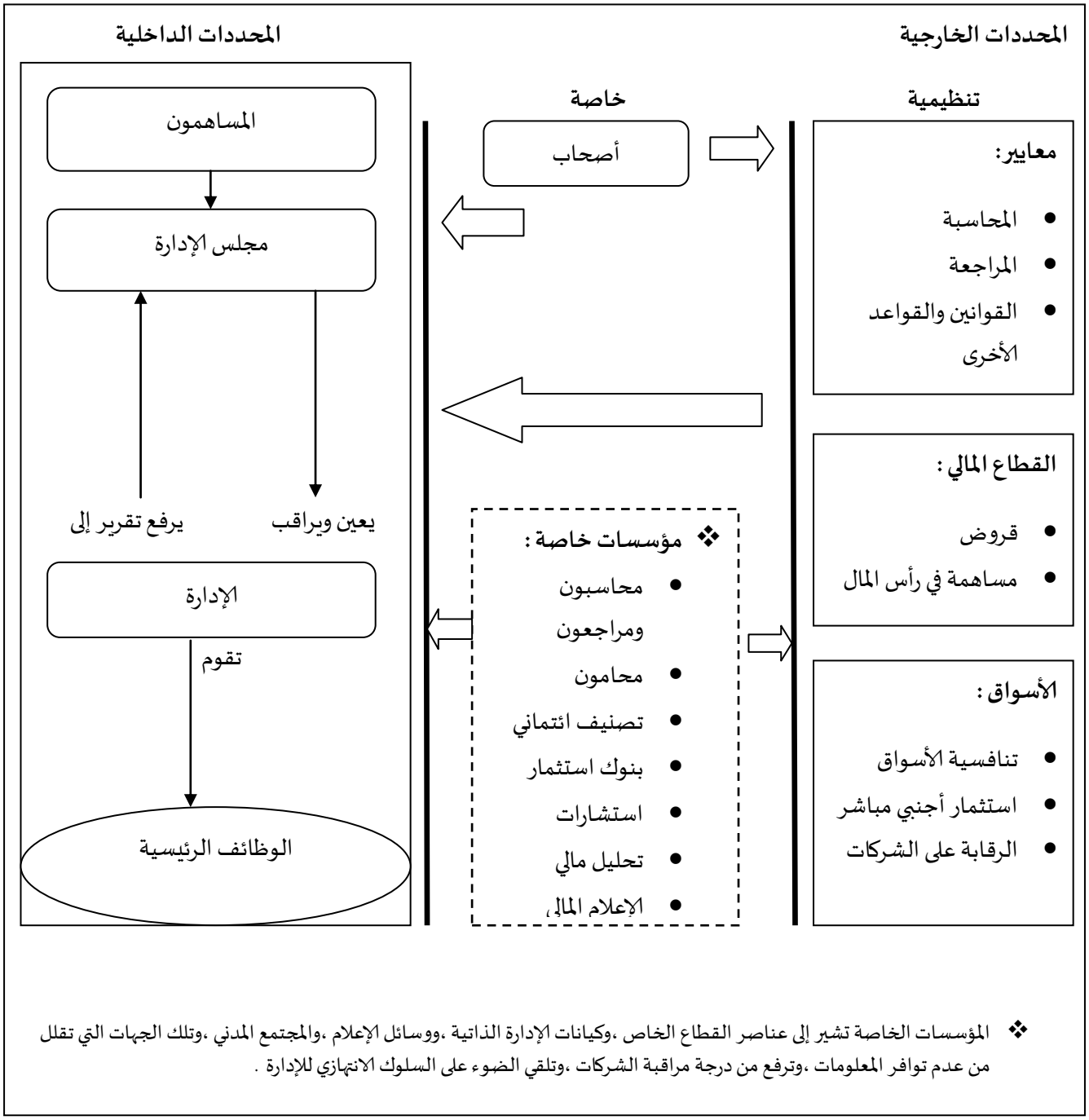
وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الادارة والمديرين التنفيذيين ،والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة .

تؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي ،وتعميق دور سوق المال ،وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار ،والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين ،ومن ناحية أخرى تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية ،وتساعد المشروعات في الحصول على أعلى التمويل وتوليد الأرباح بالإضافة إلى خلق فرص عمل[1] .

ويمكن توضيح هذه المحددات من خلال الشكل الموالي :

[1] محمد حلمي الجيلاني ،الحوكمة في الشركات ، الطبعة الأولى ، دار الإعصار للنشر والتوزيع ،المملكة العربية السعودية ،2015 ،ص13،14 .

الشكل (Ⅱ - 2): المحددات الداخلية والخارجية للحوكمة



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

المصدر: محمد حلمي الجيلاني ،الحوكمة في الشركات ، مرجع سابق ،ص 14 .

2. خصائص حوكمة الشركات :

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 :

الانضباط : يعني اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح ،وهذا لانضباط يتحقق من خلال :

- بيانات واضحة للجمهور ؛
- وجود الحافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر أعلى للسهم ؛
- الالتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح ؛
- التقدير السليم لحقوق الملكية .

الشفافية : يقصد بها تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث ،كما تعني العلنية في مناقشة الموضوعات ،وحرية تداول المعلومات ،كما تتحقق هذه الشفافية من خلال :

- الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة ؛
- نشر التقرير السنوي في موعده ؛
- الحفاظ على المعلومات وعدم تسريبها قبل الاعلان عنها ؛
- الإفصاح العادل عن النتائج الختامية ؛
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية ؛
- تحديث المعلومات على شبكة الانترنيت .

الاستقلالية : ويعني لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل ،وتتحقق من خلال :

- وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن مجلس الإدارة العليا ؛
- وجود لجنة تدقيق أو مراجعة يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل ؛
- وجود لجنة لتحديد المكافآت يرأسها عضو إدارة مستقل ؛
- وجود مدققين خارجيين غير مرتبطين بالمؤسسة .[1]

[1] نجاة شملال ،مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية ،أطروحة دكتوراه تخصص تدقيق محاسبي ونظام محاسبي مالي ،مستغانم (الجزائر) ،جامعة عبد الحميد بن باديس ،2016 ،ص 48،49 ، http://e-biblio.univ-mosta.dz/handle/123456789/4421 ، تاريخ الاطلاع : 2023/03/21 .

المساءلة : أي امكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ،عن طريق تقديم كشف حساب عن أي تصرف يحدث ،وتشمل المساءلة جانبيين هما التقييم ثم الثواب أو العقاب ،ويعني أن يتم أولا تقييم العمل ثم محاسبة القائمين عليه وتتحقق من خلال :

- ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية ؛
- التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم ؛
- التحقيق الفوري في حال إساءة الغدارة العليا ؛
- وضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة .

العدالة : يجب احترام حقوق مختلف المجموعات وأصحاب المصلحة في المؤسسة ،فتحقق العدالة عن طريق :

- المكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة ؛
- المعاملة العادلة لكافة الموظفين ؛
- حماية حقوق المساهمين ؛
- إعطاء المساهمين حق الاعتراض عند الإساءة في حقوقهم .

المسؤولية : أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة ،تتحقق إذا كانت هناك :

- وجود لجنة تدقيق ترشح المدقق الخارجي وتراقب أعماله ؛
- وجود لجنة مراجعة تدقق تقارير المدققين الداخليين ،وتشرف على أعمال التدقيق الداخلي ؛
- الاجتماعات الدورية لمجلس الإدارة ؛
- عدم قيام مجلس الإدارة الإشرافي بدور تنفيذي .

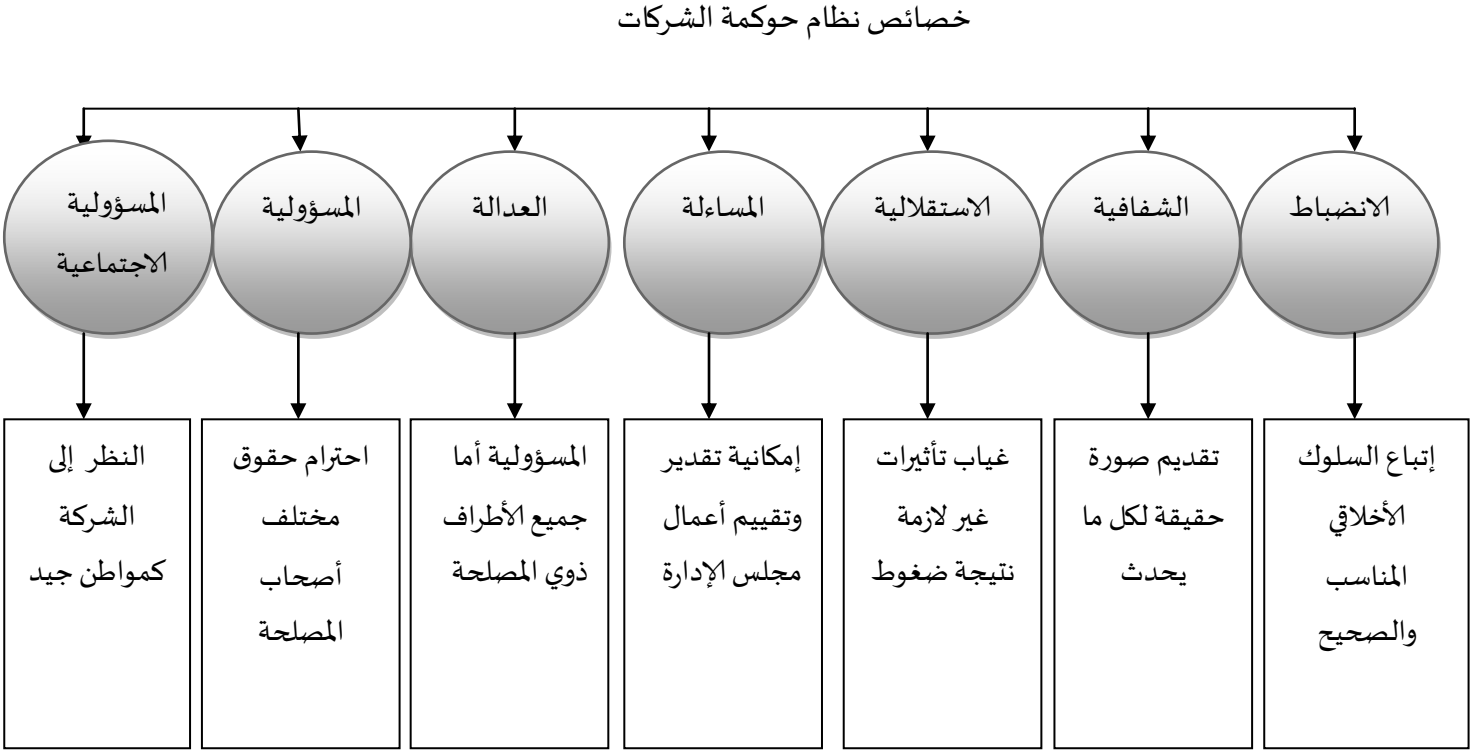
المسؤولية الإجتماعية : ويقصد بها النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد ويتحقق من خلال :

- وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي ؛
- وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة .[1]

والشكل الموالي يوضح هذه الخصائص باختصار :

[1] نجاة شملال ،مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية ، مرجع سابق ، ص 49 .

الشكل (Ⅱ - 3): خصائص نظام حوكمة الشركات



المصدر: أمينة فداوي ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، أطروحة دكتوراه ،عنابة (الجزائر) ،جامعة باجي مختار ، 2014 ،ص 39 ،https://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2016/03/%D8%A3%D8%B7%D8%B1%D9%88%D8%AD%D8%A9-%D8%AF%D9%83%D8%AA%D9%88%D8%B1%D8%A7%D9%87-%D9%81%D8%AF%D8%A7%D9%88%D9%8A-%D8%A3%D9%85%D9%8A%D9%86%D8%A9.pdf ، تاريخ الاطلاع :21 /2023/03 .

ومن خلال هذه الخصائص ،يمكن استنتاج أن النظام الفعال لحوكمة الشركات هو الذي يكون قادرا على تحقيق الرقابة الجيدة ،بما يقلل من تكاليف الوكالة ويحفز المسيرين على العمل من أجل خلق القيمة المضافة وتعظيم ثروة المساهمين .[1]

[1] أمينة فداوي ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مرجع سابق ، ص 39 .

• المبحث الثاني : الإطار التنظيمي والتطبيقي لحوكمة الشركات

✓ المطلب الأول : مبادئ ومعايير حوكمة الشركات

يمكن تعريف قواعد ومبادئ حوكمة الشركات بأنها "مجموعة الأسس والممارسات التي تطبق بصفة خاصة على الشركات المملوكة لقاعدة عريضة من المستثمرين (شركات الاكتتاب العام) وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة المتعاملين مع الشركة مثل مجلس الإدارة ،المساهمين ،الدائنين ،البنوك ،والمودين ...الخ ،وتظهر من خلال النظم واللوائح الداخلية المطبقة بالشركة والتي تحكم اتخاذ أي قرار قد يؤثر على مصلحة الشركة أو المساهمين بها وتوفر قواعد حوكمة الشركات الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله للشركة أن تحدد أهدافها وتحدد أيضا كيفية تحقيق هذه الأهداف ،حيث تحدد ما يلي :

- كيفية اتخاذ القرارات ؛
- الشفافية والإفصاح في تلك القرارات ؛
- السلطة والمسؤولية للمديرين والعاملين بالشركة ؛
- المعلومات التي يتم الإفصاح عنها للمستثمرين ؛
- حماية حقوق صغار المساهمين .

وتتدخل عدة عوامل في تحديد المعايير ومبادئ حوكمة الشركات ومنها :

- قوانين الشركات ؛
- القوانين التي تحكم سوق الأوراق المالية ؛
- قواعد القيد بالبورصات ؛
- قانون منع الاحتكار وقانون الإفلاس وقانون الاندماج وقانون الاستحواذ ؛
- الهيئات الرقابية مثل الهيئة العامة لسوق المال ؛
- المحاكم التي تشرف على تطبيق تلك القوانين .[1]

وبالتالي سنستعرض هذه المبادئ والمعايير التي قد أصدرت على حسب الهيئات المختلفة التي قامت بإصدارها والمقبولة دوليا ،من أهم ما جاء عن قواعد التطبيق السليم لحوكمة الشركات ما يلي :

[1] عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات "في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة" ،مرجع سابق ، ص77،78.

أ. معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD :

توصلت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى معايير حوكمة الشركات وأصدرتها سنة 1999 ،حيث تتكون من خمسة معايير ومبادئ أساسية مبينة من خلال الجدول الموالي :

الجدول (II - 1): مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD

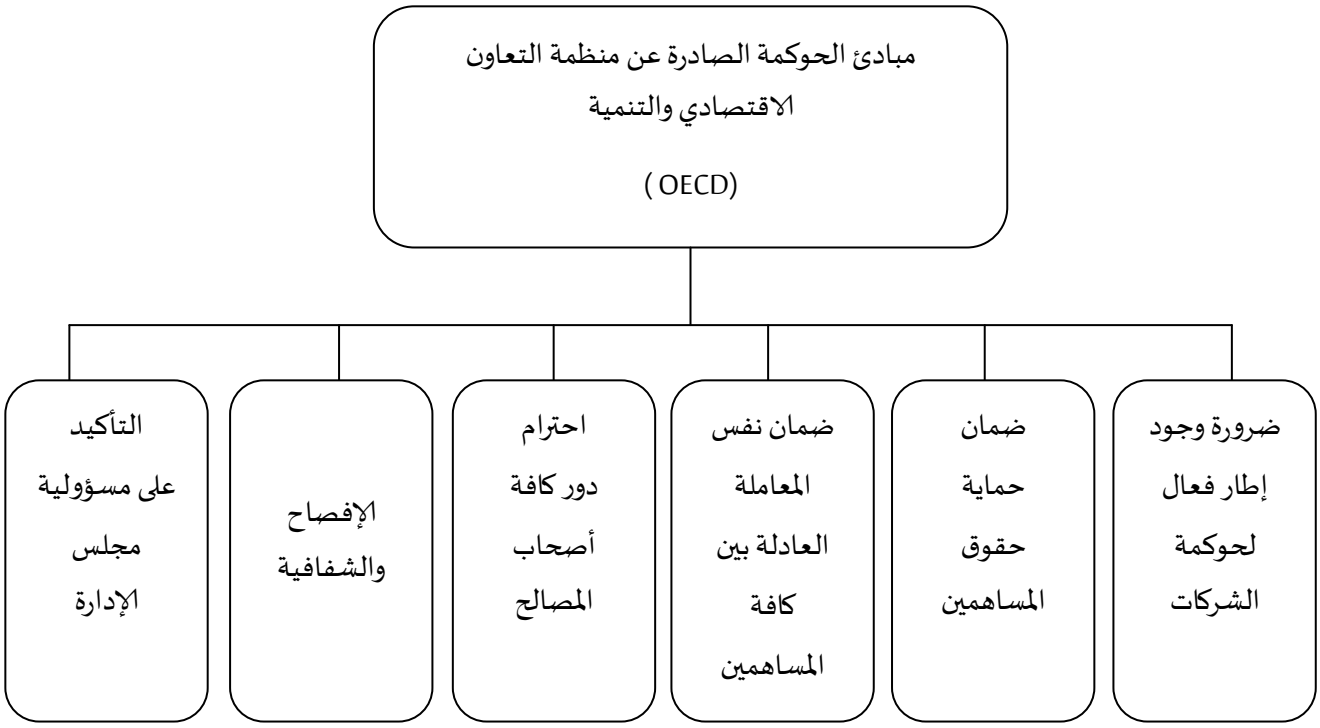
	المبد أ:	مضمونه :
01	حماية حقوق المساهمين	من حق المساهمين أن يتمتعوا بحقوق الملكية وأن يكونوا على معرفة كاملة بالمعلومات وحقوق التصويت والمشاركة في القرارات الخاصة بالتغييرات الجوهرية في الشركة ،مثل بيع أصول الشركة أو الاندماج مع الشركات الأخرى أو إصدار أسهم جديدة ،لذلك يجب على الجهات الرقابية العاملة في السوق (هيئة سوق المال والبورصة) العمل على توفير الحماية الكافية لحقوق المساهمين .
02	المعاملة المتساوية لجميع المساهمين	يجب معاملة جميع المساهمين من ذوي الفئة الواحدة معاملة متساوية بما في ذلك المساهمين الأجانب وأيضا حملة شهادات الإيداع الدولية (GDRs) ،حيث يجب أن تتاح للمساهمين فرصة الحصول على أعلى تعويض مناسب في حالة التعدي على حقوقهم ،وتؤكد قواعد حوكمة الشركات على حماية حقوق الأقلية والمساهمين الأجانب مع الإفصاح الكامل عن المعلومات الجوهرية ،وتؤكد أيضا على وضع نظم تمنع العاملين بالشركة بما في ذلك رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين من استغلال وظائفهم واستغلال المعلومات الداخلية الخاصة بالشركة بحيث لا يقوموا بعمليات تداول على أسهم الشركة بناء على هذه المعلومات ليحققوا منافع شخصية أو ليقللوا من حجم الخسائر في حالة تدهور أداء الشركة ،ويجب أن يفصح رؤساء الشركات وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين عن تداولهم في الصفقات الخاصة بشركاتهم وذلك لتحقيق مبدأ العدالة بين جميع المساهمين .

03	حماية حقوق أصحاب المصالح أو المتعاملين مع الشركة (مثل البنوك الدائنين ،الموردين ..الخ)	يمثل أصحاب المصالح عادة أطرافا هامة لها تأثير على عمل الشركات وكيفية اتخاذها لقراراتها ،ولهذا يجب أن تضمن قواعد الحوكمة للشركات حماية حقوقهم واحترامها ،حيث يجب أن يسمح للمتعاملين مع الشركة الاطلاع على كافة المعلومات اللازمة لهم ،فمثلا عند رغبة الشركة في الحصول على قرض من بنك معين ،يقوم البنك بطلب بعض الضمانات والمستندات للتأكد من قدرة الشركة على الوفاء بإلتزاماتها .
04	الإفصاح والشفافية بدقة وفي الوقت المناسب	تؤكد قواعد حوكمة الشركات على أن الإفصاح الدقيق الذي يتم في الوقت المناسب يجب أن يشمل كافة الأحداث الجوهرية المتعلقة بالشركة بما في ذلك الوضع المالي ومؤشرات الأداء ونسب الملكية وإدارة الشركة وأيضا الإفصاح عن خبرة أعضاء مجلس الإدارة ومكافآتهم ،ويجب على الشركات القيام بالإفصاح عن المعايير المحاسبية والمالية التي تتبعها الشركة في تقييم الأداء ،مع مراعاة وجوب أن توفر قنوات نشر المعلومات طريقة عادلة للوصول للمعلومات التي تهم كافة المستثمرين في الوقت المناسب .
05	تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة	تحدد أيضا هذه القواعد بالتفصيل دور مجلس الإدارة في حماية الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح بها ،ويجب أن يضمن الإطار العام لقواعد حوكمة الشركات التوجه الاستراتيجي للشركة والمتابعة الفعالة للإدارة من قبل مجلس الإدارة ومسؤولية المجلس أمام الشركة والمساهمين والأطراف الخارجية ،ويجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة بناءا على معرفة تامة وبحسن نية على أن يبذلوا كل جهدهم لصالح الشركة والمساهمين بها .

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على : عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات "في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة" ،مرجع سابق ، ص81،82،83 .

وفي عام 2004 توصلت إلى صيغة جديدة للمبادئ الخاصة بحوكمة الشركات بهدف دعم الثقة في سوق رأس المال وتتطلب هذه المعايير الجديدة توسيع دور المساهمين فيما يتعلق بتعيين أعضاء مجلس الإدارة ،وتحديد مكافأة المديرين التنفيذيين العاملين بالشركة ،حيث ركزت على ضرورة توافر الإفصاح والشفافية فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية ،والتأكيد على تطبيق المعايير المحاسبية ،ودور مجلس الإدارة في عملية الإفصاح ،والتأكيد على استقلال ونزاهة المدقق الخارجي أو محافظ الحسابات ،وضرورة وجود أنظمة فعالة للرقابة الداخلية للحد من التلاعب والغش والتعارض على المصالح ، حيث تشمل ستة معايير كما هو موضح في الشكل التالي : [1]

الشكل (II - 4): مبادئ الحوكمة الجديدة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 2004



المصدر: عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات "في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة" ،مرجع سابق ، ص 85 .

[1] عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات "في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة" ،مرجع سابق ، ص 83،84 .

ب. معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية (Basel Committee) :

وضع بنك التسويات الدولية BIS ممثلا في لجنة بازل سنة 1999 إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية ،وهي تركز على النقاط التالية :

- قيم الشركة ومواثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير ؛
- استراتيجية للشركة معدة جيدا ،والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك ؛
- التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس ؛
- وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات والإدارة العليا ؛
- توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات ؛
- مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح ،بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا ،أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة ؛
- الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة ،وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى ؛
- تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو إلى الخارج .

ت. معايير مؤسسة التمويل الدولية :

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي سنة 2003 موجهات وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها ،سواء كانت مالية أو غير مالية ،وذلك على مستويات أربعة كالتالي :

- الممارسات المقبولة للحكم الجيد ؛
- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد ؛
- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا ؛
- القيادة .[1]

[1] محمد حلمي الجيلاني ،الحوكمة في الشركات ، مرجع سابق ،ص 18،19 .

✓ المطلب الثاني : الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد حوكمة الشركات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد وتمثل فيما يلي :

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

ب. **مجلس الإدارة Board of Directors :** وهو من يمثل المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح ،ويقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم،كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين .

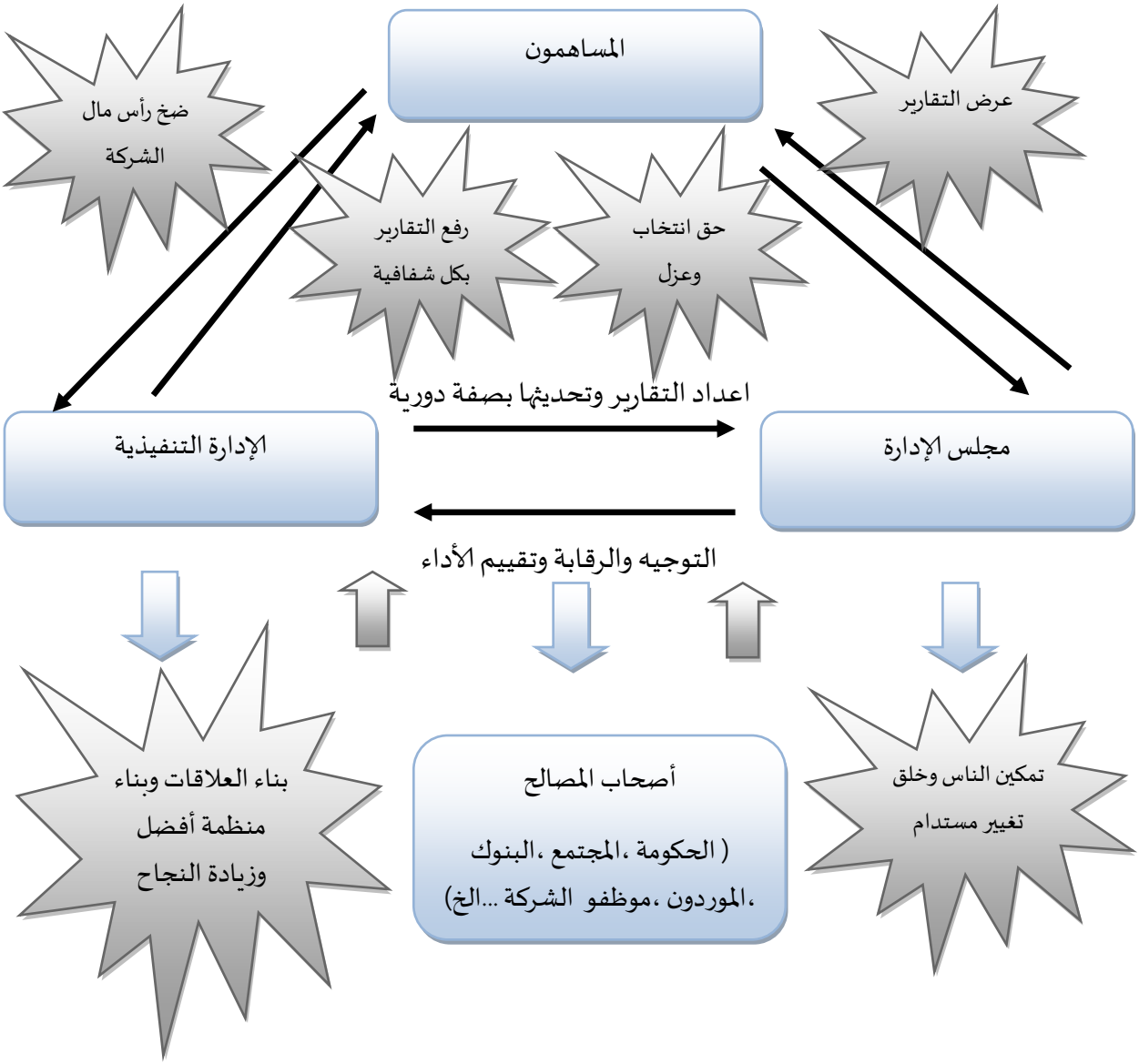
ت. **الإدارة Management :** هي المسئولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة ،وتعتبر إدارة الشركة هي المسئولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين ،وتعتبر الوظيفة الأساسية لمديري الشركات المقيدة بالبورصة هي الإشراف على إدارة الشركة وكذلك القيام بكافة الأعمال اللازمة لتحقيق الشركة للغرض التي تأسست من أجله ،وذلك من خلال ما يعرضونه من تقارير دورية على مجلس الإدارة تتضمن كافة المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ،وعلى ذلك فإنه يمكن القول أن المدير يلعب دور حيوي في الشركة باعتباره شخص مسئول عن مصلحة الشركة وبالتالي مصلحة المستثمرين والمساهمين .

