وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم لتسيير

قسم المحاسبة والمالية

مذكرة مقدّمة لإستكمال متطلّبات نيل شهادة ماسترأكاديمي

الشعبة :علوم تجارية

التخصص:التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

بعنوان

# التدقيق المحاسبي لتفعيل ممارسة حوكمة الشركات
## دراسة حالة شركة ترانس كنال 02 وادي ارهيو

من إعداد الطّالب

مسيليتي سفيان

أمام اللجنة المكونة من السادة:

| | | |
|---|---|---|
| الأستاذ/ بوزيان العجال | ( أستاذمساعد – جامعة مستغانم) | رئيسا |
| الأستاذ/ بوشيخي بوحوص | ( أستاذ مساعد – جامعة مستغانم ) | مُشرفاً ومُقررا |
| الأستاذ/ براهيمي عمر | (أستاذ مساعد – جامعة مستغانم) | مُناقشاً |

السنة الجامعية:2015/2014

# الفهرس

**المقدمة**.....أ

**الفصل الأول:الإطار النظري للتدقيق المحاسبي** .. ..... 05

**تمهيد**.....06

**المبحث الأول:**مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي..... 07

**المطلب الأول** : التطور التاريخي للتدقيق..... 07

**المطلب الثاني** : مفهوم التدقيق المحاسبي ..... .09

**المطلب الثالث** : أهداف و أهمية التدقيق المحاسبي.....12

**المبحث الثاني:** أنواع ومعايير التدقيق المحاسبي..... 19

**المطلب الأول:** أنواع التدقيق المحاسبي..... 19

**المطلب الثاني** : فروض التدقيق..... 26

**المطلب الثالث** : معايير التدقيق..... 29

**المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق**..... 40

**المطلب الأول:** تعريف محافظ الحسابات(المدقق الخارجي)..... .40

**المطلب الثاني:** أهم قواعد عمل محافظ الحسابات.....41

**المطلب الثالث:** مسار تنفيذ التدقيق الخارجي.....42

خلاصة:.....54

**الفصل الثاني:** حوكمة الشركات و علاقتها بالتدقيق..... 55

**تمهيد:**.....56

**المبحث الأول:** مدخل عام حول حوكمة الشركات..... 57

**المطلب الأول:** نشأة الحوكمة.....57

**المطلب الثاني:** تعريف حوكمة الشركات.....58

**المطلب الثالث:** أهمية و أهداف حوكمة الشركات.....60

**المطلب الرابع:** ركائز و محددات حوكمة الشركات.....63

**المبحث الثاني:** مجال تطبيق الحوكمة.....67

**المطلب الأول:** مبادئ و أسس حوكمة الشركات.....67

**المطلب الثاني:** أطراف الحوكمة.....72

**المطلب الثالث:** شروط تطبيق الحوكمة.....73

**المطلب الرابع:** تجربة حوكمة الشركات في بعض الدول.....74

**المبحث الثالث:** العلاقة بين التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات.....77

**المطلب الأول:** مسؤولية التدقيق عن اكتشاف الغش و الأخطاء.....77

**المطلب الثاني:** التدقيق المحاسبي و دوره في حوكمة الشركات.....79

**المطلب الثالث** : الجهود المبذولة في الجزائرلتفعيل الحوكمة من خلال التدقيق المحاسبي. 83

**خلاصة:**.....84

**الفصل التطبيقي**: دراسة حالة ترانس كنال 02

**المبحث الأول**:التعريف بالمؤسسة.....86

**المطلب الأول**: تقديم عام للنموذج.....86

**المطلب الثاني**: التعريف بالمؤسسة.....88

**المطلب الثالث**: المصلحة الإنتاجية للمؤسسة.....91

**المبحث الثاني** : واقع الحوكمة في شركة ترانس كنال02.....94

**المطلب الأول**: مدى توفر مقومات اصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد

الحوكمة في شركة ترانس كنال 02.....94

**المطلب الثاني**: مدى توفر مقومات الإفصاح و الشفافية داخل الشركة.....95

**المطلب الثالث**: العناصر التي تحد من تطبيق الحوكمة داخل الشركة.....95

**خلاصة** : .....103

**الخاتمة**.....104

**المراجع**

**الملاحق**

## قائمة الجداول


| رقم الجدول | عنوان الجدول | صفحة |
|---|---|---|
| 01 | التطور التاريخي للتدقيق | 08 |
| 02 | التطور التاريخي لأهداف للتدقيق | 12 |
| 03 | أمثلة عن إخفاقات و مسؤوليات حملة الأسهم ومجلس الإدارة ولجان المراجعة والمراجعين الخارجيين | 81 |
| 04 | يوضح كمية المواد الأولية المتاحة خلال السنة | 91 |
| 05 | يوضح هامش الربح لكل منتوج | 93 |