ث. **أصحاب المصالح Stockholders :** هي مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال والموظفين ،ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان ،فالدائنون مثلا يهتمون بمقدرة الشركة على السداد ،في حين يهتم العمال والموظفون على مقدرة الشركة على الاستمرار .[1]

[1] عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات "في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة" ،مرجع سابق ، ص 20،21 .

ولكل طرف من هذه الأطراف الأربعة الأساسية وظيفة رئيسية يقوم بها وترتبط فيما بينها لتضمن دور فعال للحوكمة الرشيدة بالشركات مبلورة من خلال الشكل الآتي :

الشكل (II - 5): الوظائف الرئيسية للأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبين .

✓ **المطلب الثالث : أسس وآليات تطبيق حوكمة الشركات**

1. أسس حوكمة الشركات :

أ. الأساس التعاقدي والمؤسسي للمنشأة :

على الرغم من أن نقطة البداية في عملية فهم الهيكل التنظيمي قد نشأت عن طريق Mans & Berle سنة 1932 ،فإن هناك أسئلة رئيسية ارتبطت بحل مشاكل الحافز والصدفة الأخلاقية وانتهاز الفرص وتفسير العائد داخل التنظيمات حيث قلل الاقتصاديون من دور القانون في تعريف المنشأة بفصل المفهوم الاقتصادي عن نظيره القانوني ،وقد اعترف كل من Jansen and Meckling سنة 1973 بتلك الخصائص القانونية عن طريق اعتبار أن أكثر التنظيمات تعتبر ببساطة بمثابة كيانات مصطنعة قانونا والتي تعمل كرابطة لمجموعة من العلاقات التعاقدية فيما بين الأفراد ،ومن وجهة نظرهم فإن الكيان المصطنع القانوني يتمثل في البناء الاصطناعي الذي يعمل في ظل القانون والذي يسمح لبعض التنظيمات بان يتم التعامل معها كأفراد . وقد حاول بعض المؤلفين أيضا القيام بفحص مفهوم المنشأة في سياق أطر عامة قانونية وسياسية تحكم النشاط الاقتصادي واعتباره أكثر علاقة حيادية للعقد ،حيث اقترح Masten سنة 1991 أن القانون يعترف في الواقع باختلافات أساسية في الالتزامات والعقوبات والإجراءات التي تحكم التنظيمات داخل المنشأة والبورصة وأن تلك التمييزات من المحتمل أن تغير حوافز الممثلين عبر الأنماط المؤسساتية بطريقة ذات مغزى ،كما ناقش أيضا أن المنشأة والسوق تختلف في النوع بسبب اختلافات القاعدة القانونية التي تطبق على علاقة الاستخدام مقارنة بالعقد التجاري ،ونظرة المنشاة كمجرد علاقة عقود تعتبر محدودة ،وفي السياق العام فغن المنشآت تعتبر أكثر من مجرد مجموعات محددة من العقود الصريحة والضمنية ،وهي تتكون أيضا من أصول فريق ذات قيمة وآليات متطورة للتعامل مع المعلومات والرقابة .

ب. أهمية آليات الرقابة في التنظيمات :

قضية الرقابة تعتبر هامة للغاية حيث أنها تتعامل مع كافة الآليات المرتبطة بالقيود والمتطلبات المفروضة على هؤلاء الذين يديرون الشركات ،حيث تتعامل آليات الرقابة في أي هيكل حوكمة الشركات مع السؤال الخاص بكيف يتم جعل المسئولين التنفيذيين بالشركة عليهم مسؤولية أمام الأطراف الأخرى المشاركة في أنشطة الشركة ويجب تطبيق بطريقة معينة من شأنها تزويد المسئولين بالفرص والحوافز وضوابط الرقابة على الموارد والتي يحتاجونها لخلق قيمة الشركة .[1]

[1] أمين السيد أحمد لطفي ،المراجعة وحوكمة الشركات ، مرجع سابق ،ص211،212 .

ولاشك أن آليات الرقابة تتعامل مع ترتيبات في قانون الشركة وقانون الأوراق وقانون الإفلاس والممارسات الواسعة بالإضافة إلى المحاسبة والرقابة الإدارية وتمويل الشركة ، ويتمثل هدفها في زيادة قيمة الشركة وتحسين أداءها عن طريق الرقابة على أداء الإدارة والتأكد من مساءلة الإدارة أمام المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى وتعتمد كفاءتهم لمدى كبير على فعالية نظم الرقابة الداخلية والتنسيق الكفء بين الأطراف وآليات المساءلة المحاسبية والإشراف .

ت. الشفافية والمساءلة المحاسبية :

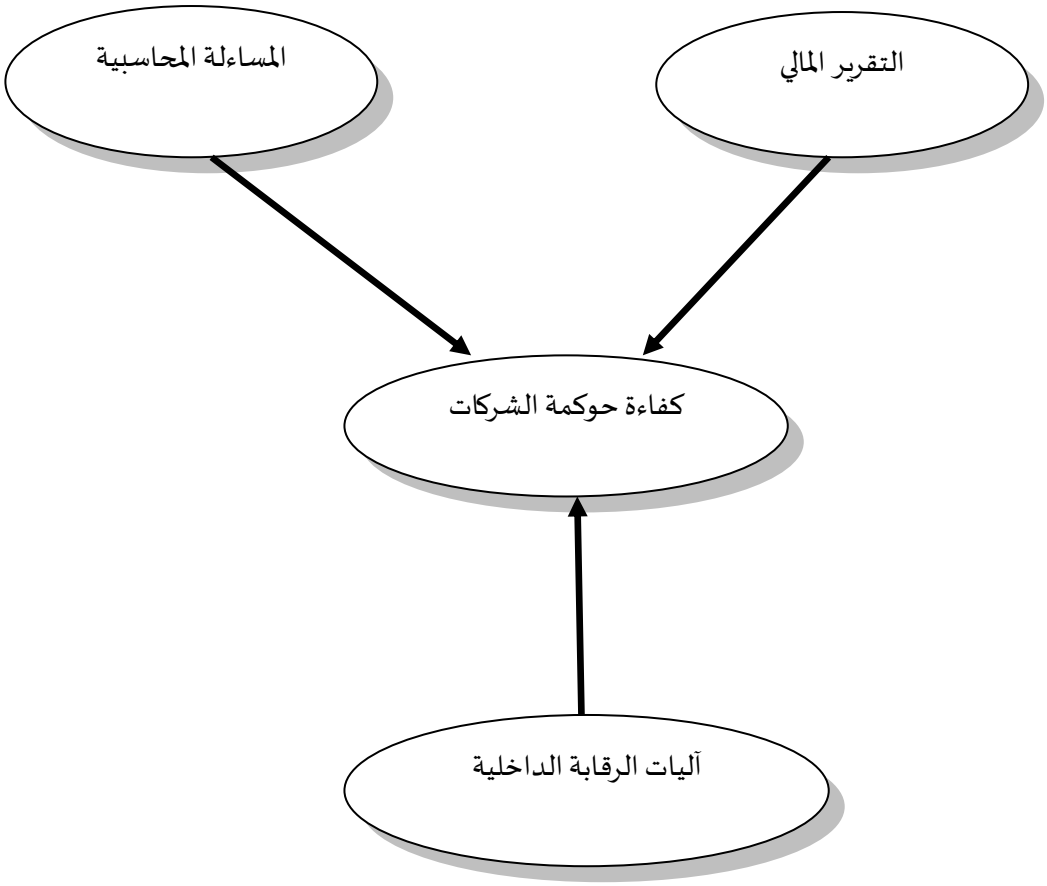
يتمثل غرض التقرير المالي في تزويد متخذي القرار بالشركة في ظل اقتصاديات سوق راس المال بمعلومات نافعة وحتى تكون تلك المعلومات نافعة فإن المعلومات المحاسبية يجب أن تكون ملائمة وقابلة للاعتماد عليها وتتأثر تلك الخصائص باكتمال المعلومات المقدمة ،وحيث أن تقديم تلك المعلومات تعتبر جوهرية لأغراض تنشيط كفاءة سوق رأس المال ،فالهيئات التنظيمية تنظر أيضا لجودة المعلومات كعامل محدد في عملية تقرير الشركة ،وتعتبر جودة المعلومات في غاية الأهمية في تحسين نظم الرقابة الداخلية للشركات والتي تسعى نحو تحقيق سمعة جيدة للتقرير المالي ،وأحد أهم الخصائص لجودة المعلومات الجيدة تتمثل في الإفصاح الكامل والشفافية ،وكما ذُكر عن طريق Koen & Goeuning سنة 2000 أن الإفصاح يشير إلى العملية والمنهجية الخاصة بتقديم المعلومات واتخاذ قرارات السياسة المعروفة من خلال النشر الزمني والوضوح ،أما الشفافية فهي تشير إلى مبدأ خلق بيئة خلالها يتم جعل المعلومات الخاصة بالظروف الحالية والقرارات والتصرفات الرقابية قابلة للوصول إليها ،وأن تكون مرئية وقابلة للفهم لكافة المشاركين بالسوق ،حيث كلا من الخاصيتين تعتبر ضرورية لبناء عملية تقرير ذات كفاءة من خلالها يلعب مفهوم المساءلة المحاسبية دورا هاما ، حيث أنها والشفافية تحسن من جودة عمليات اتخاذ القرار للشركة من خلال الطرق التالية :

- أن تكون نافعة في فهم والتنبؤ بالقرارات المستقبلية ؛
- أن تكون مصممة لزيادة الأداء الاقتصادي عن طريق تعزيز جودة عملية اتخاذ القرار وإدارة المخاطر ؛
- يمكن أن تخفض تكاليف المراقبة كنتيجة للتصرفات والقرارات التي تتسم بأن تكون أكثر مرئية وشمولا ؛
- أن يكون أصحاب المصالح والمساهمين ،العاملين ،والمقرضين قادرين بشكل أفضل على مراقبة ومتابعة إدارة الشركة ؛[1]

[1] أمين السيد أحمد لطفي ،المراجعة وحوكمة الشركات ، مرجع سابق ،ص 212،226،227 .

- أن تحسن من تخصيص الموارد عن طريق فرض إطار عمل من داخله يتعين أن يتم انتاج المعلومات المتعلقة بالقرارات بالإضافة إلى مراقبتها ؛
- تؤدي إلى سياسة أكثر كفاءة عن طريق خلق عملية تغذية عكسية من خلالها يستجيب متخذوا القرار بالشركة للأحداث العديدة مع ملاحظة عواقب تصرفاتهم .[1]

الشكل (II - 6): العناصر الأساسية لحوكمة الشركات



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي ،المراجعة وحوكمة الشركات ، مرجع سابق ،ص222 .

[1] أمين السيد أحمد لطفي ،المراجعة وحوكمة الشركات ، مرجع سابق ،ص227 .

2. آليات تطبيق حوكمة الشركات :

أ. **الآليات الداخلية :** تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة واتخاذ الاجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة ،ويمكن تصنيفها إلى ما يأتي :

مجلس الإدارة : يذكر كل من هارينتو وسيني Singh & Harianto أن الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعدون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة ،إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة ،وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا ،كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع استراتيجية الشركة ،ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ويراقب سلوكها ويقوّم أداءها ،وبالتالي تعظيم قيمة الشركة ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة ،وفي ذلك الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار ،كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها ،وتقوم باختيار الإدارة العليا ،فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك .وفي هذا السياق يأتي التأكيد على ضرورة أن تقاد كل شركة من الشركات المملوكة للدولة بمجلس إدارة فعال يمارس القيادة ويوجه الشركة بنزاهة وحكمة ،ويعمل لمصلحة الشركة بشفافية ومسؤولية [1]

ويمكن حصر مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة فيما لي :

- رسم الخطط والسياسات ؛
- تشكيل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ؛
- تشكيل اللجان وتفويض السلطات والصلاحيات ؛
- الإشراف على تنفيذ وتقييم الأداء والمخاطر ؛
- توفير مراجع خارجي مستقل ؛
- المسؤولية اتجاه المساهمين .[2]

[1] أمينة فداوي ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مرجع سابق ، ص65،66 .

[2] إلياس الأشهب ،مسؤولية هيئة مجلس الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات ، مذكرة ماستر تخصص حاكمية المؤسسات ،بسكرة (الجزائر) جامعة محمد خيضر ،2015 ،ص 52 ، http://archives.univ-biskra.dz/bitstream/123456789/7743/1/ ،تاريخ الاطلاع :2023/03/24 .

ولكي يتمكن مجلس الإدارة في الشركة المملوكة للدولة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة ،يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين أبرزها ما يأتي :لجنة المراجعة ،لجنة المكافآت ،لجنة التعيينات .[1] ويمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي :

الجدول (II - 2) : لجان مجلس الإدارة

لجنة المراجعة :	لجنة المكافآت :	لجنة التعيينات :
بعد الانهيارات المالية في كبرى شركات العالم بالولايات المتحدة الأمريكية وإصدار قانون Sarbanes Oxley Act سنة 2002 ،ألزم هذا القانون جميع الشركات بتشكيل لجنة للتدقيق وهذه اللجنة تكون منبثقة من مجلس الإدارة وتقتصر عضويتها على أعضاء مجلس الإدارة من غير التنفيذيين ،والذين تتوافر لديهم الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة ،ويأتي دورها الرئيسي في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية وتقديم أي توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة .	توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من الأعضاء الغير التنفيذيين ،وفي مجال الشركات المملوكة للدولة ،فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية ،وهنا يكمن الدور الفعال لهذه اللجنة	يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة ،ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين وُضِعت هذه اللجنة لأداء مجموعة من الواجبات ،فهي تقوم بوضع المهارات والخبرات المطلوب توافرها لدى عضو مجلس الإدارة والموظفين المطلوبين ،وتضع آليات شفافة للتعين ،بما يضمن الحصول على أفضل المرشحين المؤهلين كما تقوم مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة للشركة باستمرار .

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على : أمينة فداوي ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مرجع سابق ، ص 66 ،67 .

[1] أمينة فداوي ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مرجع سابق ، ص 66 .

التدقيق الداخلي : يعرف على أنه "ذلك النشاط المستقل والموضوعي الذي من خلاله يقوم المراجع الداخلي بتقييم والرقابة على عمليات الشركة ،ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال عملية رقابية منتظمة تتم من خلالها السيطرة على المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلي بالشركة " ،وتؤدي هذه الوظيفة دورا هاما في عملية الحوكمة وذلك عن طريق زيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة ،حيث يقوم المدققين الداخليين من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية ،العدالة ،وتحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي ،وفي هذا السياق فإن كل من المراجعة الداخلية والخارجية تعد آلية مهمة من آليات الرقابة ضمن إطار هيكل الحوكمة ،وبشكل خاص فيما يتصل بضمان ودقة ونزاهة التقارير المالية واكتشاف حالات الغش والتضليل ،لذلك يجب أن تكون مستقلة ومنظمة بشكل جيد ،وفي هذا الاتجاه يجب أن تتم تقوية استقلالية هذه الوظيفة عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة المراجعة بشكل مباشر وليس إلى الإدارة .[1]

ب. الآليات الخارجية : وتشمل الآليات الخارجية للحوكمة ما يلي :

التشريعات والقوانين : غالبا ما تؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية حوكمة الشركات ، ولقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية فقط ،بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم البعض ،فعلى سبيل المثال فرض قانون مذكور سابقا سنة 2002 متطلبات جديدة على شركات المساهمة العامة ،تتمثل في زيادة أعضاء مجلس الإدارة المستقلين ،وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية ،والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية الشهادة على صحة التقارير ونظام 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 .

آلية المنافسة سوق المنتجات أو الخدمات وسوق العمل الإداري : تعد منافسة سوق المنتجات أو الخدمات أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات ،ويؤكد على هذه الأهمية كل من Impavido &Hess وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح أو أنها غير مؤهلة ،فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة ،وبالتالي تتعرض للإفلاس [2] .

[1] أمينة فداوي ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مرجع سابق ، ص 67،68 .

[2] عقبة قطاف ،دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،أطروحة دكتوراه تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة ،بسكرة (الجزائر) ،جامعة محمد خيضر ،2019 ،ص65،66 ، http://thesis.univ-biskra.dz/4657/ ، تاريخ الاطلاع : 2023/03/24 .

حيث أن منافسة سوق المنتجات أو الخدمات تهذّب سلوك الإدارة وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا ، وهذا يعني أن إدارة الشركة في حالة الإفلاس سوف يكون لها تأثير سيء على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة ،إذ غالبا ما تحدد الاختبارات الملائمة للتعيين أنه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم للإفلاس أو التصفية .

آلية السوق لأغراض السيطرة : وهي التي تنشط كآلية ضبط أداة الإدارة والمديرين التنفيذيين عندما تفشل الآليات الداخلية للشركة ،وذلك عن طريق شراء مراكز ملكية الشركات الخاسرة أو الاستحواذ على الشركات ذات الأداء المنخفض بالمقارنة مع منافسيها ،ومحاولة تطوير ميزتها التنافسية ،وتتألف آلية السوق لرقابة الشركات من مجموعة من المالكين المحتملين الذين يسعون لشراء مراكز الملكية أو الاستحواذ بقوة على الشركات ذات القيمة المنخفضة أو ذات الأداء الضعيف ،وتحقيق العوائد المالية على استثماراتهم من خلال استبدال فريق الإدارة العليا المسئول عن صياغة وتنفيذ الاستراتيجية التي قادت إلى مثل هذا الأداء الضعيف .

آلية التدقيق الخارجي : نظرا لكون المدقق الخارجي أو محافظ الحسابات أحد الأطراف الرئيسية في حوكمة الشركات ،وهي مفهوم رقابي في الأصل ،فمن الطبيعي أن يكون له دور مهم في تحقيق أهدافها ،إذ يتطلب الإطار العام لحوكمة الشركات ضرورة تعيين المساهمين لمراجع حسابات مستقل ومؤهل ذو كفاءة مهنية ،لإجراء مراجعة لكافة عمليات وأنشطة الشركة إذ أن الدور الأساسي له هو إبداء الرأي في التقارير المالية التي تم إعدادها من قبل الإدارة ،وفقا لمعايير المحاسبة ،وعما إذا كانت التقارير تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للشركة ،ونتائج أعمالها .[1]

ت. آليات أخرى خارجية لحوكمة الشركات :

القانون المدني والجنائي : والذي يشمل الفروع التنفيذية والتشريعية والقضائية للدولة واللوائح والتشريعات حيث تقوم كآلية لتوجيه سلوك الشركة وتطبيق الحوكمة فيها ،بحكم أن الحكومة لا تتدخل إلا عند عدم ضمان أن نظام حوكمة الشركات يؤدي إلى نتيجة تعود بالفائدة على المجتمع ككل ،وبهذا يجب تحديد من في أفضل وضع لاتخاذ قرار معين وتحديد من لديه أفضل وصول إلى المعلومات وأقل قدر من الاهتمام ،وهذا ما يدفعنا للقول أن الحكومة أو جميع الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات تلعب دورا في تحديد مسار الشركة .[2]

[1] عقبة قطاف ،دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،مرجع سابق ، ص66 ،67 .

[2] Robert A. G. Monks and Nell Minow , Corporate Governance, Fifth Edition, United Kingdom , Library of Congress Cataloging-in-Publication Data ,2011 ,page 18 ,

http://mguntur.id/files/ebook/ebook_1605608321_e7d8c564877746f1948e.pdf , View : 24 /03/2023 .

الأنظمة الخارجية لقياس الأداء : تعني قواعد المحاسبة الشاملة ،والتي تهدف إلى تمكين الحكومة وغيرها من المطلعين من فهم أولويات الشركة وتقدُّمها وفعاليتها وتأثيرها ،أي لتقييم الأطراف الرئيسية في حوكمة الشركات عليها أن تقرر ما تحاوله تحقيقه بالمعنى الأكبر وطويل الأجل فمثلا : تريد وظائف تدفع أجرا لائقا ،وسلع وخدمات تلبي احتياجاتها ،هياكل وأنظمة تمكن من التعبير على إبداعاتها ،وعند مواجهة التحديات تريد الحصول على نتائج تستفيد منها ....الخ .[1]

<u>وبالتالي نستخلص مما سبق أن تطبيق الحوكمة الشركات يعتمد على :</u>

- ضمان مراجعة الأداء المالي وتخصيص أموال الشركة ومدى الالتزام بالقانون ؛
- الإشراف على مسؤولية الشركة الاجتماعية في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة ؛
- ضمان وجود هياكل إدارية تمكن محاسبة إدارة الشركة أمام مساهميها ؛
- وجود المراقبة المستقلة (من غير العاملين بالشركة) على المديرين والمحاسبين ،والتأكد من اصدار قوائم مالية على أسس ومبادئ محاسبية عالية الجودة ؛
- وجود عملية تصويت نزيهة تضمن الإفصاح عن كل الحقائق المادية لكل صوت من أصوات الناخبين ،وتمكن المساهمين من ممارسة حقوق ملكيتهم لتحقيق مصالحهم الاقتصادية ؛

ويمكن القول أن أهم ما يميز حوكمة الشركات هو أنها قامت بتغيير مفهوم الرقابة على الشركات ،في الماضي كانت الرقابة على الشركات تعتمد فقط على :مراجع الحسابات الخارجي ،المراجعة الداخلية ،الجهات الرقابية الخارجية (تفتيش الجهة التنفيذية) ،إلا أن الرقابة الحديثة على الشركات في ظل قواعد حوكمة الشركات أصبحت تعتمد بالإضافة إلى ما سبق من عناصر رقابة على :

- لجان مجلس الإدارة (التدقيق ،المراجعة ،المكافآت ،والترشيحات ،إدارة المخاطر خاصة في البنوك ؛
- وجود الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة ؛
- الفصل بين المجلس والإدارة ،ورقابة المجلس على الإدارة ؛
- إدارة الرقابة الداخلية /إدارة المخاطر ؛
- تقرير حوكمة الشركات الدوري ،والمراجعة الدورية لنظام الحوكمة بالشركة ؛

وأصبح يلزم أن يتضمن مجلس الإدارة عناصر مختلفة وفعالة من الأعضاء يمكن تصنيفهم كما يلي :

رئيس المجلس ،الرئيس التنفيذي للشركة CEO أو العضو المنتدب ،عضو مجلس الإدارة تنفيذي ،عضو مجلس إدارة غير تنفيذي ، عضو مجلس إدارة مستقل .[2]

[1] Robert A. G. Monks and Nell Minow , Corporate Governance,Previous Reference , page 18 .

[2] أحمد خضر ،حوكمة الشركات ،مرجع سابق ،ص150،151 .

• المبحث الثالث : دور محافظ الحسابات في تجسيد مبادئ حوكمة الشركات

✓ المطلب الأول :علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات

يعد التدقيق الخارجي من آليات الخارجية الفعالة لإنجاح حوكمة الشركات ،لأنها تقلص أو تقضي على التعارض بين المساهمين والإدارة ،كما أنها تقضي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية المحتواة بالقوائم المالية ،حيث يتضح الدور المحوري الذي يلعبه المدقق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالشركة عبر فحصه الدقيق لحساباتها باعتباره متخصصا ونزيها لإتقان عمله ،إذ لا مصلحة له في التأثير على حقيقة المعلومات المالية المدروسة بما يمكنه من التأكد من مصداقيتها واعتمادها لفروض التدقيق الخارجي والمبادئ المحاسبية وكذا احترام القوانين الجاري العمل بها وجعلها تعكس صورة وفية لواقع الشركة ،كونها خالية من الأخطاء والغش والتزوير وهذا ما ينتج مصطلح جودة القوائم المالية ،أي سلامة وصحة ودقة هذه القوائم ،كما يعتبر تقرير المدقق الخارجي أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي مما تبرز هذه التقارير انعكاسا ايجابيا في تطبيق الشركة لإرشاداتها على جودة القوائم المالية ،وأهم ما توفره هذه التقارير للمستخدمين هو امكانية الوثوق والاعتماد على تقرير منشور بشهادة طرف خارجي محايد كالمدقق الخارجي الذي يبدي رأيه الفني حول مصداقية القوائم المالية ،والتأكد من سلامة وصحة ودقة المعلومات المحاسبية ،لضمان جودة فعالة للقوائم المالية وبالتالي تفعيل الأداء المحاسبي للشركة .

بحيث يمكن تلخيص دور التدقيق الخارجي في ما يلي :

- زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية والتي تخضع للتدقيق والتأكد من جودة المعلومات الواردة بها وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية ؛
- زيادة القدرات التنافسية للشركات من خلال توفر الموثوقية والشفافية في قوائمها المالية مما ينعكس أثره على برامج خفض التكلفة والارتقاء بجودة المنتجات وزيادة حصة الشركة التسويقية ؛
- زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة مما يعكس أثره على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم ؛
- تحقيق مزايا ضريبية عند التحاسب الضريبي لثقة المأمور الفاحص في بيئة الرقابة ومصداقية التقارير والقوائم المالية ؛
- جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها .[1]

[1] سليمة بن زعمة وآخرون ،التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية ،العدد الرابع ،الجلفة (الجزائر) ،ديسمبر 2018 ،ص93 ، https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/428/2/2/76264 ، تاريخ الاطلاع : 25 /03/ 2023 .

ويساهم التدقيق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال :

- اكتشاف ما يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومات محاسبية خالية من الأخطاء ؛
- تدقيق البيانات وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار ؛
- يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في الشركة ؛
- يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في الشركة ،مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها دقة المعلومات المحاسبية التي ينجبها النظام المحاسبي في الشركة .

لذلك أصبح دور المدقق الخارجي جوهريا وفعالا في مجال الحوكمة نتيجة لما يقوم به من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية المالية ،وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركة .[1]

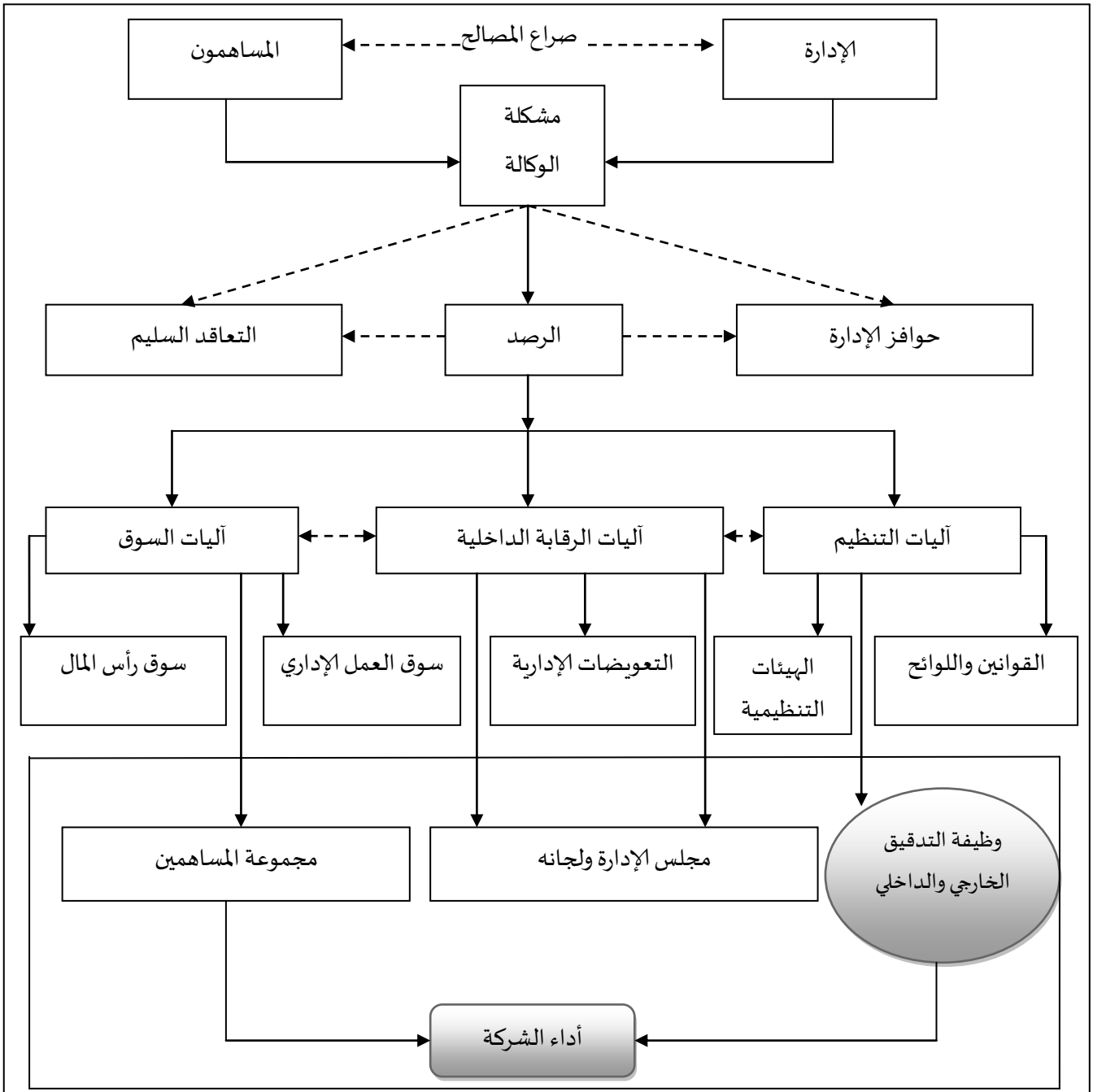
وفي ظل هذا السياق فإن دور التدقيق الخارجي بنظام حوكمة الشركات يرتبط بدور المدققين الخارجيين والذي يتمثل في تزويد المساهمين الآخرين والمستخدمين للقوائم المالية للشركة ،برأي مستقل عن المركز المالي ونتائج الأعمال ،إن وجود المدققين الخارجيين في العلاقة بين الشركة وبيئتها يعتبر ضروريا حيث أن ذلك يعطي تأكد أكبر على دقة المعلومات المقدمة عن طريق إدارة الشركة ،وبتلك الطريقة فإن المدققين المستقلين وحوكمة الشركات تعتبر مترابطة بشكل وثيق وتؤثر على بعضها البعض ،والجوانب الأساسية لحوكمة الشركات ترتبط مع ضوابط المحاسبة والتدقيق ،فمن ناحية أن حوكمة الشركات في محاولتها في التأكد من التشغيل الأفضل للشركة ولحماية وتعزيز مصالح المساهمين ،تحتاج إلى التقرير الكفء ونظم التخطيط والرقابة المتعلقة بضوابط المحاسبة والمراجعة ،ومن جهة أخرى فإن حوكمة الشركات تتضمن مجالات مثل نظم القياس المالية وغير المالية والتقرير المالي ونظم التغذية العكسية بالإضافة إلى التحقق من معلومات الشركة والقضايا التي ترتبط مباشرة أيضا بالمحاسبة والمراجعة ،والاعتراف المتزايد بأهمية حوكمة الشركات الكفئة ونظم الرقابة الإدارية في عملية التقرير المالي للشركة يتأثر بشكل حتمي بوظيفة التدقيق الخارجي ،وكنتيجة لذلك فإن المدققين الخارجيين قد أرغموا على توسيع مسؤولياتهم عن طريق دراسة وتضمين خصائص حوكمة الشركات ونظم رقابة الإدارة في عملية المراجعة .[2]

<u>ومن خلال ما سبق يمكن تلخيص هذه العلاقة في شكل توضيحي ،يبين ما محل التدقيق الخارجي من بين الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات وتأثيرها على أداء الشركة :</u>

[1] سليمة بن زعمة وآخرون ،التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،مرجع سابق ،ص94 .

[2] أمين السيد أحمد لطفي ،المراجعة وحوكمة الشركات ، مرجع سابق ،ص233،234 .

الشكل (II - 7): وظيفة التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتأثيرها على أداء الشركة



❖ وظيفة التدقيق الخارجية آلية لإبداء الرأي حول مصداقية الحسابات الختامية للشركة ،والمساهمة في ترشيد قرارات الأطراف ذوي العلاقة بالشركة وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات ،وإعطاء الضمان والطمأنينة لمستخدمي البايانات والقوائم المالية ،والتأكد من التزام ادارة المؤسسات بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية .

المصدر: عبد الرحيم سناء ، محاضرة من متطلبات مادة حوكمة وريادة الأعمال تحت عنوان " هيكل حوكمة الشركات " ،بغداد (العراق) 2020 ، ص 07 ، https://coadec.uobaghdad.edu.iq/wp-content/uploads/sites/9/2019/11/ ،تاريخ الاطلاع :2023/03/25 .

يعرف التدقيق بأنه عملية منهجية لجمع وتقييم الأدلة بشكل موضوعي فيما يتعلق بالتأكيدات حول الإجراءات والأحداث الاقتصادية التي شارك فيها الفرد أو المنظمة التي قدمت التأكيدات ،للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة ،وإبلاغ نتائج التقارير التي قدمت فيها هذه التأكيدات إلى مستخدميها يتم إجراء مراجعة حسابات خارجية أو قانونية للأطراف الخارجة عن الجهة الخاضعة للمراجعة وينظمها قانون الشركات وتشمل أدوار المدقق الخارجي حماية مصلحة المساهمين من خلال توفير ضمان معقول بشأن تقارير الشركة التي يتم إصدارها ، وتعزيز المساءلة ، وإجراء تقييمات مستمرة للمخاطر ، والحفاظ على علاقات قوية مع المسيرين بالإضافة إلى التواصل مع مختلف الأجهزة في الشركة المتعاملة ، بما في ذلك المجلس ولجنة مراجعة الحسابات .[1]

وينشأ الطلب على خدمات وظيفة التدقيق بسبب التعارض بين مصالح الإدارة المسئولة عن تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة في الشركة وإعداد القوائم المالية ،وبين مستخدمي القوائم المالية أصحاب المصلحة في الشركة علاوة على القيمة المضافة التي تحققها المراجعة نتيجة زيادة درجة الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية ،وبالتالي زيادة درجة اعتماد مستخدمي القوائم المالية على المعلومات الواردة فيها ، حيث أن محافظ الحسابات بالشركة يجب أن يهتم بمراعاة مصالح المساهمين بجانب اهتمامه بمراعاة مصالح كافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة ،وذلك تدعيما لدور التدقيق الخارجي الهام في حوكمة الشركات ،وتحقيقا لدورها الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع ،أي أنه لكي يكون للتدقيق دور فعال وهام في مجال حوكمة الشركات لابد من عدم تركيزه لاهتمامه بمصالح المساهمين فقط ،بل يجب مراعاة كافة الأطراف الأخرى ذات العلاقة والمصلحة بالشركة ،مع ضرورة الاهتمام بسلوك وآداب المهنية .[2]

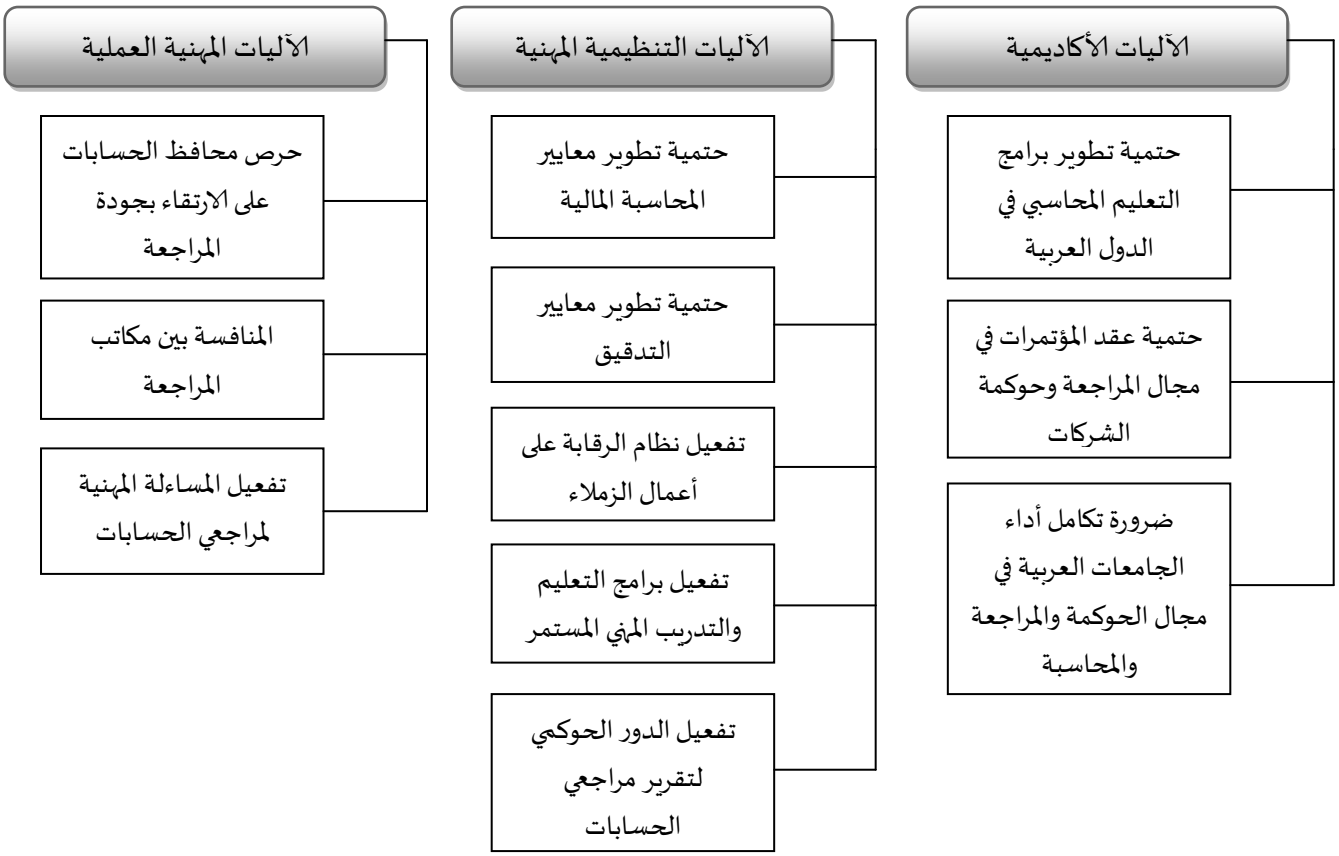
حيث نستخلص من كل هذا أن التدقيق الخارجي من أهم الآليات التي تعمل على تفعيل وتطبيق مبادئ وقواعد عمل نظام حوكمة الشركات ما يقودنا للقول أن محافظ الحسابات الذي يقوم بمهام التدقيق القانوني أو التعاقدي هو من بين الأطراف الرئيسية التي تضمن التطبيق السليم لقواعد الحوكمة بالشركات من خلال مهامه القانونية والاستقلالية التي يتمتع بها والتقرير النهائي الذي يقدمه بناءا على تقارير المقدمة من طرف الإدارة والتي تعكس مدى الإفصاح والشفافية والوضوح في عملها .

[1] Peter J. Baldacchino , External auditing and corporate governance perspectives in a small state: External auditing and corporate governance perspectives in a small state: the case of Malta , A Doctoral Thesis ,England Loughborough University , 20th December 2017 , Page 05 , https://repository.lboro.ac.uk/articles/thesis/External_auditing_and_corporate_governance_perspectives_in_a_small_state_the_case_of_Malta/9496769/1 , View : 26/03/2023 .

[2] عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات "في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة "،مرجع سابق ، ص99،100 .

✓ **المطلب الثاني : آليات دعم التدقيق الخارجي لحوكمة الشركات**

الشكل (II - 8): آليات دعم التدقيق الخارجي لحوكمة الشركات



المصدر : من إعداد الطالبين .

ويمكن شرح الآليات السابقة التي تدعم دور التدقيق في تفعيل الدور الحوكمي في الشركات كالتالي :

أ. الآليات الأكاديمية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات :

دائما وأبدا ما يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالتدقيق والمحاسبة عبئ التطوير المستمر لبرامج التعليم في مرحلة البكالوريوس ومرحلة الدراسات العليا وبرامج التعليم المهني المستمر ،وذلك لإنتاج محاسب مؤهل التأهيل الكافي الملائم ،وتوجيه البحوث لحل مشاكل الممارسة المهنية ،أو المشاركة في تخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني المستمر ،ومن ذلك يمكن بلورة تلك الآليات الخاصة بالأكاديميين لأغراض دعم التدقيق في حوكمة الشركات في ثلاث آليات رئيسية هي :

حتمية تطوير برامج التعليم المحاسبي في الدول العربية : حيث من أهم سبل تطوير برامج التعليم المحاسبي في الدول العربية في اتجاه تدعيم دور المراجعة في حوكمة الشركات ما يلي :

- مسايرة الإصدارات المهنية الجديدة : ويتحقق ذلك من خلال الآليات التالية :
  - اشتراك أقسام المحاسبة بالجامعات العربية في المنظمات المهنية الدولية والعالمية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ،مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA معهد المحاسبين القانونيين الكندي CICA ،مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ؛
  - مشاركة أقسام المحاسبة بالجامعات العربية بفعالية في مناقشة مسودات الإصدارات المحاسبية والمهنية العربية أو الدولية أو الأمريكية ؛
  - عقد ورش عمل بأقسام المحاسبة بالجامعات العربية لمناقشة أثر الإصدارات المهنية الجديدة على دور المحاسبة والمراجعة في تفعيل آليات حوكمة الشركات العربية ؛
  - تطويع الإصدارات المحاسبية والمهنية الأجنبية خاصة الدولية منها لبيئة الأعمال العربية ،وذلك من خلال آليات منظمة ،ولعل تجربة المملكة العربية السعودية ومصر وهيئة المحاسبية لدول مجلس التعاون الخليجي ،تعتبر أمثلة على تجارب ناجحة .
- تحديث مقررات المحاسبة والمراجعة : يجب في نفس الوقت أن تقوم أقسام المحاسبة في الجامعات العربية بتحديث مقررات المحاسبة والمراجعة سواء القائمة من خلال تحديث محتوياتها ،مثال على ذلك مقررات المحاسبة المالية والمراجعة ،أو استحداث مقررات جديدة تدعم الدور الحوكمي للمراجعة والمحاسبة ،وفي هذا الصدد نقترح أن يؤدي هذا التطوير إلى المام خريجي المحاسبة بالأساسيات التالية :
  - وسائل الإفصاح المحاسبي غير المالي ؛
  - دليل الإفصاح المحاسبي الاختياري ؛
  - الإفصاح المحاسبي عبر الانترنيت ؛[1]

[1] عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات "في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة "،مرجع سابق ، ص356،357،358 .

- مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي في ظل نظم معلومات المحاسبة الفورية RTAS ؛
- المراجعة الخارجية غير المالية ؛
- المراجعة المستمرة ؛
- التأكيد على الثقة في نظم المعلومات الفورية Sys.Trust والتأكيد على الثقة في مواقع الشبكات العربية على شبكة الانترنيت Web.Trust ؛
- نظم الرقابة الذاتية ؛
- آليات الرقابة السلوكية ؛
- الاصدارات المهنية والمعايير المهنية الحديثة المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة .

- الاهتمام بالتدريب المحاسبي والمهني : حيث يجب أن تهتم أقسام المحاسبة بالجامعات العربية بالتدريب العملي لطلاب المحاسبة على القضايا الخاصة بحوكمة الشركات ،خاصة ما يلي :
  - أن يتضمن كل مقرر من مقررات المحاسبة المالية والمراجعة 25 % منه على الأقل التدريب العملي الميداني ؛
  - يجب أن يتم الاتفاق مع الشركات المساهمة ،خاصة البنوك التجارية والشركات الصناعية ذات العدد الأكبر من المساهمين على تدريب طلاب المحاسبة لديها ؛
  - من أهم القضايا التي يتم التدريب عليها ما يلي :كيفية اعداد القوائم المالية للشركات كيف تناقش الجمعيات العامة للمساهمين القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة وتقرير محافظ الحسابات ، كيف يعامل محافظ الحسابات مع المدقق الداخلي كيف يتم تشكيل لجان التدقيق وأداء أعمالها .....الخ .[1]

حتمية عقد المؤتمرات في مجال المراجعة وحوكمة الشركات : والتي تعتبر من أهم الآليات ،حيث تتميز هذه المؤتمرات بأنها تركز على مناقشة واقعية لدور المراجعة في إضفاء الثقة في الإفصاح المحاسبي ،وكذا زيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الافصاح .

ضرورة تكامل أداء الجامعات العربية في مجال الحوكمة والمحاسبة والمراجعة : كعقد مؤتمرات عربية علمية مشتركة في مجال المحاسبة والمراجعة والحوكمة ،والاشتراك في تطوير مقررات المحاسبة والمراجعة بما يدعم دورها في حوكمة الشركات العربية .[2]

---

[1] عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات "في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة "،مرجع سابق ، ص358،359 .

[2] سبيعة ناهد ،أثر المراجعة الداخلية كآلية من آليات الرقابة في تطبيق حوكمة الشركات ،مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي ،بسكرة (الجزائر) ،جامعة محمد خيضر ،2011 ،ص 69 ، https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&url=http://archives.univ-biskra.dz/bitstream/123456789/15474/1/nahed_sebiaa.pdf&ved=2ahUKEwiqwNGZ8Jf-AhW9UKQEHYDnDaUQFnoECAoQAQ&usg=AOvVaw21cKBCb7xerKsOq9AwZt4h ، تاريخ الاطلاع : 2023/03/27 .

ب. الآليات التنظيمية المهنية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات :

من المتفق عليه مهنيا أن مهنة المحاسبة والمراجعة ،لا تعمل من فراغ وإنما من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضائها ويُنمّي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار ،ويصدر الارشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة ،وبمستوى أعضائها ،وتمثل حوكمة الشركات تحديا ومجالا صعبا تواجه المهنة يحتاج من المنظمات المهنية في الدول العربية ،أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدور دور التدقيق في حوكمة الشركات ومن أهم هذه الآليات ما يلي :

حتمية تطوير معايير المحاسبة المالية : حيث يقع على عاتق المنظمات المهنية احداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية حتى يمكن لمراقبي الحسابات باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية ،ومن أهم المجالات التي تحتاج لتطوير في معايير المحاسبة المالية في الدول العربية ما يلي :

- معايير المحاسبة عن الاستثمارات في الأوراق المالية ؛
- معايير المحاسبة بالقيمة العادلة ؛
- معايير المحاسبة عن المعاملات الفورية عبر شبكة الانترنيت ؛
- معايير المحاسبة عن الاندماج والاستحواذ ؛
- معايير المحاسبة المتخصصة مثل : البنوك ،التأمين ،الوساطة في تداول الأوراق المالية ،الثرة الحيوانية .

حتمية تطوير معايير المراجعة : يجب أن يتواكب مع تطوير معايير المحاسبة المالية حتمية تطوير مماثل في معايير المراجعة سواء المعايير المتعارف عليها أو الارشادات المتخصصة ،حيث أن المنظمات المهنية في الدول العربية قد قطعت شوطا كبيرا في هذا المجال ،بحيث عليها احداث التطوير الآتي في معايير المراجعة أو التدقيق وإرشادات الممارسة المهنية لأغراض دعم الدور الحوكمي للمراجعة :

- معايير خدمة التصديق على مواقع الشركات على شبكة الانترنيت ؛
- معايير خدمة التصديق على نظم المعلومات الفورية مثل عمليات الفيزاكارد والتحويل الالكتروني للأموال
- معايير مراجعة الرقابة الداخلية على غرار تلك المعايير الصادرة عن مجلس الرقابة على أعمال مراجعي الحسابات الأمريكي PCAOB ؛
- معايير التصديق على تقارير أداء الشركات المقيدة بالبورصة ؛
- معايير فحص إفصاحات إدارة الشركات المقيدة بالبورصة عن الرقابة الداخلة لديها ؛
- معايير وإرشادات المراجعة المتخصصة مثل :مراجعة البنوك ،شركات التأمين ،القيمة العادلة ،وشركات السمسرة وصناديق الاستثمار وشركات الاتصال وتكنولوجيا المعلومات ....إلخ .[1]

[1] عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات "في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة "،مرجع سابق ، ص362،363،364 .

تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء : إذا كان من المتفق عليه مهنيا أن نظام فحص أعمال الزملاء Peer Review ،آلية من آليات الرقابة المهنية على أعمال الزملاء لضمان الالتزام بمعايير المراجعة في قبول التكاليف وتخطيط وأداء أعمال المراجعة وإعداد وعرض تقرير المراجعة ،فإن بيئة الأعمال الحديثة العولمية الدولية من جهة وتزايد الشركات المقيدة بالبورصة من جهة أخرى ،من شأنه أن يحث المنظمات المهنية العربية على تفعيل نظام الرقابة على أعمال مراقب الحسابات ،خاصة الشركات المقيدة في البورصة ،وفي هذا الصدد يتطلب من هذه المنظمات أن تقوم بعمل ما يلي :

- إنشاء وتنظيم مجلس للرقابة على أعمال مراقب الحسابات للشركات المقيدة بالبورصة ؛
- إجراء امتحان تحديد مستوى مهني لمن يعتبر بهذا المجلس ويرخص له بمراجعة حسابات الشركات المقيدة بالبورصة ؛
- إجراء تفتيش دوري على أعمال أعضاء المجلس الجديد لضمان استمرارية حفاظهم على مستوى متميز من الأداء المهني ؛
- وضع وتنفيذ آليات للثواب والعقاب المادي والمعنوي للزملاء في ضوء ما يسفر عنه التفتيش على جودة أعمالهم المهنية ؛
- إعطاء الصفة الرسمية والشرعية لهذا المجلس .

تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر: حيث أن المتفق عليه مهنيا الآن أن التعليم المستمر يمثل الضلع الثالث في معيار التأهيل العلمي والعملي لمحافظي الحسابات ،بجانب ضلعي التأهيل والتدريب ،فإن مواجهة المراجعة لظاهرة وتحديات حوكمة الشركات وتفعيل دور مهنة المراجعة في حوكمة أصحاب المصلحة في الشركات على إدارتها ،يتطلب من المنظمات المهنية اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمرة ،ومن أهم وسائل التفعيل ما يلي :

- أن تقوم المنظمات المهنية العربية بتقنين برامج التعليم والتدريب المهني المستمر وإلزام أعضائها بها ؛
- أن تقوم تلك المنظمات بتطوير تلك البرامج لتأخذ في الحسبان تدريب مراقب الحسابات على حوكمة الشركات ودور المراجعة فيها ؛
- أن تعقد المنظمات المهنية في الدول العربية دورات لبرامج التعليم والتدريب المستمر في مجال حوكمة الشركات بمشاركة كل من :رواد المهنة من الممارسين ،أساتذة المراجعة أو التدقيق بالجامعات العربية أساتذة المحاسبة المالية بالجامعات العربية ،ممثلي البورصات العربية ،ممثلي جهات الرقابة الرسمية مثل هيئات سوق المال أو البنك المركزي ومؤسسة النقد العربي السعودي .[1]

[1] عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات "في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة "،مرجع سابق ، ص364،365 .

تفعيل الدور الحوكمي لتقرير مراجعي الحسابات : من أهم الآليات الملائمة لتفعيل هذا الدور الحوكمي الايجابي المتوقع لتقرير محافظي الحسابات أو المراجعين الخارجيين ما يلي :

- قبول أصحاب المصلحة في الشركات للتقرير الجديد (حسب التحديثات الجديدة لمعيار التقرير)
- الارتقاء بثقافة قارئي تقرير محافظ الحسابات ؛
- التدريب المهني المستمر على التقرير الجديد لمحافظ الحسابات ؛
- تطوير واستكمال معايير التدقيق ؛
- فصل تقريري مراقب الحسابات عن القوائم المالية وعن الرقابة الداخلية .[1]

ت. الآليات المهنية العملية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات :

يمكن النظر للوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسئوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات الممارس للمهنة ،كآليات مهنية عملية لها مساهمات ايجابيات بلا شك في دعم الدور الحوكمي الايجابي للمراجعة ،فوجود إطار من المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة ونظام متميز للتعليم المحاسبي ،لن يدعم دور المراجعة الحوكمي ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعا بأن دوره الحوكمي مرهون باستعداده وقدرته على اثراء الممارسة المهنية العملية ،حيث يمكن بلورة تلك الآليات المهنية العملية في :

حرص محافظ الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة : أي أن التزامه بمختلف معايير التدقيق يترتب عليه ارتفاع جودة أداءه لمهنته .[2]

المنافسة بين مكاتب المراجعة : تؤدي المنافسة بين منشآت المراجعة المختلفة إلى ارتفاع أيضا جودة المراجعة Copley and Doucet ،وذلك خلافا لرأي بعض الكُتّاب Knapp الذي يرى أن المنافسة قد تؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة من خلال تخفيض الأتعاب ،إلا أن هذا الاستنتاج مردود عليه بأن جودة الخدمة المقدمة من أهم عناصر المنافسة ،كما وأن الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني يترتب عليه الحفاظ على المستوى المقبول من الجودة في ظل انخفاض الأتعاب بسبب المنافسة .[3]

[1] عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات "في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة "،مرجع سابق ، ص385،386،387 .

[2] سبيعة ناهد ،أثر المراجعة الداخلية كآلية من آليات الرقابة في تطبيق حوكمة الشركات ، مرجع سابق ، ص69 .

[3] عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات "في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة "،مرجع سابق ، ص396،397 .

تفعيل المساءلة المهنية لمراجعي الحسابات : حيث يتسع نطاق المسؤولية المهنية لمراجعي الحسابات من جهة ،وتغليظ عقوبات الاخلال بهذه المسؤولية من جهة أخرى ،الأمر الذي سيكون له مردوده الحوكمي الايجابي على أصحاب المصلحة في الشركات ، ومن أهم وسائل تفعيل المساءلة المهنية لمراجعي الحسابات في بيئة الممارسة المهنية العربية :

- أن يسأل محافظ الحسابات مهنيا عن كشف التلاعب في القوائم المالية ؛
- أن يسأل محافظ الحسابات عن كشف التصرفات الغير القانونية لعمليه وعن الأعمال الغير مشروعة؛
- تغليظ عقوبات الاخلال بالمسؤولية المهنية لمراجعين يعتبر رادعا لإهمالهم في الوفاء بمسؤولياتهم .....[1]

✓ المطلب الثالث : دور محافظ الحسابات في تفعيل وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات

يعتبر محافظ الحسابات وكيلا للأطراف الخارجية عن الشركة ،نظرا لمؤهلاته العلمية والعملية التي تمكنه من انجاز التقرير عن مدى تمثيل القوائم المالية للشركة للمركز المالي الحقيقي لها ،ومن أجل اعطاءهم الصورة الصادقة عن الشركة لإتخاذ القرارات المختلفة ،حيث وجب عليه التقيّد بالأطر المرجعية للتدقيق الخارجي ليتمكن من تلبية هذه الاحتياجات في الوقت والمكان المناسبين وبالكيفية التي تلقى القبول العام لدى جميع الأطراف ،[2] حيث أن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات ،لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الشركات كما يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ،ويحد من مشكلة الانحراف الأخلاقي في المؤسسات .[3]

حيث سنتعرف على هذه النقاط الأساسية :

- ← دور محافظ الحسابات في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ،والعلاقة بين لجنة التدقيق و المدقق ؛
- ← العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية بالنسبة للمدقق الخارجي ؛
- ← ضوابط علاقة محافظي الحسابات بالفاعليين الخارجي ،وانعكاسات تقييمه لنظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات ،و آليات حوكمة الشركات الجزائرية .

---

[1] سبيعة ناهد ،أثر المراجعة الداخلية كآلية من آليات الرقابة في تطبيق حوكمة الشركات ، مرجع سابق ، ص70 .

[2] شراد محمد أصيل ،المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر ،مذكرة ماستر تخصص مالية وحاكمية المؤسسات،بسكرة(الجزائر) ،جامعة محمد خيضر ،2016 ،ص67 ، http://archives.univ-biskra.dz/bitstream/123456789/7949/1/ ،تاريخ الاطلاع :2023/03/29 .