# قائمة الأشكال


| رقم الشكل | عنوان الشكل | صفحة |
|---|---|---|
| 01 | أنواع معايير التدقيق | 30 |
| 02 | أنواع تقارير التدقيق | 52 |
| 03 | ركائز حوكمة الشركات | 64 |
| 04 | المحددات الخارجية والداخلية | 66 |
| 05 | يوضح العلاقة بين الحوكمة الملاك و مجلس الإدارة و محافظ الحسابات | 80 |
| 06 | مخطط لفروع "ترانس كنال" على المستوى الوطني | 87 |
| 07 | الهيكل التنظيمي لمؤسسة ترانس كتال "الوحدة2" | 89 |

# الاهداء

إلى من قال فيهما الرحمان:**" واخفض لهما جناح الذل من الرحمة،وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا"**

الى التي رسمت طريق النجاح وأرادت لابنهما الفلاح،أمي ثم أمي الغالية.

الى الذي أبى الا أن أقف على القمة ابنا عاليالقمة والدي الكريم.

الى من تربطني بهم صلة الرحم ويجمعني بهم الحنان اخوتي وأخواتي.

الى أخي العزيز رحمه الله عليه وأسكنه الله جنة الفردوس ان شاء الله،الى كل من يحمل لقب مسيليتي.

الى كل الأهل والأقارب من قريب وبعيد.

جدي أطال الله في عمره ان شاء الله.

الى كل الأحباب والأصدقاء خاصة
بوجحفة،مبرك ،محمد،يوسف،عابد ،رشيد، فريد.

والى زملائي في الدراسة أحمد ،سهيلة،فاطمة .

والى كل من نسيهم قلمي ولم ينساهم قلبي.

سفيان

# تشكرات

أول شكري هو لله رب العالمين الذي رزقني العقل وحسن التوكل عليه سبحانه وتعالى.

أتقدم بالشكر الجزيل الى كل من ساعدني في انجاز هذه المذكرة أخص بالذكر الأستاذ المشرف "بوشيخي بحوص".

أتقدم بكلمة شكر وعرفان الى كل أساتذة كلية العلوم التجارية

والى كل عمال مؤسسة ترانس كنال غرب 02

والموظفين ابراهيم،فؤاد، عبد الهادي،بوزانة.

كما نخص بجزيل الشكر زملائي في الدراسة فريد،رياض،أسمى.

**لكم جميعا شكراجزيلا**

**المقدمة :**

ظهرت الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة و الناشئة خلال العقود القليلة الماضية خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية و الأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا و الولايات المتحدة الأمريكية وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين .

ولقد كشفت هذه الأزمات أن عدم تطبيق حوكمة الشركات بالشكل المطلوب قد زاد من حدة هذه الأزمات ، فقد أفلست العديد من الشركات العالمية ،كشركة أنرون للطاقة والأزمة المالية العالمية 2008 ، وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الإقتصادي وقد أدى اتساع حجم تلك المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة ، مما دفع العالم للاهتمام بالحوكمة ،لتدعيم الثقة في الإقتصاديات ،نتيجة ازدياد معدلات الفساد و تشجيع زيادة الاستثمارات من خلال الحفاظ على حقوق ومصالح كافة الأطراف المرتبطة بمنشآت الأعمال ، وعليه أصبحت الحوكمة الجيدة مطلبا أساسيا ومقوما جوهريا من متطلبات ومقومات أي شركة لضمان استمرارها.

ومن ناحية أخرى فإن التدقيق المحاسبي يعتبر محور ودعامة أساسية من محاور وركائز الحوكمة ، فلقد أصبحت شركات المساهمة مطالبة بتقديم القوائم والتقاريرالمالية لمجلس الإدارة ولجان المراجعة الخاصة بحوكمة الشركات، فيكشف الكثير من الإنحرافات التي قد تتسبب في تدهور و إفلاس عدة شركات بسبب التلاعب في القوائم المالية ،كما أن نتائج التدقيق المحاسبي التي تقدم لأصحاب المصالح ولجنة المراجعة تساعدها في عملية المراقبة وقياس الأداء المالي و التشغيلي ، وكذلك الوقوف على الوضع الاستثماري والتمويلي للشركة.

فعند النظر إلى حوكمة الشركات من جانب الفكر المحاسبي سواء تمثل ذلك في النظر إليها من خلال علاقتها بالإفصاح المحاسبي أو تم النظر إليها من خلال علاقتها بعملية الرقابة الداخلية أو من خلال انعكاساتها على متخذي قرار الإستثمار أوغير ذلك فإن كل هذا يتبلور من وجهة نظرنا في العلاقة قد توجد بين تطبيق حوكمة الشركات و التدقيق المحاسبي .