[3] حسينة فريك ،دور المراجع الخارجي في دعم مبادئ حوكمة الشركات ،مذكرة ماستر تخصص محاسبة ومالية ،أم البواقي(الجزائر) ،جامعة العربي بن مهيدي ،2017 ،ص61 ، http://bib.univ-oeb.dz:8080/jspui/bitstream/123456789/2337/1/ ،تاريخ الاطلاع :2023/03/29

دور محافظ الحسابات في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات :

أ. دور محافظ الحسابات في دعم ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات :

يتمثل في توفير قيمة مضافة من المعلومات التي تحتويها القوائم المالية ،مما يرفع من مستوى الشفافية ويساعد على تخفيض خطر المعلومات لدى متخذي القرار ممثلا في أصحاب المصلحة في الشركة ،أي أن المعلومات هي أداة الرقابة لدى أصحاب المصلحة ،ولضمان ذلك يقوم محافظ الحسابات بما يلي :

- يضمن جودة وشفافية المعلومات المحاسبية المقدمة من مجلس الإدارة للجمعية العمومية بوصفها الممثل القانوني مالك الشركة قطاع الاعمال العام (الدولة) ؛
- يراقب مدى قيام مجلس الإدارة بتنفيذ قرارات وتوصيات الجمعية العامة ؛
- يُفعّل المساءلة والرقابة الأفقية بين مجلس الإدارة وأصحاب المصالح المختلفة ؛
- يُفعّل دور لجنة التدقيق [1] ،حيث يتمثل دورها في حماية المراجعين الخارجيين من العزل الناتج عن عدم الاتفاق مع الإدارة عند إصدار تقارير مراجعة متحفظة كما يمكن تلخيص العلاقة بينهما في هذه النقاط الأساسية :
  - عمل توصيات لمجلس الإدارة تتعلق بتعيين (أو اعادة تعيين) المدقق الخارجي أو بالموافقة على تحديد مكافأة وشروط الارتباط به بعد التعيين عن طريق المساهمين في اجتماع الجمعية العامة للشركة ؛
  - فحص والموافقة مقدما على أتعاب وشروط أي مكافأة هامة أخرى يتعين أن يتم دفعها للمدققين الخارجيين ؛
  - التقابل مع المدققين المستقلين قبل أن تبدأ عملية التدقيق لفحص خطة المراجعة ومناقشة والموافقة على نطاق التدقيق وتوظيف فريق العمل ؛
  - التأكد من أن النتائج والتوصيات الهامة التي تم عملها عن طريق المدققين الخارجيين قد تم استلامها ومناقشتها في وقت مناسب ؛
  - مراعاة استقلالية المدقق الخارجي متضمنا فحص مدى الخدمات المقدمة في سياق كافة الخدمات الاستشارية والمطلوبة عن طريق الشركة ؛
  - مراقبة فعالية أداءهم واستقلاليتهم وموضوعيتهم .[2]

[1] حسينة فريك ،دور المراجع الخارجي في دعم مبادئ حوكمة الشركات ، مرجع سابق ،ص61 .

[2] أمين السيد أحمد لطفي ،المراجعة وحوكمة الشركات ، مرجع سابق ،ص 287،288 .

ب. دور محافظ الحسابات في تفعيل المبدأ المتعلق بحماية المساهمين :

رأي محافظ الحسابات حول نوعية تحضير الحسابات مهم ،لحصول المساهمين على المعلومات حول قدرة الادارة على التسيير بطريقة وأداء فعال ،من خلاله يضمن بأن المعلومات المالية والمحاسبية عادلة ومنظمة وواضحة وبالتالي يسمح للمساهمين بالتصويت بالموافقة بالقبول لتسيير الإداريين بشكل مضمون .كما ينبغي للمدققين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين وعليهم واجب بالنسبة للشركة هو أن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناوين الأولى في عملية التدقيق .

ت. دور محافظ الحسابات في تفعيل المبدأ المتعلق بالمعاملة المتساوية للمساهمين :

يعد التدقيق الخارجي ضروريا للمساهمين على وجه الخصوص ،كما تعد دليل للمساهمين والأطراف الخارجية أن الادارة مارست المسئولية الموكولة إليه بطريقة سليمة ومن ثم فهدف التدقيق هو التحقق بشكل موضوعي عن قيام الإدارة بالمهام المكلفة بها نيابة عن المساهمين ،وإلى تحقيق التوازن بين المصالح المتناقضة من خلال مراقبة العلاقات التعاقدية بين الشركة وأصحاب المصلحة والمدراء والعاملين وأصحاب الديون ،كما يتوقف اعتماد المتعاملين في السوق على القوائم المنشورة وما تتضمنه من معلومات تسهم في اتخاذ القرارات على مدى ادراكهم لمصداقية هذه القوائم ،وهذا يتوقف بدوره على مدى إدراكهم لاستقلال محافظ الحسابات كمحدد أساسي لجودة عملية التدقيق .[1]

الجدول (II - 3) : دور محافظ الحسابات في تفعيل المبدأ المتعلق بأصحاب المصالح داخل وخارج المؤسسة

بالنسبة لأصحاب المصالح داخل المؤسسة :	بالنسبة لأصحاب المصالح خارج المؤسسة :
○ توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين بالإضافة إلى بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الاداري ؛ ○ تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة ؛ ○ إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات ،مسار المعالجة وإلى غير ذلك ،مما يسمح لها بالقضاء على هذه المواطن ؛ ○ تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المدقق ،مع تقارير وملفات التدقيق .	○ اطمئنان هؤلاء الأطراف عن الرأي المعبر عنه من قبل محافظ الحسابات ؛ ○ شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين ؛ ○ اطمئنان أصحاب المؤسسة على أموالهم ؛ ○ الضخ المتوازي للمعلومات المفحوصة والتي تعبر عن الواقع الفعلي للعناصر المحتواة في القوائم .

المصدر : من إعداد الطالبين بالإعتماد على : حسينة فريك ،دور المراجع الخارجي في دعم مبادئ حوكمة الشركات ، مرجع سابق ،ص63 .

[1] حسينة فريك ،دور المراجع الخارجي في دعم مبادئ حوكمة الشركات ، مرجع سابق ،ص62 .

ث. دور محافظ الحسابات في تفعيل مبدأ الافصاح والشفافية :

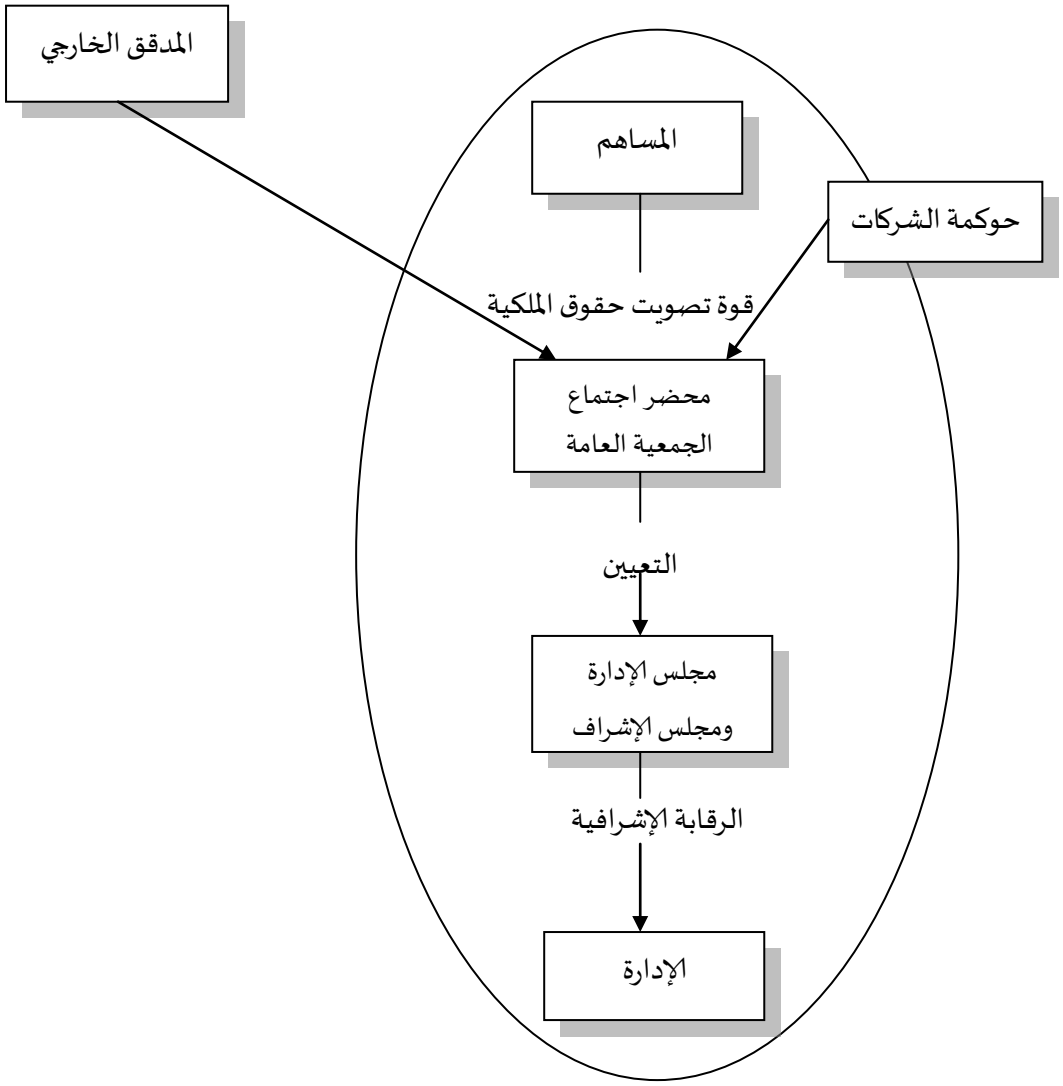
إفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ويتم الإفصاح عن تلك المعلومات بطريقة عادية بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح وفي الوقت المناسب دون تأخير ،والإفصاح عن التقارير المالية التي تبين الأداء المالي والموقف المالي للمؤسسة ،قائمة التدفقات النقدية وكذا الملاحظات على القوائم المالية ،تلك هي المصادر الأكثر استخداما لتقديم المعلومات المطلوبة عن المؤسسات حيث يحتاج نظام حوكمة الشركات إلى مستوى جيد من الإفصاح والشفافية في عرض كل المعلومات الهامة والضرورية التي يحتاجها المستفيدون من التقارير والقوائم المالية ،وهذا يرجع لأهمية التقارير المالية ودور الإفصاح فيها ،فهي لا تتضمن القوائم المالية فقط فالقوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية وتمثل أيضا الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية ،وبذلك تعد وظيفة الإفصاح المحاسبي أحد الوظائف الرئيسية للمحاسبة يتم بموجبها توفير المعلومات الهامة والضرورية التي يحتاجها مختلف المستفيدين من القوائم والتقارير المالية ،حيث يستخدم هذه المعلومات أطراف عديدة تشمل كل من الملاك والمقرضين والموردين والمستثمرين والعملاء والمحللين الاقتصاديين والسماسرة والضرائب والهيئات التنظيمية والصحافة المالية ووكالات التقارير والنقابات والتجمعات التجارية .

ج. دور محافظ الحسابات في تفعيل المبدأ المتعلق بمجلس الإدارة :

يلعب محافظ الحسابات هنا دورا حيويا من خلال إبدائه رأيه حول التقرير المقدم من طرف الإدارة بضمانه أن ما هو موصوف من طرف المسيرين مطابق للواقع فيما يخص إجراءات الرقابة الداخلية كما أن على مجلس الإدارة اللجوء إلى الحصول على استشارات من محافظ الحسابات على حساب الشركة ،والوفاء بمسؤولياتهم فإن أعضاء مجلس الإدارة ينبغي أن يتأكدوا من حصولهم على المعلومات الصحيحة ذات الصلة وفي الوقت المناسب والمضبوط ،كما يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بفحص القوائم المالية والدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية من أجل ابداء الرأي الفني المحايد على تلك القوائم ،مع الالتزام بمبادئ المحاسبة ومعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني ،كما يجب أن يكون مستقل في الحقيقة وفي المظهر عن تقديم خدمات التدقيق والخدمات الإدارية والاستشارية الأخرى .[1]

[1] حسينة فريك ،دور المراجع الخارجي في دعم مبادئ حوكمة الشركات ، مرجع سابق ،ص63،64 .

الشكل(II - 9) : علاقات المساهم والمدير والمراجع داخل المنظمة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي ،المراجعة وحوكمة الشركات ، مرجع سابق ،ص207 .

العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية بالنسبة للمدقق الخارجي :

أ. **أجور المدقق الخارجي :** حيث من المعروف أن أجور محافظ الحسابات تتم بناء على اتفاق بينه وبين مكتب التدقيق وما بين العميل وفق أسس قد تتعلق بالزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق أو حجم الشركة أو نوع الخدمة المطلوبة ،ويمكن تحديد العناصر التي تحدد أجور المدقق بما يلي :[1]

[1] سليمة بن زعمة وآخرون ،التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، مرجع سابق ، ص94 .

- الوقت المطلوب لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ؛
- عدد المدققين أو المساعدين الذي سيقومون بعملية التدقيق؛
- حجم الشركة الخاضعة للتدقيق ؛
- مدى صعوبة عمليات التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة لها ؛
- سمعة الشركة محل التدقيق وقدرتها على دفع الأجور ؛
- حجم مكتب التدقيق وخبرته وشهرته ؛
- عدد التقارير المطلوبة للعميل ؛
- طبيعة عمل الشركة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة .

ب. **كفاءة ومؤهلات المدقق :** حيث تُعتبر من أهم العوامل على تؤثر على جودة القوائم المالية فالمدقق الكفء له القدرة على كشف الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية والمؤهلات التي يكتسبها تتيح له مواكبة التطورات التي تحصل في الجوانب المالية والمحاسبية وخاصة في جانب التقنيات الحديثة الالكترونية ،اذ أن بعض الشركات تستخدم نظام محاسبي الكتروني ،فيجب أن يمتلك محافظ الحسابات كافة المؤهلات اللازمة لعمله سواء كانت الشركة التي يدقق فيها تستخدم نظام يدوي أو آلي لتنظيم حساباتها ،ويجب عليه أن يشارك في دورات تدريبية باستمرار ليواكب التطور ف مجال عمله

ت. **فترة الاستمرار في الخدمة :** حيث كلما طالت الفترة كلما أدى إلى تنامي العلاقات بينه وبين إدارة الشركة ،وهذا ممكن أن يؤدي إلى تغاضيه عن كشف الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية مما يؤثر بشكل سلبي في جودة القوائم المالية بالشركة .[1]

ضوابط علاقة محافظي الحسابات بالفاعلين الخارجي ،وانعكاسات تقييمه لنظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات :

أ. ضوابط علاقة محافظ الحسابات بالفاعلين الخارجيين بحوكمة الشركات :

المستثمرون المحتملون : يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم الشركة معلومات كثيرة ،عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم العائد الحالي والمتوقع للسهم ،الأداء المالي للشركة ،ومركزها المالي ونتائج أعمالها ،وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات ،ولذلك فإن تقرير محافظ الحسابات عن تدقيق هذه القوائم المالية سوف يدعم ثقتهم فيها ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قراراتهم في الشركة[2]

[1] سليمة بن زعمة وآخرون ،التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،مرجع سابق، ص94،95 .

[2] شراد محمد أصيل ،المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر ،مرجع سابق ، ص 77 .

هيئة سوق المال : تعتبر هيئة سوق المال مستخدم هام لتقرير محافظ الحسابات ،لما لها من دور إشرافي على سوق الأوراق المالية ،وبحكم القانون فإن الشركات المقيدة بالبورصة ،والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من قوائمها المالية وتقرير محافظ الحسابات عليها لهيئة سوق المال .

المؤسسات التمويلية والاستثمارية : حيث تعتمد الشركات التمويلية ،خاصة البنوك وكذلك المؤسسات الاستثمارية مثل صناديق الاستثمار في الأوراق المالية على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية للشركات المقترضة ،والمستثمر في أوراقها في اتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل مراجع الاستثمارات في الأوراق المالية ومن المؤكد أن هذه الشركة تعتمد على المدقق الخارجي في تحديد امكانية الاعتماد والوثوق في المعلومات التي توفرها قوائمها المالية .

ب. انعكاسات تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات :

من مسؤولية محافظ الحسابات تحديد مدى الاعتماد على هذا النظام ، وعليه من شأن تقييم نظام الرقابة الداخلية تحقيق المنافع التالية :

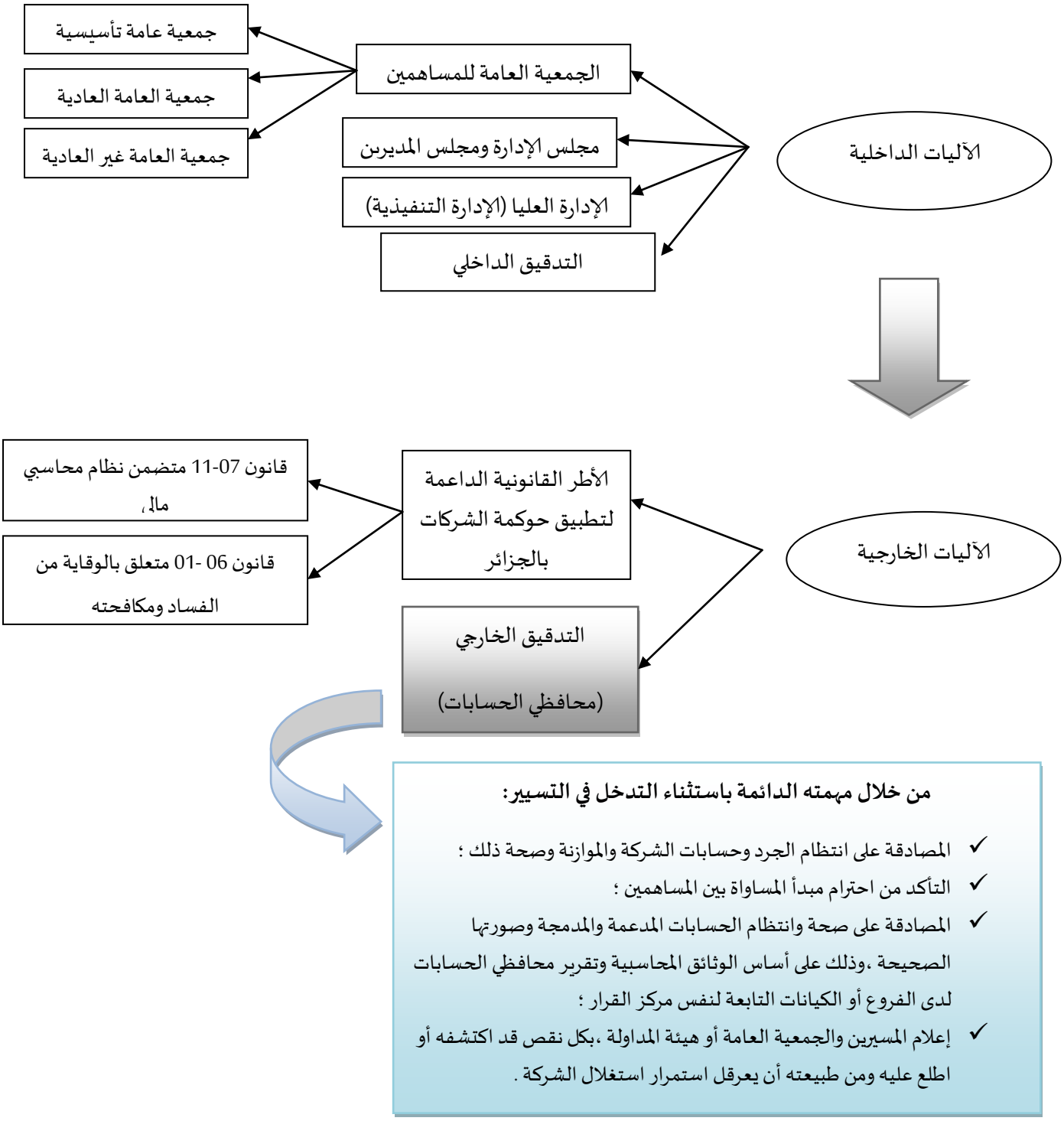
- حماية أصول وممتلكات الشركة من السرقة والاختلاس ؛
- إمداد إدارة الشركة بالبيانات المحاسبية الدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها في عمليتي التخطيط واتخاذ القرارات ؛
- التأكد من أن جميع العاملين بالشركة ملتزمين بتنفيذ السياسات التي وضعتها إدارة الشركة ؛
- استخدام نتائج الدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الاعتماد ودرجة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي المالي داخل الشركة ،فكلما زادت درجة الثقة في هذا النظام ،كلما كان ذلك سببا في زيادة الاعتماد على القوائم المالية وما تحتوي عليه من بيانات .[1]

آليات حوكمة الشركات الجزائرية :

يمكن تقسيم هذه الآليات إلى آليات داخلية وخارجية والتي يمكن توضيحها من خلال الشكل الموالي وذلك بغرض توضيح دور محافظ الحسابات في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال آلية " التدقيق الخارجي :

[1] شراد محمد أصيل ،المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر ،مرجع سابق ، ص 77 ،69 .

الشكل (II - 10): آليات حوكمة الشركات الجزائرية ودور محافظ الحسابات في تفعيل مبادئها

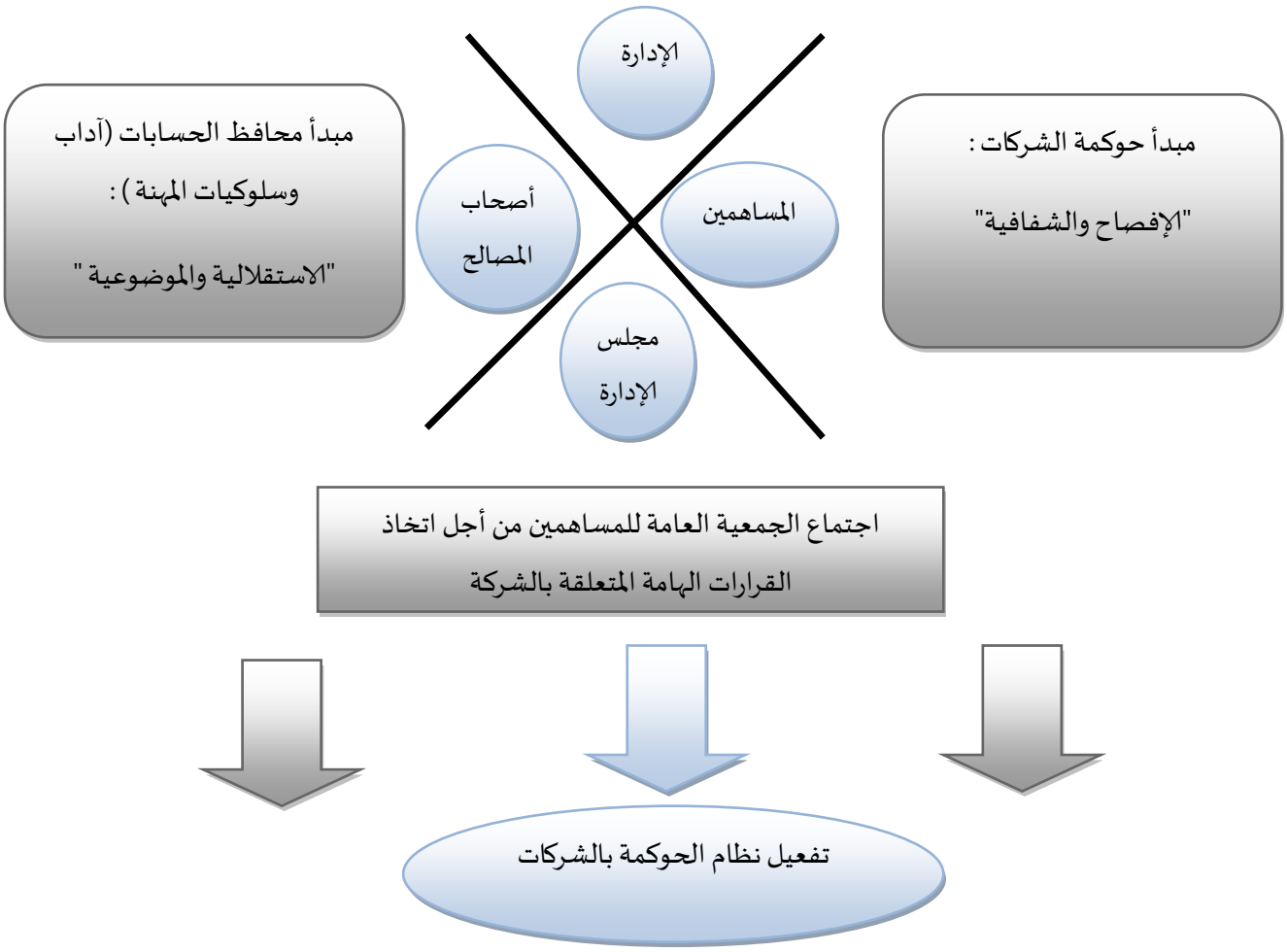


المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على : نورة مجدي ،أثر حوكمة الشركات على الأداء المالي لشركات المساهمة العاملة في الجزائر خلال فترة (2009 – 2015) ،أطروحة دكتوراه تخصص دراسات اقتصادية ،ورقلة (الجزائر) ،جامعة قاصدي مرباح ،2018 ص(من 129 إلى 136) ، https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/bitstream/123456789/22909/1/MEHAMDI-Noura.pdf تاريخ الاطلاع :2023/03/29 .

وفي الأخير نستنتج أن محافظ الحسابات يمثل عجلة من بين العجلات التي تُحرّك نظام الحوكمة بالشركات ويُفعّل مبادئها ،وذلك من خلال تحلّيه هو الآخر بمبادئ من أهمها الاستقلالية والموضوعية في القيام بمهامه حيث أنه ملزم بتقديم تقرير نهائي يعكس مصداقية القوائم المالية ووضعية الشركة عامة وبالتالي يمثل آلية من آليات حوكمة الشركات وذلك لتقديم المعلومات اللازمة والضرورية للفاعلين بالمؤسسة سواء الداخليين والخارجيين ،وبالتالي نظام الحوكمة هو الآخر يضمن الافصاح المحاسبي والشفافية في عرض الإدارة لكافة تقاريرها وبالتالي هناك ترابط :

ويمكن توضيح هذا الترابط من خلال الشكل الآتي :

الشكل (II - 11): الترابط بين حوكمة الشركات ومحافظ الحسابات في تفعيل مبادئ الحوكمة



المصدر: من إعداد الطالبين .

خاتمة الفصل :

من خلال هذا الفصل وجدنا أن لمحافظ الحسابات دور هام وأساسي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ،حيث أن مختلف الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتقه ،تمثل آلية مهنية عملية ،لها مساهمات ايجابية في دعم الدور الحوكمي الايجابي للتدقيق ،وحوكمة الشركات بتطبيق مبادئها تضمن للشركة سمعة ومكانة مرموقة في المجتمع ،حيث لا يمكن الوصول إلى تلك المكانة إلا بإقناع محافظ الحسابات نفسه بأن الدور الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته على اثراء الممارسة المهنية العملية ،واثبات أن التدقيق الخارجي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات من خلال التقرير الجيّد له الذي يعكس لهم مدى صحة وسلامة القوائم المالية والوضع الحقيقي للشركة .

الفصل الثالث :

دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

مقدمة الفصل :

بعد تطرقنا في الفصول السابقة لمحافظ الحسابات ومختلف مهامه بالإضافة إلى الدور الذي يلعبه في تطبيق حوكمة الشركات ،قمنا بإجراء دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات وذلك لأجل التعرف على طريقة عمله ومختلف المراحل الي يمر بها قبل الشُروع في وظيفته ،لأجل إعداد تقرير نهائي يعكس وضعية المؤسسة ومدى مصداقية قوائمها المالية ،حيث أنه يمنح الثقة في تلك القوائم التي يعتمد عليها أصحاب المصالح في المؤسسة وبالتالي هو طرف مهم في دعم حوكمة الشركات ،ولإثراء الجانب النظري أكثر ،تناولنا 03 مباحث كالتالي :

- المبحث الأول : معلومات جوهرية حول مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة ؛
- المبحث الثاني : عرض التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات محل الدراسة ؛
- المبحث الثالث : مساهمة مهمة محافظ الحسابات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات بمكتب محل الدراسة .

- **المبحث الأول : معلومات جوهرية حول مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة**

✓ **المطلب الأول : التعريف بالمكتب والمهام التي يقوم بها محافظ الحسابات**

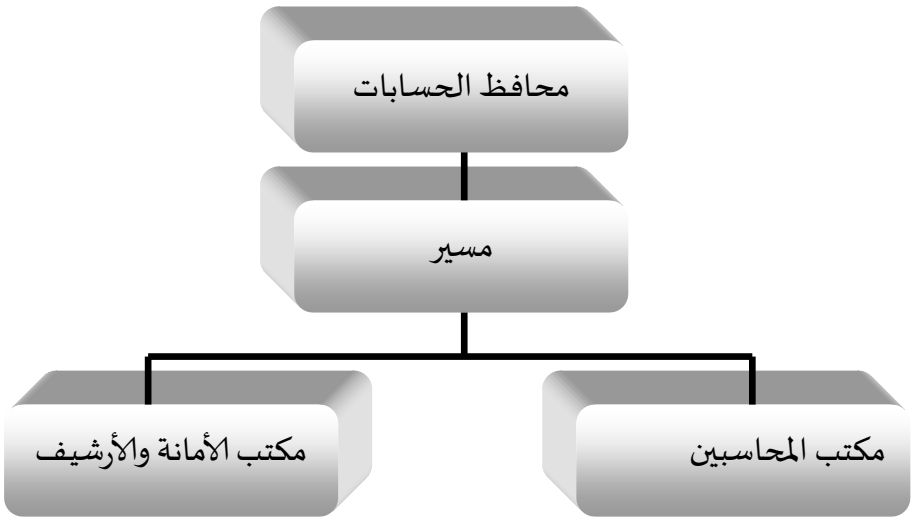
1. التعريف بالمكتب :

المكتب محل الدراسة يعود للأستاذ علاء الدين مرحوم وهو مكتب للمحاسبة منذ جوان **2011** إلى الآن ،حيث رقم تسجيله في الجدول الوطني لمحافظي الحسابات **63 15** والكائن بولاية مستغانم بمزغران عنوان :14 شارع بن قادة طيب بالإضافة إلى كونه **يتمتع بالاعتمادات التالية :**

- محافظ الحسابات و محاسب معتمد ،وفقا للاعتماد رقم **03\864** المؤرخ في **22\06\2004** الصادر عن ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ،حيث تحصل على هذا الاعتماد في جوان **2010** ؛
- كما قام محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا(محكمة مستغانم) ،وكذلك تم تسجيله لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية ؛
- إيداع ملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر ،و يقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي ؛
- و بما انه ينتمي إلى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين فانه في هذه الحالة يدفع مبلغ الاشتراك في كلتا الجهتين : صفة محافظ الحسابات اشتراك سنوي قدره ومحاسب معتمد اشتراك سنوي قدره ؛

كما يمكن عرض الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات علاء الدين مرحوم كما يلي :

الشكل (III-01) : الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات محل الدراسة



المصدر: وثائق داخلية خاصة بالمكتب .

2. المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات :

كما رأينا في السابق أن لمحافظ الحسابات مهام قانونية وخاصة يتقيد بها وهذه المهام أيضا لا تختلف عنها ،حيث يقوم بمجموعة من الخدمات في الميدان المحاسبي والمالي كما يلي :

- مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين كالمحامي والصيدلاني، والأشخاص المعنويين كالمؤسسات ،والتصريحات الجبائية والشهرية،وإعداد الميزانيات الختامية و لقوائم المالية و كل الأعمال الدورية لزبائنه ؛
- يقوم بالمصادقة على حسابات المؤسسة سواء كانت ذات مسؤولية محدودو أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية أو اجتماعية أو مهرجانات ولائية ؛
- تقديم استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان ؛
- كما يقوم بعمليات الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير ،و ذلك مع احترام مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة ،بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا ؛
- الدراسات التقنية و المحاسبية.

✓ **المطلب الثاني : منهجية مهمة محافظ الحسابات محل الدراسة**

توضح هذه المنهجية أول الخطوات التي يقوم بها محافظ الحسابات بعد رسالة المهمة وتعيينه من قبل الجمعية العامة العادية ،وذلك باقتراح من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين عن طريق الاختيار بواسطة الاستشارة وبالتالي بعد قبول التوكيل المتمثل شكله في الملحق رقم 01 ،أو رفضه هناك اجتهادات يبذلها محافظ الحسابات أي في حال قبوله التوكيل الدخول إلى الوظيفة وفي حالة رفضه كذلك ،إلى جانب الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل بالإضافة إلى الإجراءات المتعلقة بطريقة عمله .

1. الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة :

أ. اجراءات أولية يقوم بها محافظ الحسابات :

يمارس محافظ الحسابات العديد من الإجراءات بما فيها القيام بمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية ،وكذا إجراءات تسبق التقييم و أثنائه وهنالك إجراءات تتم بعد التقييم و تتمثل في إصدار تقييم شامل

قبول التوكيل :

يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية ،وعند الاستشعار بالتوكيل و قبل البدء في الوظيفة على محافظ الحسابات أن يمتنع من إبداء قبوله بسهولة و هذا قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حير التنفيذ التي تسمح له بما يلي:

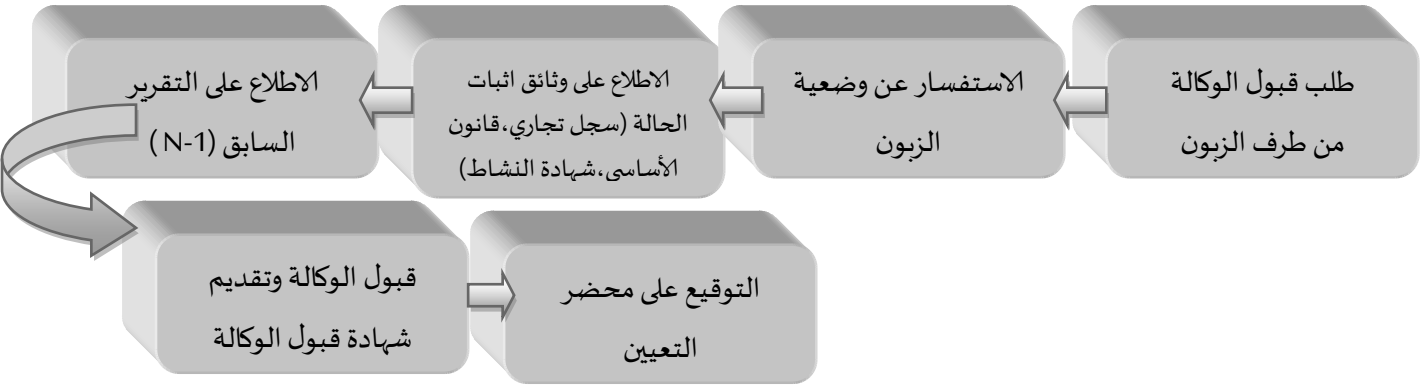
- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي و الممنوعات القانونية و الشرعية؛
- التأكد من إمكانية القيام بالمهنة لاسيما الإمكانيات التقنية و البشرية لمكتبه؛
- التأكد من التوكيل المقترح لا يحتوي على تشويه مخالفات.

إن هذه التوصية تدرس على ضوء القوانين و التنظيمات السارية المفعول، الاجتهادات الدنيا لمحافظ الحسابات قبل قبول التوكيل و البدء في الوظيفة، حيث يجب على محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به، أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية:

- يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والمخالفات الشرعية والقانونية؛
- يطالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المدريين ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة والمؤسسات المنسوبة و إذا أقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية؛
- و في حالة الاستشعار بتبديل محافظ الحسابات معزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة و الزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفنا و في حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات شخص آخر رفض تجديد توكيله ،عليه الاتصال بالزميل المغادر للاستعلام عن أسباب عدم قبوله لتجديد التوكيل؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل و بتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة؛
- كما يجب عليه أن يتأكد أيضا من أنه بإمكانه تلبيه مهمته بكل حرية لاسيما في إزاء مسيري المؤسسة.

و يمكن تلخيص ذلك في المخطط التالي :

الشكل (III-02) : مراحل أولية يمربها محافظ الحسابات قبل المباشرة بتدقيق حسابات الكيان



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف محافظ الحسابات

الدخول إلى الوظيفة : بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل:

- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه ،يمضي القوانين العامة أما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي يمضي المحضر مع ملاحظة " قبول التوكيل" و إذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا؛
- في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل ،الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي و لا في حالة مخالفات شرعية أو تنظيمية؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يعلم أن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوم التالية لقبوله التوكيل؛
- قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى لإجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات.

هذه الرسالة تشير إلى: مسؤولية المهمة،المتدخلين ،طرق العمل المستعملة ،فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها ،الآجال القانونية لإيداع التقارير ،الأتعاب.

- عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الطي تم تعيينه حديثا أن يصل بسلفه للحصول على كل معلومة مفيدة في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية؛
- يجب على محافظ الحسابات المغادر أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء.
- وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء احترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف لمفرده.

حالة رفض القبول : إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيل أو يحاط علما بتعيينه ،رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية ،عليه بإعلام المؤسسة بعدم اكتسابه للكفاية القانونية لقبوله هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة ،تثبت استلام و هذا في ظرف 15 يوم من تاريخ علمه بهذا الأمر ،إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه بإتباع لإجراءات المنصوص عليها في القانون التجاري،و إذا سبق و إن قامت المؤسسة بإجراء الإشارات القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

ب. الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل :

إن الطابع الدائم لمهمة محافظ الحسابات تفرض عليه مسك مستندين أساسيين إن لم نقل إجباريين في تنفيذ اجتهاداته ، ملف دائم وملف سنوي كما أشرنا إليه في الإطار النظري حيث أن مسك هذه المستندات يسمح لمحافظ الحسابات بما يلي:

- إتباع طريقة للمراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه؛
- أن تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل ومع احتمال تجديده؛
- أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني و الدولي؛
- الإشراف على العمل الذي أجرس من طرف المساعدين.

ويمكن شرح محتوى هذين الملفين من خلال الجدول الآتي :

الجدول (III-01) : ملفات عمل محافظ الحسابات

	الشكل والمضمون
الملف الدائم	**العموميات الخاصة بالمؤسسة المراقبة:** التي تشير إلى المؤسسة ووحدتها. **المراقبة الداخلية:** يمكن أن يحتوي هذا الفصل على كل سند يسمح بتقييم بصفة عامة صحة الرقابة الداخلية، و المخاطر العامة (وصف المهام، مجموع أسئلة تخض الرقابة الداخلية البيانات...). **معلومات محاسبية ومالية:** النظام المالي والمحاسبي المستعمل ،إجراءات محاسبية مخطط مصالح المحاسبة، حجم العمليات وفق لطبيعتها، السياسة المالية، طرق وإجراءات تقدير وعرض الحسابات، الحسابات السنوية لنشاطات الثلاث سنوات الأخيرة، حالة الخزينة والتمويل. **معلومات قانونية، ضريبية و اجتماعية:** قوانين ومراجع أخرى ذات طابع قانوني، قرار تعيين محافظ الحسابات والأدلة على أن كل الواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه تم ملاحظتها، قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي هي في حوزة كل واحد منهم، الوثيقة الخاصة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة، محاضر الجمعيات والمجالس، تقرير محافظي الحسابات السابقة العقود الهامة والمراجع القانونية الأخرى. **الخصائص الاقتصادية والتجارية:** قطاع النشاط، وصف الدورات الأساسية، وصف المؤسسة في الفرع وكذا على مستوى السوق الزبائن والسياسة التجارية. **معلومات حول الإعلام الآلي:** مخطط مصلحة الإعلام الآلي، التجهيزات والنظم المستعملة، برامج ومراجع منشورة.

الملف السنوي	**تنظيم وتخطيط المهمة:** برنامج عام، قائمة المتدخلين، ميزانية الوقت ومتابعة الأعمال، يومية المتدخلين، تاريخ ومدة الزيارات، مكان التدخل،تاريخ إيداع التقارير. **تقييم المراقبة الداخلية:** وصف الأنظمة والمخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالرقابة الداخلية، قوة وضعف الأنظمة وإجراءات الشركة المراقبة، أوراق العمل، استنتاج مدى الثقة الممنوحة لأنظمة والإجراءات المعمول بها وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات. **مراقبة الحسابات السنوية:** برنامج العمل المكيف مع خصوصيات اخطار المؤسسة، تفاصيل الأعمال التي أجريت، مراجع أو نسخة من المراجع المتحصل عليها من طرف المؤسسة أو الآخرين مبررة الأرقام والحسابات المفحوصة، تلخيص الأعمال المنفذة والتعقيب عليها إضافة إلى النقائص التي تم اكتشافها، فخلاصة عامة للشهادة. **المراقبات الخاصة أو الشرعية:** فحص الاتفاقيات القانونية، الكشف عن المخالفات لدى وكيل الجمهورية، التدخلات، جمع مراجع الأعمال المتعلقة بالواجبات الخاصة المشار إليها أعلاه، فحص الأحداث اللاحقة عند إنهاء النشاط. **المراجع العامة:** المراسلات المتبادلة مع المؤسسة، معلومات حول اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين وبالأخص القرارات التي تؤثر على حسابات النشاط، التأكيدات المتحصل عليها من الغير، نسخ من المحاضرة. كما هو الحال بالنسبة للملف الدائم، يستحسن تحضير ملفات فرعية تسهل استعمال وفحص الملف السنوي.
الاحتفاظ بملفات العمل	
⇦ إن الطابع السري للمعلومات التي تتضمنها هذه الملفات تجبر محافظ الحسابات على المحافظ على هذا الطابع خارج المكتب وهذا طبقا للأحكام المادة 301 من قانون العقوبات. ⇦ إن الملفات السنوية والملف الدائم بصفة بالإضافة إلى المراجع المتعلقة بالمؤسسة المراقبة، يجب الاحتفاظ بها لمدة 10 سنوات حتى بعد انتهاء مدة الوكالة (المادة 12 من القانون التجاري).	

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق داخلية خاصة بمكتب محافظ الحسابات .

حالة تعدد محافظي الحسابات.

- في حالة تعدد محافظ الحسابات كل واحد من المحافظين مجبر على مسك ملفات العمل المشار إليها أعلاه؛
- وفي حالة تقسيم العمل بين مساعدي المحافظين يجب أن يتضمن ملف كل واحد منهم على نسخ مستندات عمل زميله؛
- تبقي مسؤولية محافظ الحسابات كل واحد منهم كاملة لتنفيذ المهمة على أكمل وجه.

2. الاجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات :

أ. التعرف على المؤسسة و قطاع الصناعة الذي تنشط فيه:

تعد هذه المرحلة أحد الخطوات الأساسية في تقييم مخاطر الأزمة ،فمن خلال التعرف على الظروف الداخلية للمؤسسة يمكن لمحافظ الحسابات أن يقف على أهم مواطن الضعف والثغرات في تسييرها ،وبالتالي التمكن من تحديد العناصر التي يمكن أن تحتوي على أخطاء جوهرية والتي تتطلب منه توسيع نطاق فحصه وزيادة الإجراءات المستخدمة للتخفيض من هذه العناصر إلى المستوى المقبول ،حيث أن الهدف من هذه المرحلة هو الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة المراقبة ،كما يجب على محافظ الحسابات في هذه المرحلة أن يبحث على المعلومات التي تخص المجالات التالية:

- هيكلة المؤسسة والتنظيم العام؛
- السياسات؛
- التنظيم الإداري والمحاسبي؛
- الاطلاع على القانون الأساسي.

كما يجب عليه تقديم المؤسسة بصفة عامة:

- التسمية الاجتماعية والمراجع؛
- الهيكلة العامة وعنوان الوحدات؛
- لمحة تاريخية والمسيرين والأشخاص الذين يتصل بهم في المؤسسة.

ب. فحص و تقييم المراقة الداخلية.

تحقق من احترام الأشكال الشرعية و القانونية:

- على محافظ الحسابات أن يتحقق من مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية(اليومية العامة، دفتر الجرد ، دفتر الأجور، اليومية، سجل تداول المجالس العامة، سجل تداول الإدارة أو الحراسة، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به) ؛
- احترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في المخططات المهنية؛
- يتحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أو القانون التجاري لاسيما في : استقلالية النشاطات، استمرارية الاستغلال ، التكلفة التاريخية.

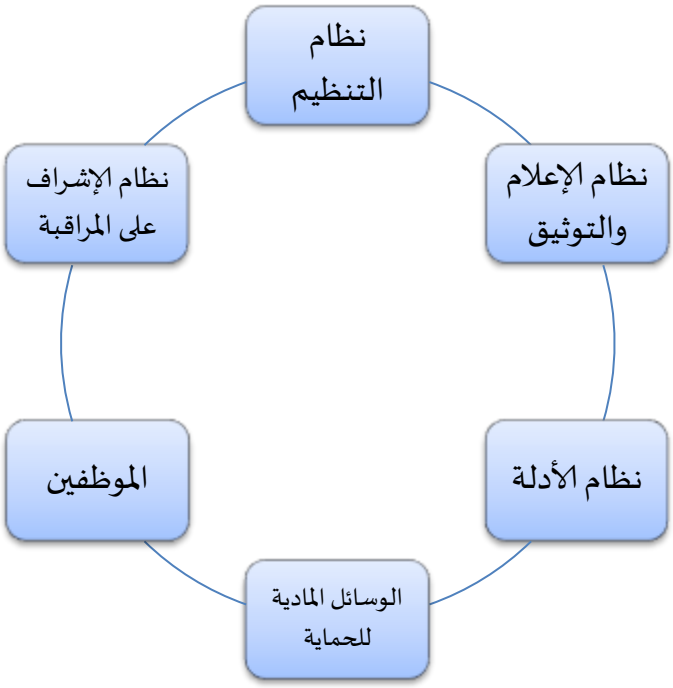
فهم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة : في هذه المرحلة يجب على محافظ الحسابات أن يحصل على فهم للعناصر المكونة لنظام الرقابة الداخلية وتقييم مدى فعالية النظام في الكشف وتحديد مخاطر الرقابة ، وبالتالي التمكن من تخفيضها إلى أدنى مستوى.

على محافظ الحسابات الحصول على فهم لعناصر نظام الرقابة الداخلية التي تمكنه من اكتشاف ومنع وجود مخاطر على مستوى القوائم المالية ككل وعلى مستوى التأكيدات ،لذلك يجب عليه القيام بما يلي:

- تقييم ثقافة المؤسسة وكفاءة وأخلاق جميع الأفراد المسؤولين داخل المؤسسة؛
- تقييم ما إذا كانت المؤسسة تملك عملية لتقييم المخاطر أثناء إعداد القوائم المالية والحصول على فهم للأسباب التي أدت إلى فشل الإدارة في تحديد هذه المخاطر، بالإضافة إلى تحديد الإجراءات الواجب تنفيذها استجابة لهذه المخاطر؛
- تقييم مدى وجود نظام للمعلومات والاتصال داخل المؤسسة ومدى فعاليته في توفير المعلومات الضرورية لإعداد القوائم المالية، كما يسمح بانتقال المعلومات بشكل فعال داخل المؤسسة مما يسهل على محافظ الحسابات حصوله على المعلومات المناسبة التي تمكنه من تقييم المخاطر وكيفية الرقابة عليها؛
- كما يجب على محافظ الحسابات تقييم كيفية الاتصال داخل المؤسسة حول العناصر الجوهرية للمعلومات المالية والأدوار والمسؤوليات الفردية داخل المؤسسة لإعداد القوائم المالية ،على محافظ الحسابات معرفة كيفية الاتصال مع الإدارة المؤسسة والأفراد المكلفين بالحوكمة؛
- حصول محافظ الحسابات على فهم لأنشطة الرقابة الداخلية من أجل تقييم مخاطر الجوهرية عند مستوى الإثبات وتحديد الإجراءات اللازمة للاستجابة لهذه المخاطر.

إن دراسة وتقييم المراقبة الداخلية يرتكز على المكونات الأساسية التالية: نظام التنظيم، نظام التوثيق والإعلام نظام الأدلة، الوسائل المادية للحماية، الموظفين، نظام المراقبة.

الشكل (III-03) : المكونات الأساسية التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر:من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات .

مراقبة الحسابات : إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية وامتداد طبيعة المراقبات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلين السابقتين(التعرف على المؤسسة وفهم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة) ،حيث يجب أن يكون برنامج مراقبة الحسابات مخففا أو ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى آلية المحاسبة ،و إلى الأنظمة والإجراءات المعمول بها ،ويمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي:

- قائمة لإنجاز المراقبات، يجب أن تكون هذه المراقبات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين بتنفيذها؛
- الإشارة إلى انجاز المراقبة؛
- المشاكل المتعرض لها والإشارة إليها ضرورية أثناء المراقبة.

للحصول على العناصر والأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي ،بحوزة محافظ الحسابات مختلف التقنيات والتي يجب عليه أن يتركها أو يوحدها حسب الحسابات أو الجزء المراقب تتمثل في: المفتشية المادية والملاحظة والتي تقوم بفصل الأصول والحسابات أو مراقبة طريقة تنفيذ الإجراءت ،فحص المستندات، المراقبات الجبرية العددية، التحليلات، التقييمات،تقارب تقسيمات، الفحص التحليلي ،كما يجب أن تسمح مراقبة الحسابات من التأكد على أن كل العناصر صحيحة و دقيقة و مطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها.

حتى يتمكن من إبداء رأيه، يجب على محافظ الحسابات التأكد من الحسابات السنوية موافقة مع خلاصاته ومعرفته بالمؤسسة ، وإنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة لنشاطه وحالته المادية وأن الميزانية، حسابات النتيجة والملحق تتطابق مع معطيات المحاسبة، وهي مقدمة حسب مبادئ المحاسبة و القانون الساري المفعول ،مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لتاريخ انتهاء النشاط.

المبحث الثاني : عرض التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات محل الدراسة

محافظ الحسابات كآخر مهمة يقوم بها ،إعداد التقارير والمصادقة عليها ولهذا بعد قيامنا بالتربص الميداني على مستوى مكتب محافظ الحسابات للأستاذ "علاء الدين مرحوم "،سنعرض المنتوج النهائي لعملية التدقيق وهو التقرير النهائي الذي يكشف إذا ما تم المصادقة على الحسابات السنوية للشركة محل التدقيق المتمثل في القوائم المالية للكيان،ومن جهة أخرى اعداده لتقارير خاصة دورية ملحقة بالتقرير العام ورأيه حولها ،حيث أن محافظ الحسابات طوال فترة عمله إلى غاية عرض تقريره في اجتماع الجمعية العامة للمساهمين يتحلى بمبدأ الاستقلالية والحيادية ،وهذا ما يجعل تقرير يعكس وضعية المؤسسة الحقيقية ومركزها المالي .

✓ **المطلب الأول : إعداد تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية من طرف محافظ الحسابات**

- **الرسالة المرفقة وتقديم المؤسسة :**

الرسالة المرفقة : يكون شكل الرسالة المرفقة مثل الرسائل الرسمية كما هو موضح في **الملحق رقم 02** ،يشرح فيها محافظ أهم الخطوات التي سوف يقوم بها في المؤسسة ،وتتكون مقدمة الرسالة المرافقة:

- تاريخ كتابة الرسالة؛
- المرسل(اسم محافظ الحسابات)؛
- المرسل إليه (اسم المؤسسة)؛
- الموضوع (تقرير إبراز الوضعية المالية للمؤسسة "X" EURL للإستراد والتصدير؛
- تاريخ توقف مهمة التدقيق (31-12-2017).

أما موضوع الرسالة فيحتوي على ما يلي:

- مقدمة بسيطة؛
- تاريخ بداية و نهاية التدقيق. (01-01-2017 إلى غاية 31-12-2017)؛
- يبين محافظ الحسابات القوانين و المعايير التي ينتهجها في مهمته؛
- كما يُذكّر بأن عملية الرقابة ستتم وفق منهجية معينة سوف يتبعها حسب وضعية المؤسسة X ؛
- في نهاية التقرير يضمن محافظ الحسابات تقديم المعلومات المفيدة للمؤسسة والانتقادات البناءة لهذه الأخيرة و تحياته لمسير المؤسسة ،يختم الرسالة بالإمضاء.

تقديم المؤسسة : في هذه المرحلة يقوم محافظ الحسابات بتعريف المؤسسة وأهم المعلومات الخاصة بها : اسم المؤسسة، مقرها الاجتماعي، رقم السجل التجاري، الرقم الجبائي، البند الضريبي، رقم التعريف للإحصائي، تاريخ إنشاء المؤسسة . هذا من خلال قيامه بالرقابة و تخصيص فقرات لكل جزء كتالي:

يخصص فقرة خاصة بموضوع المؤسسة حيث يوضح في هذه المرحلة نشاط المؤسسة (X):

الجدول (III-02) : فقرة خاصة بنشاط المؤسسة

رقم النشاط	موضوع النشاط
401101	استيراد و تصدير الأجهزة المرتبطة بالميدان الفلاحي قطع غيار و لواحقها.
403301	استيراد الأنشطة و المعدات المتعلقة بميدان الري.
406101	استيراد المواد المرتبطة بالقطاع الزراعي و الصناعي.

المصدر: وثائق داخلية خاصة بالمكتب محل الدراسة .

يليها قائمة خاصة بأسماء مسيرين المؤسسة "X ":

الجدول (III-03) : فقرة خاصة بأسماء مسيرين المؤسسة X

الرقم	اسم ولقب	المهنة
01	X	مسير

المصدر: وثائق داخلية خاصة بالمكتب محل الدراسة.

كما يخصص فقرة لرأس المال حيث قدرت قيمة رأس المال الجماعي للمؤسسة " X" ب**12000 000،00** دج تتألف من **12000** حصة بقيمة **1000** دج، مفصلة حسب الجدول التالي:

الجدول (III-04) : فقرة خاصة برأس المال الاجتماعي للمؤسسة X

أسماء الشركاء	عدد الحصص الاجتماعية	القيمة الاسمية	رأس المال الاجتماعي
"أ"	1200	1000	12 000 00،000دج
المجموع	1200	1000	12 000 00،000دج

المصدر: وثائق داخلية خاصة بالمكتب محل الدراسة .

- **تحاليل وملاحظات محافظ الحسابات بالاعتماد على العناصر المقنعة المجمعة :**

إن المصادقة على حسابات الشركة وعلى القوائم المالية يتضمن تحليل الحركات المحاسبية والمالية الرئيسية للنشاط و تدقيق حسابات الشركة وتدوين الملاحظات عليها ومن ثم المصادقة على القوائم المالية لسنة **2017** وسنعتمد في هذه المرحلة على المعلومات الواردة في الميزانية الخاصة بالمؤسسة " X" ذات المسؤولية المحدودة EURL ،وذلك من خلال تجميع أقصى عدد ممكن من العناصر المقنعة التي تفيده في إبداء رأيه حول القوائم المالية ،بحيث يستعمل محافظ الحسابات الأدوات المتعارف عليها لتجميع تلك العناصر وهي : (التأكيدات الخارجية ،التصريحات الكتابية ،السبر ،استعمال أعمال المدقق الداخلي ،استعمال تقارير خبير خارجي والمعاينات والتحليلات)

أ. تحليل التغيرات الرئيسية:

البيانات المالية والمحاسبية للسنة المالية 2017: يُذكّر هنا محافظ الحسابات بتاريخ التدقيق كتالي:

البيانات المالية والمحاسبية للهياكل الرئيسية، توقفت في 31-12-2017، تم التخطيط على النحو التالي:

الميزانية المحاسبية: الميزانية المحاسبية تسجل كل من الأصول وخصوم الشركة، وفق المعلومات أدناه:

الخصوم = الأصول = 30 449 47،731

حساب النتائج (TCR) : حساب النتائج الخاص بالمؤسسة يضمن المعلومات التالية:

مجموع أعباء = 11،950 680 22 دج

مجموع النواتج = 85،338 170 25 دج

نتيجة السنة : نتيجة السنة المالية تساوي النتيجة العادية قبل الضريبة.