إن تجاهل الكثير من الشركات لأهمية حوكمة الشركات وعدم تطبيق لائحة حوكمة الشركات ، وكذلك عدم إلزام هذه الشركات بتطبيق هذه اللائحة من قبل الجهات المنظمة، يؤدي لإخفاء الكثير من العلومات المالية التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على وضع الشركة وعلى أسهم هذه الشركات، ضف الى ذلك الانهيارات المالية وتفشي الفساد وعليه فإن هذه الدراسة تهدف للإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية :

- **إلى أي مدى يعتبر التدقيق المحاسبي آلية من آليات تفعيل ممارسة حوكمة الشركات؟.**

وينبثق من هذا التساؤل الأسئلة الفرعية التالية :

1. ماهو مفهوم الحوكمة وماهي متطلباتها؟.
2. كيف يساهم التدقيق المحاسبي في تطبيق الحوكمة؟.
3. ماهو مفهوم الحوكمة وماهي متطلباتها؟.

كيف يساهم التدقيق المحاسبي في تطبيق الحوكمة؟

**الفرضيات:**

- صحيح التدقيق المحاسبي يؤثر إيجابا على حوكمة الشركات في زيادة مصداقية الشركة خلق جو من الطمأنينة في أوساط المستثمرين وحملة الأسهم و تعظيم قيمة الشركات.
- احتلت الحوكمة مكانة عالية خاصة بعد ظهور الأزمات المالية وانتشار الفساد المالي.
- يساهم التدقيق في تجسيد الحوكمة من خلال كفاءة إجراءات التدقيق ،وعلاقته بباقي أطراف الحوكمة.
- إن الإلتزام بمعايير التدقيق وتطويرها يساهم في تطبيق الحوكمة من خلال تحقيق التواصل بين الإدارة العليا والمدقق ،وكذا الميثاق الأخلاقي الذي يدعم قواعد الحوكمة.

**أهمية الدراسة :**

تأتي أهمية الدراسة من حيث تناولها موضوعا معاصرا،حي+ث تساهم حوكمة الشركات في العديد من الجوانب الإقتصادية لما لها من أهمية في رفع مستوى الشفافية وخلق جو من الطمأنينة في أوساط المستثمرين وحملة الأسهم في تلك الشركات من جهة ، و لتفادي الأزمات المالية التي فجرها الفساد وسوء الإدارة في مؤسسات القطاعين العام والخاص في الآونة الأخيرة من جهة ثانية .

كما تعتبر الدراسة محاولة للمزج بين قواعد الحوكمة و معايير وإجراءات التدقيق لإمكانية تحسينها وللحد من الفساد.

**أهداف الدراسة :**

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- إبراز دور التدقيق المحاسبي و تأثره بقواعد الحوكمة الجيدة وكذا الياثق الأخلاقي.

2- التعرف على مدى العلاقة المتداخلة بين قواعد الحوكمة وكل من التدقيق وجودة التقارير المالية.

3- الوقوف على الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات.

4- بيان آلية عمل ودور الحوكمة في القضاء على مشكلة الفساد المالي و التقارير المالية .

5- بيان نطاق العمل و التأهيل العلمي و العملي للمدققين في الشركات و مدى تناسبها مع المهام التي يجب أن يقوموا بتنفيذها.

**منهجية الدراسة :**

في ضوء طبيعة الدراسة و الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها اعتمدنا على المنهج الاستقرائي الذي يقوم على دراسة دور التدقيق في تفعيل مبادئ الحوكمة و ذلك بالاستفادة من الكتب و الرسائل العلمية و الكتب العربية و الاجنبية المتعلقة بحوكمة الشركات و علاقتها بالتدقيق المحاسبي، و المنهج التحليلي الوصفي المتمثل بالدراسة الميدانية على الواقع العملي في شركة ترانس كنال 02.

**حدود الدراسة :**

سنركز في دراستنا هذه على دور التدقيق المحاسبي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات لتحقيق التطور في المجال الإقتصادي الذي أصبح ضرورة حتمية تمليها الظروف الإقتصادية الدولية الراهنة ، ونشير بأن الدراسة الميدانية اقتصرت على تحليل آراء عينة من مؤسسة ترانس كنال02 .