النتيجة العادية قبل الضريبة: النتيجة العادية قبل الضريبية تساوي النتيجة الخام للضريبة كتالي:

النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة الخام للضريبة = 67،876 351 3 دج

النتيجة الصافية:

انطلاقا من النتائج السابقة تم تحديد نواتج السنة الخاصة بالمؤسسة "x" حيث أن :

الضريبة على أرباح الشركات IBS =02،488 871 دج

النتيجة العادية قبل الضريبة = 67،876 351 3 دج

النتيجة المحاسبية = 74،876 351 2 دج

ب. **مراقبة الحسابات و ملاحظات محافظ الحسابات :** تمت مراقبة الحسابات السنوية للمؤسسة "x" بتاريخ 2017/12/31 على النحو التالي:

- تحديث الملف الدائم؛
- فتح ملف العمل الخاص بالسنة المالية ل 2017.

في نهاية التحقيقات التي غطت جميع القوائم المالية لملف العمل المفتوح لهذا الغرض، من الضروري أن أتقدم بمختلف الملاحظات، من حيث الشكل والمضمون:

ملاحظات محافظ الحسابات:

في هذه المرحلة نقوم بصياغة المعطيات التالية أدناه، حسب القسم الرئيسي للميزانية العامة وجدول حساب النتائج، مع مراعاة الإطار المحاسبي المنصوص عليه في أحكام المرسوم المؤرخ في **26** جويلية سنة **2008** وبتطبيق أحكام القانون **07-11** المؤرخ في **25** نوفمبر **2007** المتضمن لنظام المحاسبي المالي SCF

رؤوس الأموال الخاصة: الأموال الخاصة والأصول الغير الجارية للمؤسسة "x" والمقفلة في **2017/12/21** مفصلة على النحو التالي:

الجدول رقم (III-05): الأموال الخاصة للمؤسسة "x"

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ	الرصيد
101	رأس مال الشركة	12.000.000،00دج	رصيد دائن
110120	الترحيل من جديد	103.870،83دج	رصيد دائن
120000	النتيجة الصافية للسنة	2.480.388،74دج	رصيد دائن
المجموع		14.376.517،91دج	رصيد دائن

المصدر: وثائق داخلية بمكتب محافظ الحسابات.

توضح الدراسة و تحليل هذه الحسابات من طرفنا، العمليات التالية: عدم تطبيق أحكام القانون الأساسي للمؤسسة في ما يتعلق بتكوين الاحتياطات القانونية و النظامية حيث انه دوّن:

نذكركم أنه بالعمل وفقا لأحكام المادة 721 من القانون التجاري نجد أن النتيجة الصافية للسنة انخفضت مقارنة بالسنة الماضية بالنظر إلى الخسائر الداخلية للمؤسسة "x" ، حيث يجب سحب 20/1 من أجل تخصيصها لاحتياطات الأموال (الحساب رقم 106 الاحتياطيات القانونية الأساسية، العادية و المقنعة).

الأصول غير الجارية: تم تخطيط كتلة الأصول الغير جارية في 2017/112/31 على النحو التالي:

الجدول رقم (III-06): الأصول الغير الجارية للمؤسسة "x"

رقم الحساب	البيان	الخام (دج)	إهتلاكات	القيمة الصافية
211200	الأراضي	10000000،00	-	10000000،00
218000	التثبيتات العينية الأخرى	1807555،56	361511،11	1446044،45
المجموع		11807555،56	361511،11	11446044،45

المصدر: وثائق داخلية بمكتب محافظ الحسابات.

بعد قيامنا بعملية التدقيق على الأصول الغير جارية الخاصة لا يوجد ملاحظات تخص المؤسسة "x".

المخزونات: تم تفصيل كتلة المخزونات في الميزانية المغلقة في 2017/12/31 على النحو التالي:

الجدول رقم (III-07): المخزونات الخاصة بالمؤسسة "x"

رقم الحساب	البيان	المبلغ	الرصيد
31	مواد أولية و لوازم	1500634،39	رصيد دائن
المجموع		1500634،39	رصيد دائن

المصدر: وثائق داخلية من مكتب محافظ الحسابات.

كشفت لنا عمليات الفحص التي أجريت على الملاحظات التالية:

- عدم مسك بطاقات المخزون؛
- غياب دفتر الجرد الذي يجب أن يكون مرقما ومؤشرا من طرف العدالة؛
- يجب على مؤسستكم إتباع منهجية معينة في تسير المخزونات، كما يجب عليها احترام نظام SCF في ذلك؛
- يجب عليكم تنظيم دفاتر العمال توفير المعلومات الخاصة بهم بصفة دائمة وشاملة.

الحسابات النقدية. كشفت لنا ميزانية المؤسسة المغلقة بتاريخ 12/31/ المعلومات2017 التالية:

الجدول رقم (III-08): الحسابات النقدية.

رقم الحساب	البيان	المبلغ
512000	حساب بنك البركة	6.078.773،05 دج
512903	حساب بنك 906AGB	1.114.701،96 دج
530000	الصندوق	21.572،62 دج
542000	وكالات التسبيقات والإعتمادات	9.033.392،81 دج
المجموع		16.248.439،88 دج

المصدر: وثائف داخلية بمكتب محافظ الحسابات.

كشفت لنا عمليات الفحص التي أجريت على الملاحظات التالية:

- يجب تحديث كشوفات التقارب البنكي؛
- في نهاية السنة المالية يجب إيقاف حساب الصندوق و إعداد محضر غلق الصندوق.

- **المصادقة على الحسابات السنوية الخاصة بالكيان محل التدقيق :**

في الأخير صادق محافظ الحسابات على القوائم المالية **بتحفظ** وذلك كتالي:

بعد التحقيقات والرقابة التي تم إجراؤها على القوائم المالية للسنة المالية 2017، ونتيجة أعمال محافظ الحسابات التي تم تنفيذها وفق لقواعد والاجتهادات العادية، يمكننا أن نستنتج في رأيينا أن القوائم المالية الخاصة ب المؤسسة **"x"** في 2017/12/31، بإجمالي أصول يساوي إجمالي خصوم قدره **30 449 47،731 دج** ،منتظمة وصادقة وتعطي صورة وفية.

اسمحوا لي أن أوصي بالقيام بتطهير الحسابات من قبل واحد أو أكثر من المهنيين الذين بحق لهم القيام بهذا النوع من المهام

أعد في 2018/06/27.

محافظ الحسابات

وبالتالي يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقرير العام للتعبير عن الرأي يبين في أداء مهمته ،ويوجه للجمعية العامة العادية ،كما نميز ثلاث حالات للتعبير عن الرأي :

- المصادقة بدون تحفظ ؛
- المصادقة بتحفظ مع تبرير جميع الحالات التي أدت إلى ذلك ؛
- عدم المصادقة مع التبرير .

أي سرد جميع الحالات بالأرقام والنسب التي يستند عليها للتعبير عن رأيه .

✓ **المطلب الثاني : تحليل محتوى بعض التقارير الخاصة التي يعدها محافظ الحسابات**

1. التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية :

إبداء الرأي حول الرقابة الداخلية : كملخص لمحتوى هذا التقرير ،والمتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة "x" كان يحتوي على بعض التحفظات ، كانت هذه التحفظات كتالي:

- تم تشخيص الأداء على مستوى الهياكل الشركة الذي كشف لنا عدم وجود مخطط تنظيمي مقترح ودليل إدارة مناسب؛
- غياب الرقابة الداخلية بين الهياكل المشتركة؛
- غياب التأكد على الأرصدة من جهة الأطراف الثلاثة (الزبائن، الدائنون، الحسابات الدائنة)؛
- غياب الأجهزة الإدارية والتحكم في الديون؛
- عدم اتخاذ قرار الاستثمار الأكثر أهمية وتأسيس الإجراءات الخاصة بالميزانية.

2. التقرير الخاص حول المبلغ الأجمالي لأعلى خمس مرتبات :

كل هذه التقارير خاصة بالشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL << Y >>

أي بعدما تعد الإدارة كشفا مفصلا عن تعويضات أجورها المدفوعة لخمسة أشخاص الأعلى أجرا ،بحيث يوضع بحوزة محافظ الحسابات ويراجع بدوره قيمة التعويضات بالمقارنة مع عقد العمل بما فيها نصيب الأجر الثابت ونصيب الأجر المتغير ،وكذلك التعويضات بمختلف أشكالها باستثناء الامتيازات الممنوحة ،حيث يتأكد من احترام بنود عقود العمل ومن قيمة الأجور الشهرية المسددة بما فيها الاقتطاعات (الضرائب على الأجور والتأمينات الاجتماعية ،**وبناء على ذلك** : يبدي رأيه حولها في شكل تقرير دوري ملحق بالتقرير العام .

التعويض المخصص لأفضل خمسة موظفين في «Y» للسنة المالية 2019 مفصل في الجدول التالي:

الجدول رقم (III-09): بيان المبلغ الإجمالي الأجور الخمسة الأعلى.

	الاسم	اللقب	الأجر الاجمالي السنوي دج
01	أسماء وألقاب الموظفين الأعلى أجرا بالمؤسسة محل التدقيق		*517 200,00*
02			*432 980,00*
03			*397 200,00*
04			*397 200,00*
05			*282 000,00*

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على **الملحق رقم 03** .

أعد في : 2020/11/30

محافظ الحسابات.

3. تقرير خاص حول التحقق من صحة المعلومات الواردة في تقرير الإدارة :

حيث اعتمادا على **الملحق رقم 04** ، يظهر هذا التقرير كما يلي :

وفي رأينا أن محتوى تقرير الإدارة يغطي حالة «شركة Y» ونشاطها للفترة من 2019/01/01 إلى 2019/12/31، كما يظهر في البيانات المالية المغلقة 2019/12/31

أعد في : 2020/11/30

محافظ الحسابات.

4. تقرير خاص حول تطور النتيجة للسنوات الخمس الأخيرة :

ينص عليه القانون التجاري مادة 678 فقرة 6 من القانون التجاري ،أي كذلك يعد جهاز التسيير كشف لنتيجة الخمس السنوات المنصرفة ،بحيث يهدف هذا التقرير إلى متابعة تطور النتيجة ومعرفة المردودية المالية للشركة

نتشرف بإبلاغكم بنتائج «**Y**» خلال السنوات المالية الخمس (05) الماضية :

الجدول رقم (III-10): تطور النتيجة الصافية للسنوات الخمس الأخيرة.

المبالغ بالدينار الجزائري ×**1000**	العمليات	التسجيلات
3 591	2015	**النتيجة الصافية**
3 317	2016	
10 280	2017	
2 674	2018	
31 116	2019	

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على **الملحق رقم 04** .

أعد في : 2020/11/30

محافظ الحسابات.

5. تقرير خاص عن صافي أصول الشركة :

اعتمادا على **الملحق رقم 05** ،جاء التقرير كما يلي :

وفقا للمادة 589 من القانون التجاري ، فإن صافي أصول شركة **Y**، "لها توازن إيجابي يبلغ حوالي:

Actif Net = + 57 748 559,00 DA

أعد في : 2020/11/30

محافظ الحسابات .

6. تقرير خاص عن حيازة أسهم وفروع الشركة ذات المسؤولية المحدودة :

حسب **الملحق رقم 05** كذلك جاء التقرير كما يلي : (المادة 729 من القانون التجاري)

تظهر حسابات الشركة المغلقة في 2019/12/31 أن الشركة «**Y**» لا تمتلك أي مساهمة على مستوى كيان قانوني آخر. ليس لديها شركات تابعة.

أعد في : 2020/11/30
محافظ الحسابات.

7. ملاحظات أخرى :

بحكم أن محافظ الحسابات لم يتلقى أي تقارير من الإدارة حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستفيدين ،وكذلك عمليات الاستحواذ على الأسهم خلال السنة المالية لم يعد أي تقارير بهذا الشأن كما هو مبين من خلال الملاحظات التي دونها الأستاذ "علاء الدين مرحوم " ، وبالاعتماد على **الملحق رقم 06** ، نجد هذه الملاحظات كما يلي:

أما بالنسبة للتقرير الخاص عن الاستحقاقات الخاصة الممنوحة للموظفين، فإن إدارة «شركة **Y**» لم تقدم لنا أي وثيقة يمكننا إبداء رأي بشأنها.

أعد في : 2020/11/30
محافظ الحسابات.

وفقا لأحكام المادة 732 مكررا 1 من القانون التجاري ، إذا كانت شركة ما قد قامت خلال سنة مالية، بحيازة شركة لها مكتبها المسجل في الجزائر أو حصلت على أكثر من نصف رأس مال هذه الشركة، وهو مذكور في التقرير المقدم إلى حملة الأسهم بشأن المعاملات المتعلقة بالسنة المالية، وعند الاقتضاء، في تقرير مراجعي الحسابات ،نبلغكم أن «شركة**Y**» لم تقدم لنا أي وثيقة في هذا السياق .

أعد في : 2020/11/30
محافظ الحسابات.

المبحث الثالث : مساهمة مهمة محافظ الحسابات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات بمكتب محل الدراسة .

من أجل تعزيز هذه الدراسة أكثر وربطها بموضوع المذكرة المتمثل في دور محافظ الحسابات في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ،حيث بعدما تعرّفنا على التقارير الخاصة التي يُعدها وكذا تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية قمنا بتحضير مجموعة من الأسئلة حول هذا الموضوع وتوزيعها على محافظي الحسابات بولاية مستغانم وأساتذة أكاديميين ومهنيين بهذا التخصص ،والتي تتمحور حول مدى امكانية الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة ومعرفة وجهة نظرهم كذلك ،وهذا من أجل عمل مقارنة وتحليل لتلك الأجوبة المتحصل عليها بحكم خبرتهم المهنية بهذا المجال ،حتّى لا تبقى الدراسة منحصرة على الجانب النظري وبحكم ضيق الوقت وعدم تواجد المدققين بمكاتبهم نظرا لعملهم المستمر والكثيف خلال هذه الفترة لم تتجاوز هذه العينة **06** أشخاص حيث الغرض منها فقط معرفة وجهة نظرهم بخصوص موضوع دراستنا والإجابة على تلك الأسئلة من منظورهم المهني لا غير .

✓ المطلب الأول : عرض مختلف الأسئلة حول موضوع الدراسة .

استكمالا للتربص الميداني وتحضيرا لمذكرة التخرج ماستر تحت عنوان "**مهام حافظ الحسابات والدور الذي يلعبه في تطبيق حوكمة الشركات** " ،قمنا بتحضير أسئلة متعلقة بموضوع المذكرة من أجل تحليلها وإسقاط الجزء النظري على التطبيقي :

الجدول رقم (III-11): أسئلة مقترحة حول موضوع الدراسة

	الأسئلة :	نعم	لا	ملاحظات ...
1	هل إشراف ومتابعة محافظ الحسابات على القوائم المالية والتقارير المالية في الشركة يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات ؟			
2	هل بذل العناية المهنية اللازمة لمحافظ الحسابات يزيد من فعالية آليات حوكمة الشركات ؟			
3	هل قيام محافظ الحسابات بالمهام يساعد على تفعيل حوكمة الشركات ؟			
4	هل يسمح تكريس الحوكمة في تسهيل مهنة التدقيق ؟			
5	هل العلاقة الحسنة لمحافظ الحسابات بينه وبين مجلس الإدارة يزيد من فعالية حوكمة الشركات ؟			
6	هل الكفاءة والفعالية لمحافظ الحسابات وتطبيق معايير المراجعة يساهم في تفعيل آليات الحوكمة ؟			

7	هل يتدخل محافظ الحسابات في أعمال مجلس الإدارة يساعد في دعم الحوكمة ؟			
8	هل تكمن أهمية محافظ الحسابات في ارساء دعائم حوكمة الشركات الحقوق والواجبات المتعلقة به ؟			
9	هل التصرف والسلوك المهني للمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات ؟			
10	هل يؤدي التأهيل العلمي والخبرة المهنية إلى إعداد التقرير ذو مصداقية يسهم في تفعيل الحوكمة ؟			
11	هل تكامل وتوافق تقارير كل من محافظ الحسابات والمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات ؟			
12	هل يوجد لدى محافظ الحسابات اطلاع على مفاهيم حوكمة الشركة وإلمام بمبادئه وقواعده وأهدافه ؟			
13	هل يساعد محافظي الحسابات المؤسسات على تحقيق المساءلة وتحسين العمليات فيها ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام ؟			
14	هل يساهم محافظ الحسابات في تحقيق جودة المعلومات المالية التي تصفح عنها الشركة ؟			
15	هل يساهم محافظ الحسابات في اضفاء نوع من الشفافية في القوائم المالية ؟			
16	هل يتأكد محافظ الحسابات من اعتراف اطار حوكمة الشركات بحقوق مختلف أصحاب المصالح ؟			
17	هل يتأكد محافظ الحسابات من أن اطار حوكمة الشركات يوفر الحماية اللازمة لحقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة لهم ؟			

المصدر: من إعداد الطالبين .

✓ **المطلب الثاني : تحليل مختلف الأجوبة المتحصل عليها والتوصل إلى الاستنتاجات الممكنة**

بالاعتماد على **الملاحق 07،08،09،10،11،12** تم التوصل إلى الملاحظات والاستنتاجات التالية من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (III-12): تحليل الأجوبة المتحصل عليها من عينة الدراسة

عدد العينات المتحصل عليها من محافظي الحسابات والأساتذة الأكاديميين هو 06				
	الأسئلة :	نعم	لا	الاستنتاجات المتوصل إليها :
		النسبة المئوية%		
1	هل إشراف ومتابعة محافظ الحسابات على القوائم المالية والتقارير المالية في الشركة يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات ؟	100%	0%	وذلك عن طريق التقيّد بالملاحظات والتحفظات التي يدرجها في تقريره عن هذه القوائم ،وضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية والقوانين المعمول بها كما يساعد على تعزيز الشفافية والمصداقية في العمليات المالية للشركة ما يحمي المستثمرين والمساهمين من المخاطر المحتمل التعرض لها.
2	هل بذل العناية المهنية اللازمة لمحافظ الحسابات يزيد من فعالية آليات حوكمة الشركات ؟	83%	17%	
3	هل قيام محافظ الحسابات بالمهام يساعد على تفعيل حوكمة الشركات ؟	67%	33%	
4	هل يسمح تكريس الحوكمة في تسهيل مهنة التدقيق ؟	83%	17%	تساعد على توفير بيئة عمل مناسبة للمدققين،من خلال وضع سياسات واجراءات مالية ومحاسبية فعالة أي يتم تحديد مسؤوليات الادارة والمدققين بشكل واضح ودقيق ما يساعد على تحسين جودة البيانات المالية وتوفير الدعم اللازم للمدققين لتنفيذ مهامهم بشكل فعال ومستقل.
5	هل العلاقة الحسنة لمحافظ الحسابات بينه وبين مجلس الإدارة يزيد من فعالية حوكمة الشركات ؟	0%	100%	لا محافظ الحسابات يعمل بشكل مستقل من أجل تقديم تقاريره عن نشاط الشركة للمجلس الادارة وكذا الجمعية العامة .
6	هل الكفاءة والفعالية لمحافظ الحسابات وتطبيق معايير المراجعة يساهم في تفعيل آليات الحوكمة ؟	100%	0%	
7	هل تدخل محافظ الحسابات في أعمال مجلس الإدارة يساعد في دعم الحوكمة ؟	0%	100%	لا فقط يقدم المشورة والتوجيهات المهمة للمجلس .

8	هل تكمن أهمية محافظ الحسابات في ارساء دعائم حوكمة الشركات الحقوق والواجبات المتعلقة به ؟	50%	50%	
9	هل التصرف والسلوك المهني للمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات ؟	0%	100%	التصرف والسلوك المهني للمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات كما أن التأهيل العلمي والخبرة المهنية تؤدي إلى إعداد التقرير ذو مصداقية يسهم في تفعيل الحوكمة .
10	هل يؤدي التأهيل العلمي والخبرة المهنية إلى إعداد التقرير ذو مصداقية يسهم في تفعيل الحوكمة ؟	0%	100%	
11	هل تكامل وتوافق تقارير كل من محافظ الحسابات والمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات ؟	17%	83%	تكامل وتوافق تقارير كل من محافظ الحسابات والمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات، ولمحافظ الحسابات اطلاع على مفاهيم حوكمة الشركة وإلمام بمبادئها وقواعدها وأهدافها حتى يقوم بدوره بشكل فعال.
12	هل يوجد لدى محافظ الحسابات اطلاع على مفاهيم حوكمة الشركة وإلمام بمبادئها وقواعدها وأهدافها ؟	17%	83%	
13	هل يساعد محافظي الحسابات المؤسسات على تحقيق المساءلة وتحسين العمليات فيها ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام ؟	67%	33%	لا, الشركة هي التي تقوم بمساءلة جميع الأطراف التابعة لها،أما محافظ الحسابات يجمع الأدلة والعناصر المقنعة من أجل اعداد تقرير حول قوائمها المالية .
14	هل يساهم محافظ الحسابات في تحقيق جودة المعلومات المالية التي تصفح عنها الشركة ؟	17%	83%	
15	هل يساهم محافظ الحسابات في اضفاء نوع من الشفافية في القوائم المالية ؟	50%	50%	
16	هل يتأكد محافظ الحسابات من اعتراف اطار حوكمة الشركات بحقوق مختلف أصحاب المصالح ؟	17%	83%	يتأكد محافظ الحسابات من اعتراف اطار حوكمة الشركات بحقوق مختلف أصحاب المصالح،من خلال مراجعة الاجراءات المتبعة في اتخاذ القرارات وتحديد الأهداف وتنفيذ تلك الاجراءات وتقييم مدى توافقها مع مبادئ الحوكمة والمعايير المهنية ويقدم محافظ الحسابات توصيات لادارة الشركة بشأن التحسينات المطلوبة لتعزيز الحماية والمعاملة المتكافئة للمساهين.
17	هل يتأكد محافظ الحسابات من أن اطار حوكمة الشركات يوفر الحماية اللازمة لحقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة لهم ؟	33%	67%	

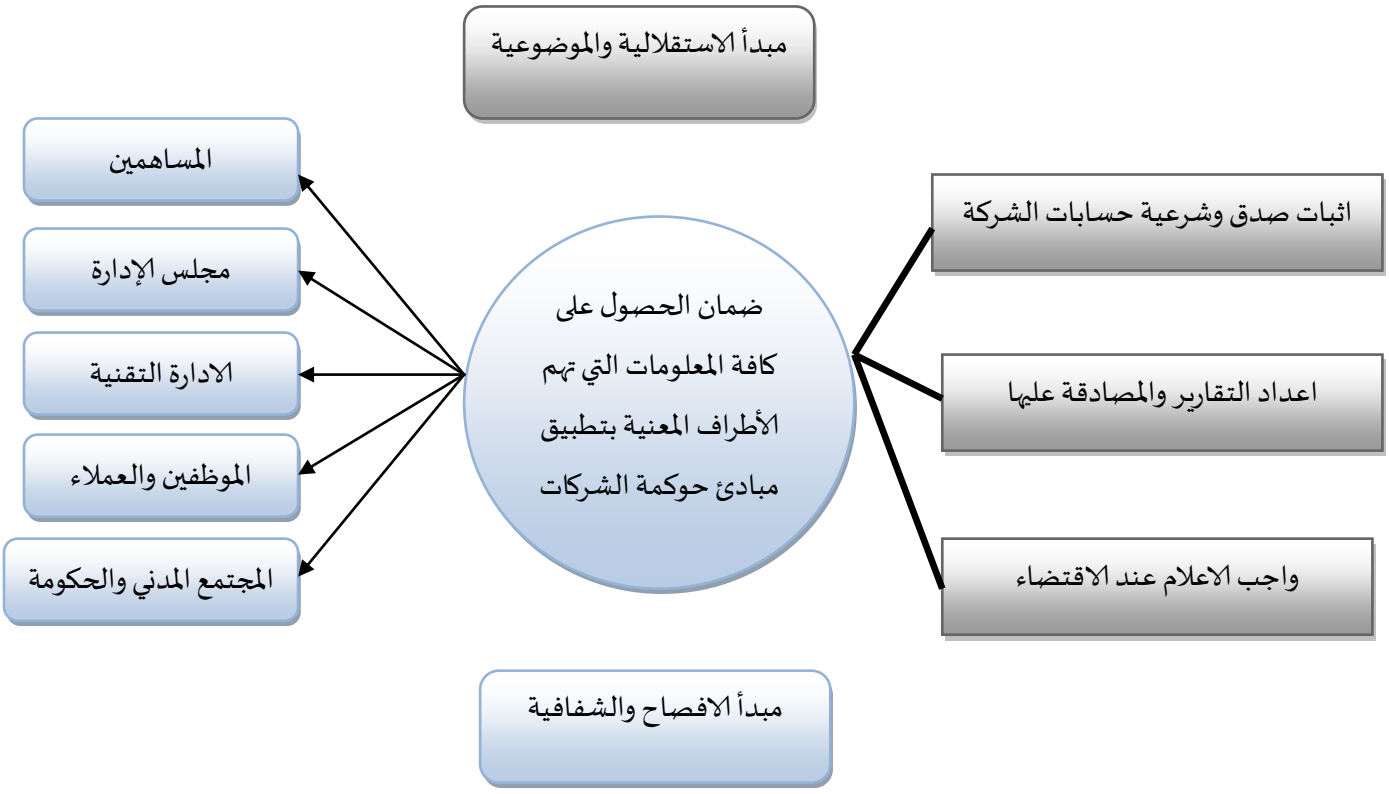
المصدر:من اعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق :07،08،09،10،11،12 .

فمن خلال ما سبق والدراسة الميدانية التي أجريت بمكتب محافظ الحسابات توصلنا إلى ما يلي :

- دور محافظ الحسابات محل الدراسة هو التدقيق في حسابات الشركة وبيان صدق أو عدم صدق القوائم المالية ،حيث بذلك يُثبت لجميع الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات مدى عدالة مركزها المالي ويُشير لجودة المعلومات التي تهمهم،بهذا يتم تفعيل مبدأ الافصاح والشفافية من طرف محافظ الحسابات بناءا على تقارير التسيير المسلمة له وكذلك المبادئ الأخرى للحوكمة ،ما يُشدد على الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها مع تقديم توصيات لتحسين الممارسات والإجراءات .

يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الآتي :

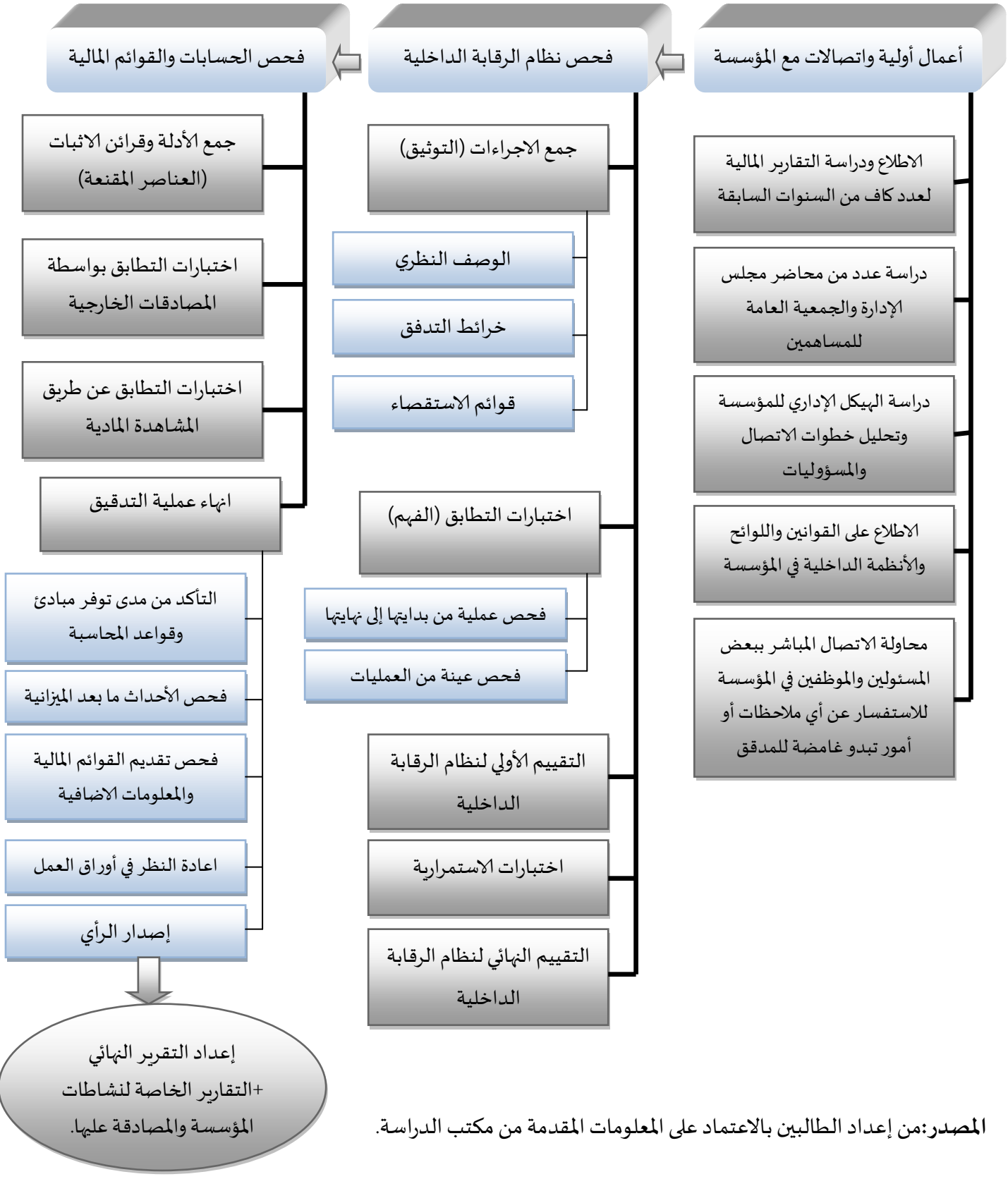
الشكل (III-04) : دور مهام محافظ الحسابات في تفعيل وتطبيق نظام الحوكمة .



المصدر: من اعداد الطالبين .

بالإضافة إلى ذلك تتجسد مهام محافظ الحسابات محل الدراسة بالخطوات الممثلة في الشكل التالي :

الشكل (III-05) : مهام محافظ الحسابات محل الدراسة بالمؤسسات التي يدقق حساباتها



المصدر:من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مكتب الدراسة.

خاتمة الفصل :

لمحافظ الحسابات دور جوهري وأساسي للتحقق من مصداقية القوائم المالية وإعطاءها سمة الجودة بما تحمله من معلومات تعكس الواقع الفعلي للشركة ،عن طريق اكتشاف الخلل من مراقبة الحسابات والمحافظة على استمراريتها في ظل التقيد بمعايير التدقيق المتفق عليها حيث بعد التعرف على أسلوب عمله وإعداده للتقرير النهائي والتقارير ،لاحظنا أنه يرتكز في الأساس على مبدأ الاستقلالية والنزاهة وهذا ما يعزز مبدأ الافصاح والشفافية لدى المسيرين في اعداد تقرير التسيير الذي يعتمد عليه المدقق ،بالإضافة إلى العناصر المقنعة المهمة لإبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية للشركة ،ومن جهة أخرى استنتجنا أن محافظ الحسابات وبمختلف المهام التي يقوم بها يساعد على تطبيق تلك المبادئ الخاصة بحوكمة الشركات ،والأخص بالذكر مبدأ الافصاح والشفافية .

خاتمة

عامة

بما يضمن استمرارية النشاطات وتحقيق النمو الاقتصادي ودعم القدرات التنافسية لخدمة الأهداف المجتمعية وزيادة الدخل القومي ،وكل هذه الممارسات المهنية هي جوهر نظام حوكمة الشركات وفعاليتها أي مرتبطة بمعايير شخصية في محافظ الحسابات وأخرى متعلقة بعمله الميداني والتقرير الذي يعده ،حيث اهتمت دراستنا بتلك المهام التي يقوم بها وكذلك إلى بعض الالتزامات التي يتحملها أثناء مزاولته لنشاطه ،حيث وجدنا أنه أصبح من الضروري اعتماد مهنة محافظ الحسابات كمهنة ضرورية لزيادة الثقة بعناصر القوائم المالية لدى الغير ،فمن أجل الإحاطة بهذا الموضوع تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول ،فصلين نظريين أشرنا من خلالهم إلى مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات وكذا حوكمة الشركات بالإضافة إلى دوره في تفعيل وتطبيق المبادئ المتعلقة بالحوكمة ،وفصل تطبيقي كان دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات أظهرنا من خلاله عرض وتحليل مختلف التقارير التي ينجزها وكآخر مبحث أشرنا من خلاله إلى بعض البيانات والمعلومات متحصل عليها من عينة صغيرة من محافظي الحسابات والأساتذة الأكاديميين بولاية مستغانم بهذا التخصص وإدراج الاستنتاجات والملاحظات للإجابة على الاشكالية المطروحة .

اختبار الفرضيات :

1) بالنسبة للفرضية الأولى ،كانت تنص على أن محافظ الحسابات هو شخص غير مستقل من خارج المؤسسة ،لكن وجدنا أنه شخص مستقل ومن خارج المؤسسة مؤهل علميا وعمليا من أجل فحص حسابات الشركات استنادا على أدلة اثبات للوصول إلى تقرير نهائي يعكس حقيقة وضعية الشركة ومركزها المالي ،بحيث من بين مهامه أنه يعمل على الحفاظ على ممتلكات الشركة والسهر على استمرارية الاستغلال ،**وبالتالي الفرضية خاطئة .**
2) بالنسبة للفرضية الثانية ،تم تأكيدها حيث أن حوكمة الشركات هي عبارة عن مجموعة من الممارسات والإجراءات التي تهدف إلى تحسين إدارة الشركات وتحقيق المساءلة والشفافية في اتخاذ القرارات وحماية مصالح المساهمين والموظفين والمجتمع المدني ،عن طريق مختلف النظم التي تحكم العلاقات بين الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات ،**وبالتالي الفرضية صحيحة .**
3) بالنسبة للفرضية الثالثة ،كان محتواها أن دور محافظ الحسابات في الشركة هو التدقيق،لكن ما أسفرت عليه الدراسة أن محافظ الحسابات يتجاوز فقط التدقيق وكشف وجود أخطاء إنما أيضا مرافقة الشركة طيلة السنة من خلال تواجده الدائم بالمؤسسة والمصادقة على الحسابات عن طريق الجمعية العامة وتحقيق المساءلة والشفافية ،ويساعد في تحقيق الافصاح في المعلومات المالية وحماية الأطراف المعنية بتطبيقها ،من خلال اعداد التقارير سواء التقرير العام للتعبير عن الرأي حول القوائم المالية أو التقارير الخاصة حول عمليات الشركة وذلك بالالتزام بالمعايير المهنية والثقة المتبادلة

،والحفاظ على سرية المعلومات والتحلي بالنزاهة والاستقلالية في أداء العمل إلى جانب الامتثال للقوانين واللوائح المحلية أو الدولية المعمول بها ،**وبالتالي الفرضية خاطئة.**

نتائج الدراسة :

1. النتائج النظرية :

- للتدقيق الخارجي أهمية بالغة في المؤسسات الناشئة أو الكبيرة اذ أنه يحدد الوضعية المالية لها سواء ربح أو خسارة ؛
- محافظ الحسابات هو الشخص المهني المستقل والمؤهل علميا وعمليا لإجراء تدقيق قانوني في الشركات والخروج بتقرير يعكس مدى صحة مركزها المالي ؛
- هناك عدة اجراءات يقوم بها محافظ الحسابات من أجل مباشرة مهامه واضحة ومفهومة قد حددها القانون التجاري والقانون 10-01 المتضمن مهن خبير محاسب محافظ الحسابات ومحاسب معتمد ؛
- أهم المعايير التي تضبط مهام محافظ الحسابات هي أخلاقيات المهنة كما أشار إليها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين والالتزام بها يُكسِب التقارير التي يُعدّها جودة عالية ودقة كبيرة ؛
- عند مباشرة محافظ الحسابات بعمله لابد عليه السير ببرنامج تدقيق محدد والذي يرتكز على ثلاث نقاط أولها التخطيط لعملية التدقيق،تجميع أدلة الاثبات ،وأخيرا اعداد التقارير ؛
- تتمثل مهمة محافظ الحسابات في اثبات شرعية وصدق الحسابات بالإضافة إلى اعداد التقارير والمصادقة عليها وواجب الاعلام عند الاقتضاء ؛
- الحوكمة تعني وجود نظم تحكم الأطراف المعنية بتطبيقها سواء من داخل أو خارج الشركة بهدف تحقيق الشفافية والعدالة ومكافحة الفساد؛
- من أهم خصائص الحوكمة المساءلة أي امكانية تقدير وتقييم أعمال مجلس الادارة ؛
- الافصاح والشفافية من أهم الأسس التي تُبنى عليها الحوكمة عن طريق توفير قنوان نشر للمعلومات بطريقة عادلة تهم كافة المسئولين أو الأطراف الأخرى وفي الوقت المناسب؛
- لحوكمة الشركات علاقة وثيقة بالتدقيق الخارجي اذ أن هذه الأخيرة من أهم الآليات التي تساهم في انجاح الحوكمة ؛
- يُحسِّن التدقيق الخارجي من الأداء المالي للشركة كونه آلية لإبداء الرأي حول مصداقية الحسابات الختامية للشركة ما يعكس وضعيتها المالية ؛
- هناك عدة آليات لدعم التدقيق الخارجي لحوكمة الشركات من أهمها الآليات المهنية العملية والتي نعني بها حرص محافظ الحسابات على الارتقاء بجودة التدقيق وكذا تفعيل المساءلة المهنية لهم ؛
- أهم آليات حوكمة الشركات الجزائرية وجود التدقيق الخارجي أي وجود محافظي الحسابات الذين يقومون بمهامهم العادية بالشركات ،وبالتالي تفعيل مبدأ الافصاح والشفافية في عرض التقارير التي يُعدها بناءا على تقارير التسيير المسلمة له ؛

- حوكمة الشركات تضمن الافصاح المحاسبي في عرض الادارة لكافة تقاريرها ما يُلزم محافظ الحسابات بتقديم تقرير نهائي يعكس مصداقية القوائم المالية ووضعية الشركة المالية وهذا لا يتحقق إلا بتحليه بمبدأ الاستقلالية والموضوعية طوال الفترة التي يقضيها بالشركة ؛
- قدرة وكفاءة محافظ الحسابات تزيد من تحسين عمله على أكمل وجه مما يساعده على دعم مبادئ حوكمة الشركات وتطبيقها .

2. النتائج الميدانية :

- اضافة إلى المهام العادية لمحافظ الحسابات فإنه يمكن له القيام بمهمة محاسب معتمد عن طريق نزع ثوب محافظ الحسابات ولبس ثوب محاسب معتمد بالشركات التي تطلب خدماته؛
- أول ما يقوم به محافظ الحسابات بالشركة بعد قبول التوكيل وتقديم شهادة التوكيل ،هو تقييم نظام الرقابة الداخلي ليقرر ما اذا كان بإمكانه مواصلة مهامه بشكل عادي أو الرفض مع تبرير نفسه أمام مجلس ادارة الشركة والجمعية العامة الغير العادية؛
- أهم الاجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات بعد الدخول في الوظيفة التعرف على المستندات الخارجية للشركة كالدليل العملي ومخطط السير والمراقبة الداخلية،بعدها الاتصال الأولي بالشركة كمقابلة المسؤولين وزيارة الشركة ،والتعرف على الوثائق الداخلية لها لأجل بداية التحقيق ووضع برنامج تدخلات؛
- يُعد محافظ الحسابات تقرير نهائي للتعبير عن الرأي حول مصداقية القوائم المالية ،يُوضح فيه القوائم المدققة،الطرق والإجراءات القانونية المتبعة بالإضافة إلى مختلف الملاحظات والفقرات بشأن تلك القوائم ،وإدراج فقرة واضحة تُبيّن رأيه حولها مع سرد التحفظات إن وجدت وتبريرها بالأرقام والنسب؛
- يُعد محافظ الحسابات التقارير الخاصة الدورية التي تلحق بالتقرير العام وتكون اجبارية ،بالإضافة إلى التقارير الغير الدورية التي تحدث في الحالات الاستثنائية بناءا على نشاطات المؤسسة التي تتطلب اجتماع الجمعية العامة الغير العادية ،وهذا لا يحدث إلا بالحصول على تقارير معدة من الغدارة من أجل التدقيق في محتواها وإعداد تقاريره بكل موضوعية؛
- إشراف ومتابعة محافظ الحسابات على القوائم المالية والتقارير المالية في الشركة يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات؛
- لا يتدخل محافظ الحسابات في أعمال مجلس الإدارة بل يقدم المشورة والتوجيهات المهمة له ؛
- الكفاءة والفعالية لمحافظ الحسابات وتطبيق معايير المراجعة تساهم في تفعيل آليات الحوكمة ؛
- التأهيل العلمي والخبرة المهنية يؤدي إلى إعدادتقرير ذو مصداقيةو يساهمم في تفعيل الحوكمة؛
- محافظ الحسابات يتحلى بمبدأ الاستقلالية والحيادية بإعطاء رأيه الفني المحايد حول سلامة القوائم المالية استنادا على تقارير جهاز التسيير المسلمة له ،وهذا ما يعزز مبدأ الافصاح والشفافية في تلك التقارير والمعلومات فيها كأحد أهم مبادئ حوكمة الشركات.

التوصيات :

- إدراج محافظي الحسابات بالشركات الجزائرية إلى عملية تقويم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف في عملهم ،والعمل على تطوير خبراتهم ومساعدتهم في الاطلاع على أساليب التدقيق الحديثة المتبعة في الدول المتقدمة من أجل الحفاظ على موارد المؤسسات بصفة خاصة وثروة البلاد بصفة عامة ؛
- ضرورة وضع البرامج من قبل الهيئات المهنية مختصة لتأهيل المدققين ؛
- اجراء تربصات وملتقيات بالإضافة الى ندوات علمية لأجل مواكبة المهنيين القدامى وجدد لكل جديد وتطور حاصل في ميدان المحاسبة والتدقيق؛
- إعطاء لائحة ميثاق حوكمة الشركات المزيد من العناية والاهتمام وتعديلها بما يحقق المصلحة من اصدارها ،وذلك لحماية الشركات وحماية ملاكها والجهات الأخرى المستفيدة منها ؛
- العمل على نشر ثقافة الحوكمة لدى الأطراف التي لها علاقة بالشركة وذلك من أجل معرفة التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات .

آفاق الدراسة :

يمكن فتح المجال لدراسة مواضيع أخرى تشبه هذا الموضوع كالتالي :

- الأخلاقيات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق ودورها في تفعيل حوكمة الشركات ؛
- التحديات الرئيسية التي تواجه المدققين والمحاسبين في العصر الرقمي؛
- أثر الحوكمة على أداء للشركات.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع المستند إليها لإعداد المذكرة :	
الكتب :	
01	أحمد حلمي جمعة ، "المدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق " ، الطبعة الثانية ، الأردن "عمان "، دار صفاء للنشر و التوزيع ، 2011
02	أحمد خضر ،حوكمة الشركات ،الاسكندرية (مصر) ،دار الفكر الجامعي ،2012
03	أمين السيد أحمد لطفي ،المراجعة وحوكمة الشركات ،الاسكندرية (مصر) ،الدار الجامعية ،2010
04	إيهاب نظمي، هاني العزب ، تدقيق الحسابات "الإطار النظري" ، الطبعة الأولى ، دار وائل لنشر ، 2012
05	سفير محمد ،بوبكر مصطفى ، حوكمة الشركات ،تلمسان (الجزائر) ، النشر الجامعي الجديد ، 2018
06	عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات "في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة " الاسكندرية (مصر) ،الدار الجامعية ،2007
07	محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات " الإطار النظري و الممارسة التطبيقية" ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2004
08	محمد حلمي الجيلاني ،الحوكمة في الشركات ، الطبعة الأولى ،المملكة العربية السعودية ،دار الإعصار للنشر والتوزيع ،2015
09	مراد حسين العلي، معايير التدقيق الدولية ،الطبعة الأولى ، الأردن ، دار غيداء للنشر و التوزيع، 2015
10	هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية ، الطبعة الثانية ، الأردن ، دار وائل للنشر 2004
الرسائل الجامعية :	
11	أحمد بشيري،مرتضى بوخلوة،تحليل أهمية التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات في الجزائر،مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق،ورقلة،جامعة قاصدي مرباح ،2019
12	أمينة فداوي ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، أطروحة دكتوراه ،عنابة (الجزائر) ،جامعة باجي مختار ، 2014
13	إلياس الأشهب ،مسؤولية هيئة مجلس الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات ، مذكرة ماستر تخصص حاكمية المؤسسات ،بسكرة (الجزائر) جامعة محمد خيضر ،2015
14	الأمين إيلول، عبد القادر سالمي ، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري ، مذكرة ماستر تخصص قانون الأعمال ، ورقلة جامعة قاصدي مرباح ، 2019
15	إكرام تواتي ، لحاج بلخير حمادي ، محافظ الحسابات و أعمال الدورة المحاسبية ، مذكرة ماستر تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، مستغانم ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، 2021
16	بسمة هالة ، ربحة عميرات ، أهمية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة ، مذكر ماستر تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، ورقلة ، جامعة قاصدي مرباح ، 2019
17	حسام الدين شاشوة ، دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات ، مذكر ماستر تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ،المسيلة جامعة محمد بوضياف ، 2021

قائمة المراجع

18	حسينة فريك ،دور المراجع الخارجي في دعم مبادئ حوكمة الشركات ،مذكرة ماستر تخصص محاسبة ومالية ،أم البواقي(الجزائر) ،جامعة العربي بن مهيدي ،2017
19	خالد مسيف ، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيقISA ، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة و تدقيق ، بسكرة ، جامعة محمد خيضر ، 2017
20	خديجة تمار، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية، أطروحة دكتوراه تخصص تدقيق والنظام المحاسبي المالي، مستغانم،جامعة عبد الحميد بن باديس،2017
21	سبيعة ناهد ،أثر المراجعة الداخلية كآلية من آليات الرقابة في تطبيق حوكمة الشركات ،مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي ،بسكرة (الجزائر) ،جامعة محمد خيضر ،2011
22	سلوى محمد صالح أبو شاويش،مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي ،ماجستير في برنامج المحاسبة والتمويل ،غزة (فلسطين) ،كلية التجارة في الجامعة الإسلامية غزة ، 2017
23	سيد أحمد بسباس ، اتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية ، أطروحة دكتوراه، سيدي بلعباس، جامعة جيلالي اليابس ، 2021
24	سيف الدين بلخرشوش ، محافظ الحسابات و دوره في تعزيز جودة و مصداقية الكشوف المالية ، مذكرة ماستر تخصص محاسبة و تدقيق ، أم البواقي ، جامعة العربي بن المهيدي ،2019
25	شراد محمد أصيل ،المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر ،مذكرة ماستر تخصص مالية وحاكمية المؤسسات،بسكرة(الجزائر) ،جامعة محمد خيضر ،2016
26	عقبة قطاف ،دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،أطروحة دكتوراه تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة ،بسكرة (الجزائر) ،جامعة محمد خيضر ،2019
27	نجاة شملال ،مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية ،أطروحة دكتوراه تخصص تدقيق محاسبي ونظام محاسبي مالي ،مستغانم (الجزائر) ،جامعة عبد الحميد بن باديس 2016،
28	نورة محمدي ،أثر حوكمة الشركات على الأداء المالي لشركات المساهمة العاملة في الجزائر خلال فترة (2009 – 2015 أطروحة دكتوراه تخصص دراسات اقتصادية ،ورقلة (الجزائر) ،جامعة قاصدي مرباح ،2018
الأوراق البحثية :	
29	رشيد سفاحلو ، عاشور كتوش ، مهام و تقارير محافظ الحسابات في الجزائر ، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 01 ، العدد 16 ، عين الدفلى ، 2017
30	سفيان رايس ،نور الدين زعبيط،أهمية المحتوى المعلومات لتقرير التدقيق الخارجي في تقليص فجوة التوقعات مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية ،المجلد08 ، العدد01 ،أم البواقي،مارس 2021
31	سليمة بن زعمة وآخرون ،التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية ،العدد الرابع ،الجلفة (الجزائر) ،ديسمبر 2018
32	عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر ،المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 07 ،ورقلة، 2017

قائمة المراجع

33	عبد الرحيم سناء ، محاضرة من متطلبات مادة حوكمة وريادة الأعمال تحت عنوان " هيكل حوكمة الشركات "، بغداد (العراق) 2020
34	عبد اللطيف حرشاو ، عبد الحميد بوخاري ، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تحسين جودة القوائم المالية ، مجلة آفاق للبحوث و الدراسات ، المجلد 04 ، العدد 02 ، إليزي الجزائر ، 2021
35	محمد الشريف بن زواي ،هلة ليليا ،مساهمة حوكمة الشركات في الرفع من الأداء المالي للشركات العائلية ،مجلة العلوم الإنسانية ،المجلد 34 ، العدد 01 ،أم البواقي (الجزائر) ،جوان 2022
36	نجاة شملال ، مطبوعة جامعية تحت عنوان " الخلفية النظرية للتدقيق المالي و المحاسبي " للسنة أولى ماستر تدقيق و مراقبة التسيير، مستغانم ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، 2021
المداخلات العلمية :	
37	العياشي زرزار ،مداخلة بعنوان "أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات "،ملتقى بعنوان "الحوكمة المحاسبية للمؤسسة :واقع ،رهانات وآفاق ، جامعة 20 أوت 1955 _سكيكدة ، سكيكدة (الجزائر) ، يومي 08/07 ديسمبر 2010
القوانين و المراسيم :	
38	قانون 10-01 ، مادة 22 ، 29يونيو2010 ، متضمن مهن خبير محاسب محافظ الحسابات و محاسب معتمد الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد42 ، 11يونيو 2010
39	القانون التجاري ، مادة 715 مكرر 04 ، سنة 2007 ، القسم السابع متضمن مراقبة شركات المساهمة
40	مقرر رقم 150 المؤرخ في 04 فيفيري 2016 ،معايير التدقيق الجزائرية NAA ، الجريدة الرسمية لوزارة المالية
مواقع الانترنت :	
41	مبادئ التدقيق ، https://byjus.com/commerce/principles-of-auditing/ ،تاريخ الاطلاع 2023/02/10
42	معايير التدقيق الدولية ، ديوان الرقابة المالية و الإدارية ، مملكة البحرين ، 2020 https://www.nao.gov.bh/uploads/kxwibxn2_xz4.pdf ،تاريخ الاطلاع 2023/02/23
مراجع باللغة الأجنبية :	
43	Mohammad E. Al-Wasmi , Corporate Governance Practice In the GCC: Kuwait As A Case Study, Thesis submitted for the degree of Doctor of Philosophy , London (England) , Brunel University , December 2011
44	Peter J. Baldacchino , External auditing and corporate governance perspectives in a small state: External auditing and corporate governance perspectives in a small state: the case of Malta , A Doctoral Thesis ,England Loughborough University , 20th December 2017
45	Rick Hayes , Roger Dassen and others, Book of " PRINCIPLES OF AUDITING An Introduction to International Standards on Auditing ،
46	Robert A. G. Monks and Nell Minow , Corporate Governance, Fifth Edition, United Kingdom , Library of Congress Cataloging-in-Publication Data ,2011

قائمة

الملاحق

Annexe 01

تحديد الهيئة * : .....

اعتماد رقم ..... المؤرّخ في .....

قبـــول الوكالـــة

تطبيقا للقرار رقم ..... للجمعية العامة المنعقدة بتاريخ ..... بـ.....

(المكان) السيد (ة) ..... عين (ت) كمحافظ حسابات لجمعية .....

لوكالة محافظ الحسابات للسنة المالية ..... إلى السنة المالية ..... وهذا طبقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرّخ في 24 شعبان عام 1422 الموافق 10 نوفمبر سنة 2001 والمتضمّن تطبيق أحكام المادّة 101 من القانون رقم 99 - 11 المؤرّخ في 23 ديسمبر سنة 1999 والمتضمّن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلّقة بكيفيّات مراقبة استعمال إعانات الدّولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات.

يصرح محافظ الحسابات أنه لم يتعرض لأي تنافي منصوص عليه في التشريع والتنظيم المعمول بهما.

- السيد (ة) : الاسم واللقب : .....

- رقم التسجيل في قائمة جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .....

- العنوان : .....

- الهاتف : ..... فاكس : .....

حرّر بـ .....

في .....

إمضاء مسبوق بعبارة

" صالحة للقبول "

(*) تحديد كلي للهيئة

جمعية اتحاد فيدرالية كنفدرالية

Modèle de lettre de mission (*à adapter selon la nature de la mission, légale ou contractuelle)*

Exemple : Modèle de lettre de mission de commissariat aux comptes

Entête du cabinet

N° agrément :

N° d'inscription au tableau :

Adresse :

Tél/fax :

……., le …….

À l'attention de : La direction de l'entité

Madame / Monsieur,

Dans le cadre du mandat de commissaire aux comptes de votre (l'entité), je vous confirme ci-après les dispositions relatives à ma mission pour les exercices n, n+1, n+2.

1. Objectif et étendue de l'audit des états financiers

Dans le cadre de cette mission, je procèderai à un audit des états financiers de votre (l'entité) avec pour objectif d'exprimer une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle que donnent les comptes de votre (l'entité).

Il se traduira par l'émission de rapports d'expression d'opinion et de rapports spéciaux prévus par le code de commerce et la loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé et les textes subséquents.

Je procéderai à un audit selon les normes d'audit applicables en Algérie. Ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives. Je vous rappelle, à ce titre, qu'un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans les états financiers. Il consiste également, à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier le contenu et la présentation des états financiers ainsi que les informations fournies.

2. Responsabilité du commissaire aux comptes

Je tiens à souligner que, du fait du recours à la technique des sondages et des autres limites consubstantielles à l'audit, ainsi que de celles inhérentes au fonctionnement de tout système comptable et de contrôle interne, le risque de non détection d' anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, ne peut être totalement éliminé. Pour les mêmes raisons, je ne peux non plus vous donner l'assurance que toutes les déficiences

majeures dans le système comptable et de contrôle interne générant des anomalies significatives pourraient être identifiées. Cependant, si de telles déficiences venaient à être relevées lors de mes travaux, je ne manquerais pas de vous en informer aussitôt.

Je suis soumis au secret professionnel conformément aux dispositions de l'article 71 de la loi 10-01 sus visée et je ne pourrais en être délié que dans les conditions précisées par son article 72.

3. Responsabilité des dirigeants sociaux de (*l'entité*)

Je vous rappelle que l'établissement des états financiers annuels de votre (l'entité) incombe à ses dirigeants sociaux et que cette responsabilité implique :

- La tenue d'une comptabilité conforme aux règles et principes comptables édictés par la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier et ses textes subséquents ;
- La mise en place d'un système de contrôle interne adéquat.

Les dirigeants sociaux sont également tenus de :

- mettre à ma disposition tous les documents comptables de (l'entité), et de manière générale, toutes les informations nécessaires à l'accomplissement de ma mission, notamment les procès-verbaux de toutes les assemblées des actionnaires et des conseils d'administration;

- me permettre le libre accès aux personnels, auprès desquels je considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

Le projet des états financiers annuels qui seront soumis au conseil d'administration ou organe de gestion me seront remis 45 jours avant la date de la réunion ayant pour objet l'arrêté des comptes.

Mais, bien entendu, j'interviendrai préalablement sur les projets qui seront établis, entre temps, et soumis aux organes délibérants.

Je vous saurai gré de m'adresser :

(*Par exemple*) :

- les convocations correspondantes dans les délais prévus par le code de commerce ;
- un état des nouvelles conventions règlementées dans le mois qui suit leur conclusion ;
- un état des conventions réglementées en cours dans le mois suivant la clôture de l'exercice.