**دوافع إختيار الموضوع :**

- بحكم تخصصنا في شعبة التدقيق المحاسبي.
- إن أهم ما دفعنا إلى إختيار هذا البحث هو إعتبار موضوع الحوكمة موضوعا جديدا في إطار الدراسة .
- كذلك الإهتمام الذي حظيت به قضية الحوكمة بعد تصاعد حالات الفشل التي منيت بها المؤسسات و التي لم تؤثر فقط على من لهم صلة مباشرة بالمؤسسات المعنية و لكن أيضا المتأثرين بها .

**صعوبات الدراسة:**

واجهتنا خلال إنجاز هذه المذكرة عدة صعوبات أهمها:

- عدم امكانبة إجراء فصل تطبيقي في الشركات ،لتكتمهم عن المعلومات التي تفيد موضوع المذكرة .
- قلة وقدم المراجع المتعلقة بالتدقيق والحوكمة.
- صعوبة إجراء استبيان بسبب عدم تجاوب الموظفين معنا وقلة ثقافتهم حول الحوكمة في الشركات.

**تمهيد:**

أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا الحالي ،نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات ،فعلى الرغم من أنه و لوقت قريب كان ينظر الى التدقيق على أنه مهنة تكتسب بالتمرين فقط ،لكن بحكم تشعبها كنتيجة للتوسع الاقتصادي و كبر حجم المؤسسات تزايدت الحجة اليها ،وكان لابد من اطار نظري يحكمها ،بحيث أصدرت مختلف الهيئات الحكومية والاكاديمية جملة من المفاهيم و الأهداف وحتى المعايير محاولة بذلك حصر الجانب النظري.

للدراسة بالتفصيل أكثر ،سنحاول في هذا الفصل التطرق الى عملية التدقيق ،بحيث أننا قسمنا هذا الفصل الى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: تطرقنا فيه الى مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.

المبحث الثاني : تضمن أنواع ،فروض و معايير التدقيق.

المبحث الثالث:محافظ الحسا بات و مسار عملية التدقيق.

## المبحث الأول :مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.

تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الإجتماعية والإقتصادية ، والمتتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الإهتمام المتزايد الذي حضيت به ، نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الإ قتصادية والمجتمع ، ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد إتخاذها.

سايرت مختلف المنظمات والهيئات الوصية هذه التطورات ، وحاولت تحديد إطار نظري يصون مهنة التدقيق ، تفاديا لأي تأويلات قد تنعكس سلبا على الجانب العملي وعلى جودة ومصداقية هذه المهمة.

كتحليل لما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للتدقيق، مفهومه، أهميته ومن ثم التطرق الى أهدافه.

### المطلب الأول :التطور التاريخي للتدقيق.

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته ، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ، و قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العام . و كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة با لدفاتر والسجلات ، للوقوف على مدى صحتها. و هكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ، و معناها يستمع [1].

[1] خالد امين عبد الله،علم تدقيق الحسابات (الناحية النظريةوالعلمية)،الطبعة الاولى،دار النشر،الاردن،2000،ص ص17،18.

الجدول رقم: (01) التطور التاريخي للتدقيق:

| المدة | الآمر بالتدقيق | المدقق |
|---|---|---|
| من2000قبل الميلادالى 1700م | الملك،الامبراطور، الكنيسة،الحكومة. | رجل الدين، كاتب |
| من1700الى1800م | الحكومة ،المحاكم التجارية والمساهمين. | المحاسب |
| من1850م الى1900م | الحكومة ، المساهمين. | شخص مهني في المحاسبة او قانوني. |
| من1900م الى1940م | الحكومة ، المساهمين. | شخص مهني في المراجعة والمحاسبة. |
| من1940م الى1970م | الحكومة،المساهمين، البنوك. | شخص مهني في المراجعة والمحاسبة. |
| من1970م الى1990م | الحكومة، المساهمين،هيئات اخرى. | شخص مهني في المراجعة والمحاسبة و الاستشارة. |
| ابتداءامن1990م | الحكومة، المساهمين،هيئات اخرى. | شخص مهني في المراجعة والمحاسبة و الاستشارة. |

المصدر: طواهرمحمد التهامي،صديقي مسعود،المراجعةوتدقيق الحسابات الجزائر2003ص ص7-8.

## المطلب الثاني: مفهوم التدقيق

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق اليها في تعاريف التدقيق وهذا باختلاف الهيئات والاطراف الصادرة عنها .ورغم الاختلاف الشكلي بين المفاهيم الا انها تصب في نفس الهدف .ونذكر اهم هذه التعاريف فيمايلي :

**1-** كما عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه " :إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الإقتصادية والأحداث ، و تقييمها بصورة موضوعية ، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين ، وإيصال النتائج إلى المستفيدين." [1]

من خلال التعريفيين ، يمكن إستخلاص ما يلي:

- ✓ عملية التدقيق عملية منظمة ، وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق. يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة وقرائن إثبات ، يبني المدقق رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها
- ✓ أن يلتزم المدقق الحياد في جمعه للأدلة ، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز.
- ✓ أن تتعدى عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبي ، والذي يعتبر المصدر لهذه المعلومات .
- ✓ إيصال المدقق لتقرير، يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له.

**2-** جاء تعريف Bonnault et germond للتدقيق على أنه [2]":إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل و مستقل ، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه

[1] هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة ،دار النشر ،الاردن، 2006،ص19.

[2] LIONEL.C et GERARD.V, Audit et control Interne-aspects financiers ,operationnels et strategiques,Dalloze, paris 1992 ,p21.

المعلومات في كل الظروف ، وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة."

**3-** بناء على تعريف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي ، فإن التدقيق " فحص من مهني مؤهل ومستقل ، لإبداء رأي حول إنتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسا بات النتائج لمؤسسة ما."

بناء على التعريفين الثالث والرابع يمكن إستخلاص ما يلي:

- ✓ التدقيق هو فحص إنتقادي بناء للمعلومات المالية .
- ✓ إضافة إلى عنصر الكفاءة ، يشترط في شخص المدقق عنصر الإستقلالية .
- ✓ رأي هذا المدقق يكون معللا ، أي أن يتضمن مجموعة من الأدلة .
- ✓ أن يتأكد المدقق من التقيد بالقوانين والمبادئ المحاسبية.

بالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه:

"فحص إنتقادي مخطط ، يقوم به شخص محترف ومستقل ، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي ، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير" .

كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي[1]:

**الفحص** : يقصد به فحص البيانات والسجلات ، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ، تحليلها ، وتبويبها ، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

[1] مسعود صديقي ،دور المراجعة في استرتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،مجلة الباحث ،العدد الاول كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ،جامعة ورقلة، 2000 ،ص65.

**التحقيق** : يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة ، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد ، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الإقتصادية أدت إلى إنعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

**التقرير** : يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية ، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

## المطلب الثالث:أهداف وأهمية التدقيق.

### الفرع الأول: أهداف التدقيق.

كما أسلفنا الذكر في إطار التطور التاريخي للتدقيق ، فقد صاحب هذا التطور تطور في الأهداف وكذا على مستوى التحقق والفحص ، إضافة إلى درجة الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

**جدول رقم:**(02) التطور التاريخي لأهداف للتدقيق.

| الفترة | الهدف من التدقيق | مستوى التحقق أو الفحص | أهمية الرقابة الداخلية |
|---|---|---|---|
| قبل 1850م | اكتشاف الغش و الاختلاس. | تفصيلي. | غير مهمة. |
| 1850-1905م | اكتشاف الغش والخطأوالاختلاس. | بعض الاختبارات تفصيل مبدئي. | غير مهمة. |
| 1905م-1933م | تحديد عدالة المركز المالي .اكتشاف الغش والخطأوالاختلاس | فحص اختباري تفصيلي. | درجة اهتمام بسيطة. |
| 1933م-1940م | تحديد عدالة المركز المالي .اكتشاف الغش والخطأوالاختلاس. | اختباري. | بداية الاهتمام. |
| 1940م-1960م | تحديد عدالة المركز المالي .اكتشاف الغش والخطأوالاختلاس | اختباري. | اهتمام قوي و جوهري. |
| 1960م-حتى الان | مراقبة التخطيط .تقييم | اختباري. | اهمية جوهرية للبدء |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | نتـــائج الاعمـــال.تحقيق الرفاهيـــة الاجتماعيـــة وغيرها. | | بعملية التدقيق. |

المصدر:غســان فــلاح المطارنــة ،تــدقيق الحســابات المعاصــر( الناحيــة النظريــة)، دار المســيرة للنشــر،الاردن ،2006، ص18.

من الملاحظ أن الفترة التي صاحبتها تطورات على مستوى الهدف من التدقيق هي الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية ، والتي كانت بمثابة نقطة التحول التي إنبثق عنها ظهور شركات كبرى تغير نشاطها عن سابقاتها من ذلك النشاط البسيط إلى شركات ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة وملكية منفصلة عن الإدارة.

كما كان للقضاء الإنجليزي في تلك الفترة دور هام في تطور أهداف التدقيق ، ولعل الدليل على في قضية حلج القطن سنة 1896 ، والتي وصف فيها LOPASE ذلك العبارة المشهورة للقاضي المدقق بأنه كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لإقتفاء أثر المجرمين [1]. والمغزى من هذه العبارة أن الهدف الأساسي من عملية التدقيق ليس إكتشاف الأخطاء أو الغش ، وإنما يظهر ذلك كنتيجة ثانوية لعملية التدقيق.