4. Planning d'intervention et équipe affectée à la mission

Le planning d'intervention pour le premier exercice est le suivant :

Par exemple :

Janvier : ……..

Février :……..

Etc….

Ce planning d'intervention sera établi chaque année en concertation étroite avec vos services. J'attire néanmoins votre attention sur le fait que le respect de ce calendrier reposera sur l'hypothèse selon laquelle vos comptes auront été arrêtés et mis à ma disposition dans les délais convenus me permettant de mener à son terme ma mission.

Je souligne, par ailleurs, que la mission de commissaire aux comptes implique certaines vérifications ou travaux spécifiques.

Je compte sur votre entière collaboration ainsi que sur celle de votre personnel afin que l'ensemble des documents comptables et autres informations nécessaires soient mis à ma disposition dans des délais raisonnables.

Il sera de ma responsabilité de garantir un service de qualité à l'entité. Je serai assisté dans ma mission par :

(*Identité, qualification professionnelle et statut).*

En cas de nécessité, il sera fait appel à des personnes ayant une connaissance spécialisée pour m'assister dans l'exécution de ma mission.

4. Lettre d'affirmation

Afin d'éviter tout risque d'omission d'informations importantes et de confirmer diverses déclarations recueillies au cours de la mission, je demanderai à la direction, à la fin des travaux d'audit, une lettre d'affirmation. Cette lettre permet notamment de donner l'assurance que toutes informations et décisions importantes, notamment celles concernant les engagements de votre (l'entité) vis-à-vis de tiers et les contentieux en cours ou potentiels, sont correctement reflétées dans les comptes annuels ou, si elles ne peuvent l'être, qu'elles sont prises en considération dans l'établissement des états financiers (l'annexe).

5. Honoraires

Nous avons convenu de fixer mes honoraires à ……..DA hors taxes et débours.

Selon le calendrier de ma mission, mes honoraires seront facturés de la manière suivante:

Insérer calendrier de facturation et paiements

Je vous informerai immédiatement de tout événement pouvant affecter de manière significative mes honoraires et serions amenés, le cas échéant, à les réviser.

Veuillez me retourner l'exemplaire, ci-joint de cette lettre, revêtu de votre signature et de la mention reproduite à la main « lu et approuvé ».

Je vous prie d'agréer, Madame / Monsieur, l'expression de mes salutations distinguées.

Le commissaire aux comptes **L'entité**

Date :

Madame / Monsieur :

Fonction :

Annexe 03

D.1/ Rapport spécial sur le montant global des cinq rémunérations les plus élevées

Les rémunérations allouées, aux cinq meilleurs salariés, de la « **y** »*, au titre de l'exercice 2019, sont détaillées sur le tableau qui suit :*

ETAT DU MONTANT GLOBAL
DES CINQ REMUNERATIONS LES PLUS ELEVEES

	Nom	Prénom	Salaire annuel
01	*MISSOUM*	*Abdelkader*	*517 200,00*
02	*BOUZIANE*	*Kheira*	*432 980,00*
03	*MAROUFI*	*Abdelhak*	*397 200,00*
04	*ABDESLAM*	*Mohamed*	*397 200,00*
05	*HADJI DIDOUCHE*	*Maamer*	*282 000,00*

Etabli le : *30/11/2020*

Le Commissaire aux Comptes

ANNEXE 04

D.2/ Rapport spécial portant vérification de la sincérité des informations contenues dans le rapport de gestion

Le contenu du rapport de gestion, revêt à notre avis, la situation de la « **SARL 2F ROUDANE**» *et son activité, au titre de la période allant du 01/01/2019 au 31/12/2019, tel qu'il figure sur les états financiers clos au 31/12/2019.*

Etabli le :

30/11/2020

Le Commissaire aux Comptes

D.3/ Rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq (05) derniers exercices

Nous avons l'honneur de porter à votre connaissance les résultats de la « **y**»*, durant les cinq (05) derniers exercices.*

Désignations	*Exercices*	*Montants en KDA*
Résultat Net	***2015***	***3 591***
Résultat Net	***2016***	***3 317***
Résultat Net	***2017***	***10 280***
Résultat Net	***2018***	***2 674***
Résultat Net	***2019***	***31 116***

Etabli le :

30/11/2020

Le Commissaire aux Comptes

Annexe 05

D.4/ Rapport spécial sur l'actif net de la société (Art 589 du code de commerce).

Conformément à l'article 589 du code de commerce, l'actif net de la **y** *», présente au 31/12/2019 un solde positif de l'ordre de :*

Actif Net = + 57 748 559,00 DA

Etabli le :

30/11/2020

Le Commissaire aux Comptes

D.5/ Rapport spécial sur les prises des participations et sur les filiales de la société à responsabilité limitée (Art 729 du code ce commerce)

Les comptes sociaux clos au 31/12/2019, montrent que la « **y***», ne détient aucune prise de participation au niveau d'une autre personne morale. Elle ne possède aucune filiale.*

Etabli le :

30/11/2020

Le Commissaire aux Comptes

Annexe 06

D.6/ Rapport spécial sur les prises des participations aux cours de l'exercice. (Art 732 BIS 1 du code de commerce)

Conformément aux dispositions de l'article 732 BIS 1 du code de commerce, lorsqu'une société a pris, au cours d'un exercice, une participation dans une société ayant son siège social en Algérie ou acquis plus de la moitié du capital d'une telle société, il en est fait mention dans le rapport présenté aux associés sur les opérations de l'exercice et, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes.

*Nous vous informons que la «***SARL 2F ROUDANE***» , ne nous a remis aucun document rentrant dans ce contexte.*

Etabli le : *30/11/2020*

Le Commissaire aux Comptes

D.7/ Rapport spécial portant sur les avantages particuliers Accordés au personnel

Quant au rapport spécial portant sur les avantages particuliers accordés au personnel, la direction de la « **y»**, *ne nous a présenté aucun document, sur lequel nous pouvons exprimer une opinion.*

Etabli le :

30/11/2020

Le Commissaire aux Comptes

Annexe 07

استكمالا للتربص الميداني وتحضيرا لمذكرة التخرج ماستر تحت عنوان "مهام حافظ الحسابات والدور الذي يلعبه في تطبيق حوكمة الشركات " :

قمنا بتحضير أسئلة متعلقة بموضوع المذكرة من أجل تحليلها وإسقاط الجزء النظري على التطبيقي

فنرجو من سادتكم المحترمة الإجابة على هذه الأسئلة ،وذلك من أجل توضيح المفاهيم الأكاديمية بواسطة إجاباتكم المقدمة عن تجربة طوال مسيرتكم المهنية ،وتقديم ملاحظات إن أمكن كمفاهيم عملية نستفيد منها ،ونشكركم مسبقًا على منحنا القليل من وقتكم ونضع بين أيديكم الأسئلة التالية :

	الأسئلة :	نعم	لا	ملاحظات ...
1	هل إشراف ومتابعة محافظ الحسابات على القوائم المالية والتقارير المالية في الشركة يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات ؟	✓		- من خلال الملاحظات والتوصيات الواردة .
2	هل بذل العناية المهنية اللازمة لمحافظ الحسابات يزيد من فعالية آليات حوكمة الشركات ؟	✓		
3	هل قيام محافظ الحسابات بالمهام يساعد على تفعيل حوكمة الشركات ؟	✓		
4	هل يسمح تكريس الحوكمة في تسهيل مهمة التدقيق ؟	✓		
5	هل العلاقة الحسنة لمحافظ الحسابات بينه وبين مجلس الإدارة يزيد من فعالية حوكمة الشركات ؟		✓	
6	هل الكفاءة والفعالية لمحافظ الحسابات وتطبيق معايير المراجعة يساهم في تفعيل آليات الحوكمة ؟	✓		
7	هل يتدخل محافظ الحسابات في أعمال مجلس الإدارة يساعد في دعم الحوكمة ؟		✓	
8	هل تكمن أهمية محافظ الحسابات في إرساء دعائم حوكمة الشركات الحقوق والواجبات المتعلقة به ؟		✓	
9	هل التصرف والسلوك المربي للمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات ؟	✓		
10	هل يؤدي التأهيل العلمي والخبرة المهنية إلى إعداد التقرير ذو مصداقية يسهم في تفعيل الحوكمة ؟	✓		
11	هل تكامل وتوافق تقارير كل من محافظ الحسابات والمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات ؟	✓		
12	هل يوجد لدى محافظ الحسابات اطلاع على مفاهيم حوكمة الشركة والمام بمبادئه وقواعده وأهدافه ؟	✓		

13	هل يساعد محافظي الحسابات المؤسسات على تحقيق المساءلة وتحسين العمليات فيها ويفرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام ؟		✓	
14	هل يساهم محافظ الحسابات في تحقيق جودة المعلومات المالية التي تصنع عنها الشركة ؟	✓		
15	هل يساهم محافظ الحسابات في اضفاء نوع من الشفافية في القوائم المالية ؟	✓		
16	هل يتأكد محافظ الحسابات من اعتراف اطار حوكمة الشركات بحقوق مختلف أصحاب المصالح ؟	✓		
17	هل يتأكد محافظ الحسابات من أن اطار حوكمة الشركات يوفر الحماية اللازمة لحقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة لهم ؟	✓		

الإمضاء أو ختم المربي :

من إعداد الطالبين :

جلطي فيصل

بوسماعيل عبد الله

Annexe 08

استكمالا للقياس الميداني وتحضيرا لمذكرة التخرج ماستر تحت عنوان "مهام محافظ الحسابات والدور الذي يلعبه في تطبيق حوكمة الشركات " ؛

قمنا بتحضير أسئلة متعلقة بموضوع المذكرة من أجل تحليلها وإستمارة الجزء النظري على التطبيقي

فنرجو من سادتكم المحترمة الإجابة على هذه الأسئلة ،وذلك من أجل توضيح المفاهيم الأكاديمية بواسطة إجاباتكم المقدمة عن تجربة طوال مسيرتكم المهنية ،وتقديم ملاحظات إن أمكن كمفاهيم عملية نستفيد منها ،ونشكركم مسبقًا على منحنا القليل من وقتكم ونضع بين أيديكم الأسئلة التالية :

	الأسئلة :	نعم	لا	ملاحظات ..
1	هل إشراف ومتابعة محافظ الحسابات على القوائم المالية والتقارير المالية في الشركة يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات ؟	✓		
2	هل بذل العناية المهنية اللازمة لمحافظ الحسابات يزيد من فعالية آليات حوكمة الشركات ؟	✓		
3	هل قيام محافظ الحسابات بالمهام يساعد على تفعيل حوكمة الشركات ؟	✓		
4	هل يسمح تكريس الحوكمة في تسهيل مهمة التدقيق ؟	✓		
5	هل العلاقة الحسنة لمحافظ الحسابات بينه وبين مجلس الإدارة يزيد من فعالية حوكمة الشركات ؟		X	
6	هل الكفاءة والفعالية لمحافظ الحسابات وتطبيق معايير المراجعة يساهم في تفعيل آليات الحوكمة ؟	✓		
7	هل يتدخل محافظ الحسابات في أعمال مجلس الإدارة يساعد في دعم الحوكمة ؟		X	
8	هل تكمن أهمية محافظ الحسابات في إرساء دعائم حوكمة الشركات الحقوق والواجبات المتعلقة به ؟	✓		
9	هل التصرف والسلوك المهني للمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات ؟	✓		
10	هل يؤدي التأهيل العلمي والخبرة المهنية إلى إعداد التقرير ذو مصداقية يسهم في تفعيل الحوكمة ؟	✓		
11	هل تكامل وتوافق تقارير كل من محافظ الحسابات والمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات ؟	✓		
12	هل يوجد لدى محافظ الحسابات اطلاع على مفاهيم حوكمة الشركة وإلمام بمبادئه وقواعده وأهدافه ؟	✓		

13	هل يساعد محافظي الحسابات المؤسسات على تحقيق المساءلة وتحسين العمليات فيها ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام ؟		X	
14	هل يساهم محافظ الحسابات في تحقيق جودة المعلومات المالية التي تصفح عنها الشركة ؟	✓		
15	هل يساهم محافظ الحسابات في اضفاء نوع من الشفافية في القوائم المالية ؟	✓		
16	هل يتأكد محافظ الحسابات من احترام اطار حوكمة الشركات بحقوق مختلف أصحاب المصالح ؟	✓		
17	هل يتأكد محافظ الحسابات من أن اطار حوكمة الشركات يوفر الحماية اللازمة لحقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة لهم ؟	✓		

الإمضاء أو ختم المبنى :

من إعداد الطالبين :

جلطي فيصل

بوسعد عبد الله

الملحق رقم 09 :

في إطار استكمالا للتربص الميداني وتحضيرا لمذكرة التخرج ماستر تحت عنوان "مهام محافظ الحسابات والدور الذي يلعبه في تطبيق حوكمة الشركات " :

قمنا بتحضير أسئلة متعلقة بموضوع المذكرة من أجل تحليلها وإسقاط الجزء النظري على التطبيقي

فنرجو من سادتكم المحترمة الإجابة على هذه الأسئلة ،وذلك من أجل توضيح المفاهيم الأكاديمية بواسطة إجاباتكم المقدمة عن تجربة طوال مسيرتكم المهنية ،وتقديم ملاحظات إن أمكن كمفاهيم عملية نستفيد منها ،ونشكركم مسبقًا على منحنا القليل من وقتكم ونضع بين أيديكم الأسئلة التالية :

	الأسئلة :	نعم	لا	ملاحظات :
1	هل إشراف ومتابعة محافظ الحسابات على القوائم المالية والتقارير المالية في الشركة يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات ؟	✓		
2	هل بذل العناية المهنية اللازمة لمحافظ الحسابات يزيد من فعالية آليات حوكمة الشركات ؟		✓	
3	هل قيام محافظ الحسابات بالمهام يساعد على تفعيل حوكمة الشركات ؟		✓	
4	هل يسمح تكريس الحوكمة في تسهيل مهمة التدقيق ؟		✓	
5	هل العلاقة الحسنة لمحافظ الحسابات مع رئيس مجلس الإدارة يزيد من فعالية حوكمة الشركات ؟		✓	
6	هل الكفاءة والفعالية لمحافظ الحسابات وتطبيق معايير المراجعة يساهم في تفعيل آليات الحوكمة ؟	✓		
7	هل يتدخل محافظ الحسابات في أعمال مجلس الإدارة يساعد في دعم الحوكمة ؟		✓	
8	هل تكمن أهمية محافظ الحسابات في إرساء دعائم حوكمة الشركات الحقوق والواجبات المتعلقة به ؟		✓	
9	هل التصرف والسلوك المهني للمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات ؟			
10	هل يؤدي التأهيل العلمي والخبرة المهنية إلى إعداد التقرير ذو مصداقية يسهم في تفعيل الحوكمة ؟	✓		
11	هل تكامل وتوافق تقارير كل من محافظ الحسابات والمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات ؟		✓	
12	هل يوجد لدى محافظ الحسابات اطلاع على مفاهيم حوكمة الشركة وإلمام بمبادئه وقواعده وأهدافه ؟	✓		

13	هل يساعد محافظي الحسابات المؤسسات على تحقيق المساءلة وتحسين العمليات فيها ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام ؟		✓	
14	هل يساهم محافظ الحسابات في تحقيق جودة المعلومات المالية التي تصفح عنها الشركة ؟	✓		
15	هل يساهم محافظ الحسابات في اضفاء نوع من الشفافية في القوائم المالية ؟	✓		
16	هل يتأكد محافظ الحسابات من اعتراف اطار حوكمة الشركات بحقوق مختلف أصحاب المصالح ؟		✓	
17	هل يتأكد محافظ الحسابات من أن اطار حوكمة الشركات يوفر الحماية اللازمة لحقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة لهم ؟		✓	

الإمضاء أو ختم المربي :

من إعداد الطالبين :

جلطي فيصل

بوسماط عبد الله

Annexe 10

استكمالا للتربص الميداني وتحضيرا لمذكرة التخرج ماستر تحت عنوان "مهام محافظ الحسابات والدور الذي يلعبه في تطبيق حوكمة الشركات" :

فمنا بتحضير أسئلة متعلقة بموضوع المذكرة من أجل تحليلها وإسقاط الجزء النظري على التطبيقي

فنرجو من سادتكم المحترمة الإجابة على هذه الأسئلة ،وذلك من أجل توضيح المفاهيم الأكاديمية بواسطة إجاباتكم المقدمة عن تجربة طوال مسيرتكم المهنية ،وتقديم ملاحظات إن أمكن كمفاهيم عملية نستفيد منها ،وتشكركم مسبقا على منحنا القليل من وقتكم ونضع بين أيديكم الأسئلة التالية :

	الأسئلة :	نعم	لا	ملاحظات ...
1	هل إشراف ومتابعة محافظ الحسابات على القوائم المالية والتقارير المالية في الشركة يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات ؟	✓		
2	هل بذل العناية المهنية اللازمة لمحافظ الحسابات يزيد من فعالية آليات حوكمة الشركات ؟	✓		
3	هل قيام محافظ الحسابات بالمهام يساعد على تفعيل حوكمة الشركات ؟		✓	
4	هل يسمح تكرس الحوكمة في تسهيل مهنة التدقيق ؟	✓		
5	هل العلاقة الحسنة لمحافظ الحسابات بينه وبين مجلس الإدارة يزيد من فعالية حوكمة الشركات ؟		✓	
6	هل الكفاءة والفعالية لمحافظ الحسابات وتطبيق معايير المراجعة يساهم في تفعيل آليات الحوكمة ؟	✓		
7	هل يتدخل محافظ الحسابات في أعمال مجلس الإدارة يساعد في دعم الحوكمة ؟		✓	
8	هل تكمن أهمية محافظ الحسابات في إرساء دعائم حوكمة الشركات الحقوق والواجبات المتعلقة به ؟	✓		
9	هل التصرف والسلوك المهني للمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات ؟	✓		
10	هل يؤدي التأهيل العلمي والخبرة المهنية إلى إعداد التقرير ذو مصداقية يسهم في تفعيل الحوكمة ؟	✓		
11	هل تكامل وتوافق تقارير كل من محافظ الحسابات والمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات ؟	✓		
12	هل يوجد لدى محافظ الحسابات اطلاع على مفاهيم حوكمة الشركة والمام بمبادئه وقواعده وأهدافه ؟		✓	

13	هل يساعد محافظي الحسابات المؤسسات على تحقيق المساءلة وتحسين العمليات فيما ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام ؟	✓		
14	هل يساهم محافظ الحسابات في تحقيق جودة المعلومات المالية التي تصنع عنها الشركة ؟		✓	
15	هل يساهم محافظ الحسابات في اضفاء نوع من الشفافية في القوائم المالية ؟		✓	
16	هل يتأكد محافظ الحسابات من اعتراف اطار حوكمة الشركات بحقوق مختلف أصحاب المصالح ؟	✓		
17	هل يتأكد محافظ الحسابات من أن اطار حوكمة الشركات يوفر الحماية اللازمة لحقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة لهم ؟	✓		

الإمضاء أو ختم المهني :

من إعداد الطالبين :

جلطي فيصل

بوسماح عبد الله

ANNEXE 11

استكمالا للتربص الميداني وتحضيرا لمذكرة التخرج ماستر تحت عنوان "مهام محافظ الحسابات والدور الذي يلعبه في تطبيق حوكمة الشركات" :

قمنا بتحضير أسئلة متعلقة بموضوع المذكرة من أجل تحليلها وإسقاط الجزء النظري على التطبيقي

فنرجو من سادتكم المحترمة الإجابة على هذه الأسئلة ،وذلك من أجل توضيح المفاهيم الأكاديمية بواسطة إجاباتكم المقدمة عن تجربة طوال مسيرتكم المهنية ،وتقديم ملاحظات إن أمكن كمفاهيم عملية نستفيد منها ،ونشكركم مسبقا على منحنا القليل من وقتكم ونضع بين أيديكم الأسئلة التالية :

	الأسئلة :	نعم	لا	ملاحظات
1	هل إشراف ومتابعة محافظ الحسابات على القوائم المالية والتقارير المالية في الشركة يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات ؟	X		
2	هل بذل العناية المهنية اللازمة لمحافظ الحسابات يزيد من فعالية آليات حوكمة الشركات ؟	X		
3	هل قيام محافظ الحسابات بالمهام يساعد على تفعيل حوكمة الشركات ؟	X		
4	هل يسمح تكريس الحوكمة في تسهيل مهمة التدقيق ؟	X		
5	هل العلاقة الحسنة لمحافظ الحسابات بمدير ورئيس مجلس الإدارة يزيد من فعالية حوكمة الشركات ؟		X	
6	هل الكفاءة والفعالية لمحافظ الحسابات وتطبيق معايير المراجعة يساهم في تفعيل آليات الحوكمة ؟	X		
7	هل يتدخل محافظ الحسابات في أعمال مجلس الإدارة يساعد في دعم الحوكمة ؟		X	
8	هل تكمن أهمية محافظ الحسابات في إرساء دعائم حوكمة الشركات الحقوق والواجبات المتعلقة به ؟		X	
9	هل التصرف والسلوك المهني للمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات ؟	X		
10	هل يؤدي التأهيل العلمي والخبرة المهنية إلى إعداد التقرير ذو مصداقية يسهم في تفعيل الحوكمة ؟	X		
11	هل تكامل وتوافق تقارير كل من محافظ الحسابات والمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات ؟	X		
12	هل يوجد لدى محافظ الحسابات اطلاع على مفاهيم حوكمة الشركة والمام بمبادئه وقواعده وأهدافه ؟	X		

13	هل يساعد محافظي الحسابات المؤسسات على تحقيق المساءلة وتحسين العمليات فيها ويفرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام ؟	X		
14	هل يساهم محافظ الحسابات في تحقيق جودة المعلومات المالية التي تصفح عنها الشركة ؟	X		
15	هل يساهم محافظ الحسابات في اضفاء نوع من الشفافية في القوائم المالية ؟		X	
16	هل يتأكد محافظ الحسابات من اعتراف اطار حوكمة الشركات بحقوق مختلف أصحاب المصالح ؟	X		
17	هل يتأكد محافظ الحسابات من أن اطار حوكمة الشركات يوفر الحماية اللازمة لحقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة لهم ؟	X		

الإمضاء أو ختم المهني :

من إعداد الطالبين :

جلطي فيصل

بوسماح عبد الله

Annexe 12

استكمالا للقريص الميداني وتحضيرا لمذكرة التخرج ماستر تحت عنوان "مهام حافظ الحسابات والدور الذي يلعبه في تطبيق حوكمة الشركات " :

قمنا بتحضير أسئلة متعلقة بموضوع المذكرة من أجل تحليلها وإسقاط الجزء النظري على التطبيقي

فنرجو من سادتكم المحترمة الإجابة على هذه الأسئلة .وذلك من أجل توضيح المفاهيم الأكاديمية بواسطة إجاباتكم المقدمة عن تجربة طوال مسيرتكم المهنية .وتقديم ملاحظات إن أمكن كمفاهيم عملية نستفيد منها .ونشكركم مسبقا على منحنا القليل من وقتكم ونضع بين أيديكم الأسئلة التالية :

	الأسئلة :	نعم	لا	ملاحظات ...
1	هل إشراف ومتابعة محافظ الحسابات على القوائم المالية والتقارير المالية في الشركة يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات ؟	✓		
2	هل بذل العناية المهنية اللازمة لمحافظ الحسابات يزيد من فعالية آليات حوكمة الشركات ؟	✓		
3	هل قيام محافظ الحسابات بالمهام يساعد على تفعيل حوكمة الشركات ؟	✓		
4	هل يسمح تكريس الحوكمة في تسهيل مهنة التدقيق ؟	✓		
5	هل العلاقة الحسنة لمحافظ الحسابات بينه وبين مجلس الإدارة يزيد من فعالية حوكمة الشركات ؟		✗	
6	هل الكفاءة والفعالية لمحافظ الحسابات وتطبيق معايير المراجعة يساهم في تفعيل آليات الحوكمة ؟	✓		
7	هل يتدخل محافظ الحسابات في أعمال مجلس الإدارة يساعد في دعم الحوكمة ؟		✓	
8	هل تكمن أهمية محافظ الحسابات في إرساء دعائم حوكمة الشركات الحقوق والواجبات المتعلقة به ؟	✓		
9	هل التصرف والسلوك المهني للمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات ؟	✓		
10	هل يؤدي التأهيل العلمي والخبرة المهنية إلى إعداد التقرير ذو مصداقية يسهم في تفعيل الحوكمة ؟	✓		
11	هل تكامل وتوافق تقارير كل من محافظ الحسابات والمدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات ؟	✓		
12	هل يوجد لدى محافظ الحسابات اطلاع على مفاهيم حوكمة الشركة والمام بمبادئه وقواعده وأهدافه ؟	✓		

13	هل يساعد محافظي الحسابات المؤسسات على تحقيق المساءلة وتحسين العمليات فيها ويعززون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام ؟		✓	
14	هل يساهم محافظ الحسابات في تحقيق جودة المعلومات المالية التي تصدح بها الشركة ؟	✓		
15	هل يساهم محافظ الحسابات في اضفاء نوع من الشفافية في القوائم المالية ؟	✓		
16	هل يتأكد محافظ الحسابات من اعتراف اطار حوكمة الشركات بحقوق مختلف أصحاب المصالح ؟	✓		
17	هل يتأكد محافظ الحسابات من أن اطار حوكمة الشركات يوفر الحماية اللازمة لحقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة لهم ؟		✓	

الإمضاء أو ختم المهني :

من إعداد الطالبين :

جلطي فيصل

بوسماح عبد الله

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية محافظ الحسابات بالشركات ومدى مساهمته بكل مهامه في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات حيث اعتمدنا على المنهج الوصفي كجانب نظري ،تعرفنا على طريقة عمل وتقارير محافظ الحسابات بالإضافة إلى المعايير التي يتقيد بها ،وكذا حوكمة الشركات وأهم آليات تطبيقها ودور محافظ الحسابات في تفعيل مبادئها ،أما كدراسة ميدانية كانت على مستوى مكتب محافظ الحسابات تعرفنا على أهم التقارير التي يُعدّها بالاعتماد على أسلوب المقابلة والمشاهدة طوال فترة التربص ،بالإضافة إلى توزيع مجموعة من الأسئلة حول موضوع الدراسة على عينة صغيرة من محافظي الحسابات وأساتذة أكاديميين في هذا التخصص وتم التوصل إلى أن محافظ الحسابات يتحلى بمبدأ الاستقلالية والحيادية بإعطاء رأيه الفني المحايد حول سلامة القوائم المالية استنادا على تقارير جهاز التسيير المسلمة له ،وهذا ما يعزز مبدأ الافصاح والشفافية في تلك التقارير والمعلومات فيها كأحد أهم مبادئ حوكمة الشركات،وعلاوة على ذلك قدرة وكفاءة محافظ الحسابات يزيد من تحسين عمله على أكمل وجه مما يساعد على دعم مبادئ الحوكمة .

الكلمات المفتاحية :

محافظ الحسابات _ التدقيق الخارجي _ التقارير المالية _ حوكمة الشركات _ الافصاح والشفافية_ الاستقلالية.

Abstract

The aim of this study is to shed light on the importance of account governors and their contribution to the implementation of corporate governance where we relied on the descriptive method as a theoretical aspect ,we learned about the work and reports of account governors ,in addition to the standards they adhere to , as well as corporate governance and the most important mechanisms for their implementation ,and the role of account governors in activating its principles ,as for the field study which was conducted at the level of the account governor's office we learned about the most important reports that are prepared using the interview and observation method throughout the internship period ,in addition to distributing a series of questions on the study topic to a small sample of account governors and academic professors in the field ,its was concluded that account governors exhibit independence and neutrality principle by providing a neutral technical opinion on the safety of financial statements based on the reports submitted to him by the management, which enhances the disclosure and transparency principle in those reports and the information contained therein ,as one of the most important principles of corporate governance ,and the ability and efficiency of account governors enhance their work performance which supports those principles.

Key words

Account governors _ external audit _ financial reports _ corporate governance _ disclosure and transparency _ independence .