عموما ، فإن هدف تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق[2].

[1] احمد حلمي جمعة ،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات الطبعة الاولى، دار الصفاء ،الاردن 2000، ص09.

[2] Philipe LAURENT.et piere TCHERKWSKY, pratique de l'audit operationnel, les édition d'organisation, paris, 1992 p 29 .

كما يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين ، التقليدية ، والحديثة أو المتطورة[1]:

## أولا : الأهداف التقليدية:

### 1/ أهداف رئيسية:

- ✓ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، ومدى الإعتماد عليها .
- ✓ إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي .

### 2/ أهداف فرعية:

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

## ثانيا : الأهداف الحديثة أو المتطورة[2]:

- ✓ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف ، وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق
- ✓ معالجتها .
- ✓ تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة .
- ✓ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة ، عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط
- ✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ،دار المستقبل ،الاردن ،1998 ،ص10.
[2] طواهر محمد التهامي ،صديقي مسعود،مرجع سابق،ص16-17.

بالإضافة إلى الأهداف العامة والتي تطرقنا لها ، هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يلي:

**1-عرض القوائم (الإفصاح):**

يهدف المدقق من خلال هذا البند إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها ، فضلا عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة إلى أخرى ، مما يجبر المدقق على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها.

**2/ الشمولية:**

يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون أي إستثناءات ، وحتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الإطلاع على كل الدفاتر والسجلات ، وذلك بغرض توفير معلومات محاسبية شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة.

**3/ الوجود والتحقق:**

أي أن يتأكد المدقق من أن جميع العناصر الواردة في الميزانية من أصول وخصوم موجودة فعلا.

**4/ الملكية والمديونية:**

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

**5/ التقييم:**

يعني هذا المبدأ أنه على المدقق التأكد من كون كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقا للمباد ئ المحاسبية المتعارف عليها ، مع ثبات طرق التقييم من دورة لأخرى.

**6/ إبداء رأي فني:**

الهدف الأساسي لمدقق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إ ثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال.

لذلك ينبغي عليه في إطار عملية التدقيق القيام بالفحص وإجراء [1]:

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

**الفرع الثاني : أهمية التدقيق.**

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية ، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لإتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:

**1/ إدارة المؤسسة:**

تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا ، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الإعتماد عليها ، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

[1] BELAIBOUD mokhtar,Guide pratique d'audit financier et comtable,Maison des livres ,Alger, 1986,p22

**2/ الملاك والمساهمين:**

إن ظهور شركات المساهمة ذات الإمتداد الإقليمي وإنفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق ، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث إختلاس وتلاعبات ، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

**3/ الدائنين والموردين:**

يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية ، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالإلتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة ، ما يضمن لهم تح صيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة[1].

**4/ الزبائن:**

إهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة الإقتصادية ، وخاصة عند إرتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل ، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية[2].

**5/ العاملين:**

هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة بإستقرار وربحية أرباب عملهم ، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.

[1] خالد راغب الخطيب،خليل محمود الرفاعي،مرجع سبق ذكره، ص10.

[2] عبد الصمد نجم الجعفري ، إياد رشيد القريشي ، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد ،2006 .

**6/ البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:**

بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي ، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية ، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا ، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

**7/ الهيئات الحكومية[1]:**

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض ، منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإ قتصادية للدولة أو فرض الضرائب ، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة1 . وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في:

- ✓ يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة .
- ✓ يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي .
- ✓ إستغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ،ص 12 .

## المبحث الثاني :أنواع ومعايير التدقيق.

تقوم عملية التدقيق على أساس مجموعة إفتراضات تبنى على قوامها الأفكار التي تسبق عملية التحليل ، ولا تخلو بدورها من مجموعة من المعايير تحكم الكيفية التي تمارس بها هذه الوظيفة ، وتعتبر وسيلة للحكم على مستوى الأداء المهني للمدقق.

بالإضافة إلى كونه مؤهل ومستقل ويتمتع بمجموعة من الحقوق ، فإن مدقق الحسابات ملزم بالتقيد ببعض الواجبات في حدود ما يفرضه القانون والعقد المبرم.

سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم أنواع التدقيق، فروضه و معاييره .

### المطلب الأول: أنواع التدقيق.

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي ، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها ، إلا أن ذل ك لا يغير من جوهر عملية التدقيق . وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:

1. من حيث الإلزام .
2. من حيث توقيت عملية التدقيق .
3. من حيث نطاق عملية التدقيق .
4. من حيث القائم بعملية التدقيق .

## الفرع الأول :من حيث الإلزام.

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين ، تدقيق إلزامي ، وتدقيق إختياري.

**أولا : التدقيق الإلزامي**

يحتم القانون القيام به ، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها. وإعتماد القوائم المالية الختامية لها ، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة[1].

**ثانيا : التدقيق الإختياري[2].**

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون ، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها ، وتكو ن واجبات المدقق هنا محددة وفقا لإتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.

ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص ، قد يتم الإستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة وإعتماد قوائمها المالية الختامية ، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث إطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي ، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة إنفصال أو إنضمام شريك جديد.

أما في حالة المؤسسات الفردية ، فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب

.

[1] المادة 609 القانون التجاري الجزائري، الجريدة الرسمية رقم 32: المؤرخة في 01ماي 1999،ص156.
[2] محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير والتطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990 ، ص ص46 -47 .

**الفرع الثالث : من حيث توقيت عملية التدقيق.**

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

**أولا : تدقيق مستمر.**

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الإختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة ، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية ...أو بطريقة غير منتظمة .

وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة[1]:

- ✓ كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها .
- ✓ عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته .
- ✓ توافر عدد كبير من مساعدي المدقق ، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة .

ولهذا النوع مزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي[2]:

**1/ مزايا التدقيق المستمر:**

- ✓ يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلا نظرا لوجود الوقت الكافي على مدارالسنة.
- ✓ كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في إنتظام العمل وإنجازه بسرعة ودقة وتقليل فرص.
- ✓ تمكن المدقق من الإنتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير .

تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة ، ويمكن من إكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل .

- ✓ إنتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق ، حيث يوزع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة التي يقوم بتدقيقها طوال السنة.

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2001 ، ص194 .
[2] حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الجزء الاول ، ط 1 ، دار الثقافة للنشر ، الاردن ، 2009 ، ص51 .

**2/ عيوب التدقيق المستمر:**

- ✓ هناك إحتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق تدقيقها.
- ✓ عرقلة أعمال المؤسسة أثناء القيام بأعمال التدقيق .
- ✓ ترهق المدقق ومساعديه نظرا لإمتدادها لوقت طويل وإحتمال دخول المدقق في الروتين .
- ✓ التردد الكثير للمدقق على المؤسسة قد ينتج عنه صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج في حالة إكتشافه للخطأ.

**ثانيا : تدقيق نهائي[1].**

يتميز بكونه يتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة . ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي:

- ✓ تخفيض إحتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها ، حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها .
- ✓ عدم حدوث إرتباك في العمل داخل المؤسسة ، لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الإنتهاء من عملية الإقفال .
- ✓ تضعف من إحتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الإختبارات لمحدودية الوقت.

إلا أنه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط:

- ✓ قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق.

[1] محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص50 .

- ✓ القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الإهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم أن الأخطاء لن تكتشف إلا في نهاية السنة المالية ، وبالتالي لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدأ في عملية التدقيق .
- ✓ إكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء لأن توقيت إكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها .
- ✓ قد يؤدي إلى إرتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب التدقيق ، خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات التي يدقق حساباتها واحدة أو متقاربة.

## الفرع الثالث: من حيث نطاق عملية التدقيق.

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

### أولا : تدقيق كامل[1].

هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله ، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة ، ولكن يشترط في تقريرالمدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون إستثناء ، وتكون للمدقق حرية إختيار المفردات التي يخضعها لإختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات.

[1] طواهر محمد التهامي ،صديقي مسعود،مرجع سابق،ص ص16-17.

**ثانيا : تدقيق جزئي**[1].

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين ، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة ، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة ، أو فحص حسابات المخازن ، أو التأكد من جرد المخزون.

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل . ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء .

**الفرعالرابع : من حيث القائم بعملية التدقيق.**

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين:

**أولا : تدقيق داخلي.**

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة ، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالإستقلالية في التصرف ، وتخول للتدقيق الداخل ي مهام التقييم والتطابق والتحقق ، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة[2].

عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على أنه " عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة . هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى."

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص ص22،23.
[2] HAMINI Allel , L'audit comptable et financier , BERTI édition , Alger , 2002, P 07

الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية ، أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية ، التنظيمات فعالة ، الهياكل واضحة ومناسبة[1].

**ثانيا : التدقيقالخارجي.**

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية المساهمون ، المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب ، وهيئات أخرى[2].

كربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ، يمكن القول أنه بوجود التد قيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها ، كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال التدقيق الداخلي [3].

بغية الوقوف على ماسبق يمكن تحديد أهداف المراجعة المحاسبية الخارجية في النقاط التالية[4]:

1. كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل.
2. كل عملية تم تسجيلها لا بد ان تكون :

- حقيقية.
- صحيحة التقييم.

[1] محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005 ،ص15 .
[2] طواهر محمد التهامي ،صديقي مسعود ،مرجع سبق ذكره، ص 30.
[3] Jacques RENARD , Théorie et pratique de l'audit interne , édition d'organisation , paris , 1987 , p69.
[4] BETOHOUX.R et KREMPER.F et POISSON.M , L'Audit dans le secteur public,centre de d'éditions tchniques,Paris 1986,P146.

- صحيحة التسجيل.
- مسجلة في وقت وقوعها.
- صحيحة التمركز.

## المطلب الثاني :فروض التدقيق.

الفروض هي عبارة عن معتقدات مسبقة ، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة و مبسطة . وفي إطار حل مشكلة التدقيق ، هي الأخرى يجب أن تتوفر عل ى مجموعة من الإفتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها ، و هي كالآتي [1]:

- قابلية البيانات المالية للفحص .
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق و الإدارة .
- خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية.
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ، يلغي إحتمال حدوث الأخطاء .
- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، يؤدي إلى سلامة تمثيل ا لقوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل ، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك .
- عند فحص البيانات المالية لغرض إبداء الرأي الفني المحايد ، فإن الم دقق عليه أن يتصرف ويعمل كمدقق فقط .
- القوانين المهنية تفرض على المدقق إلتزامات مهنية عليه أن يلتزم بها .

[1] عبد الفتاح الصحن،وآخرون ،اسس المراجعة (الاسس العلمية والعملية)،الدار الجامعية ،مصر،2004،ص ص 25،26.

**فيما يلي شرح مختصر لفرضيات التدقيق:**

**الفرع الأول : قابلية البيانات للفحص.**

يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية ، فعملية ال تدقيق قائمة على هذه الفرضية ، ذلك أنه يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الإطلاع على البيانات المالية . وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية.

فهذه المعايير تتمثل في[1]:

**الملاءمة** :يعني ضرورة ملاءمة المعلومات المحاسبية لإحتياجات المستخدمين المحتملين ، وإرتباطه ا بالأحداث التي تعبر عنها.

**القابلية للفحص** :معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها ، فإنهما لا بد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

**البعد عن التحيز** :بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة و موضوعية.

**القابلة للقياس الكمي** :هي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

**الفرع الثاني :عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة.**

يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق من جهة و إدارة الوحدة الإقتصادية من جهة أخرى ، وهو ما يعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق بسرعة و بسهولة[2].

[1] عبد الفتاح الصحن ،محمد الصبيان مرجع ،سبق ذكره ،ص 13.
[2]طواهر محمد التهامي ،صديقي مسعود ،مرجع سبق ذكره، ص 13.

**الفرع الثالث :خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية.**

في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق إكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية ، وبالتالي على المدقق أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال إختبارات أخرى موسعة.

**الفرع الرابع: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي إحتمال حدوث أخطاء.**

يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية و بالتالي إمكانية الإعتماد على التدقيق الإختباري بدلا من الشامل.

**الفرع الخامس : التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي لقوائم مالية سليمة.**

أي أن إسترشاد المدقق في عمله بالمبادئ المحاسبية سيعزز التأكد من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال ، وفي حالة غياب أو قصور هذه المبادئ ، فإن الأحكام التي سيصدرها المدقق ستكون شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.

**الفرع السادس : العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل.**

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة ، وهو فرض إستمرار المشروع وهذا يعني أنه إذا اتضح للمدقق أن الإدارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية ، فإن ه يفترض إستمرار الوضع كذلك في المستقبل . وإذا اتضح للمدقق عكس ذلك ، أي ميول الإدارة إلى التلاعبات أو ملاحظته لضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية ، وجب عليه الحرص وأخذ ذلك بعين الإعتبار مستقبلا[1].

[1] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبيان، وآخرون، مرجع سبق ذكره ،ص 30.

**الفرع السابع : مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط.**

في حالة الطلب من مراقب الحسابات إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية ، ف إن عليه أن يلتزم بذلك في إطار المهمة الموكلة له ، رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى.

**الفرع الثامن: القوانين المهنية تفرض على المدقق إلتزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.**

يتطرق هذا الفرض إلى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الإلتزام بها إتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات.

**المطلب الثالث : معايير التدقيق المتعارف عليها.**

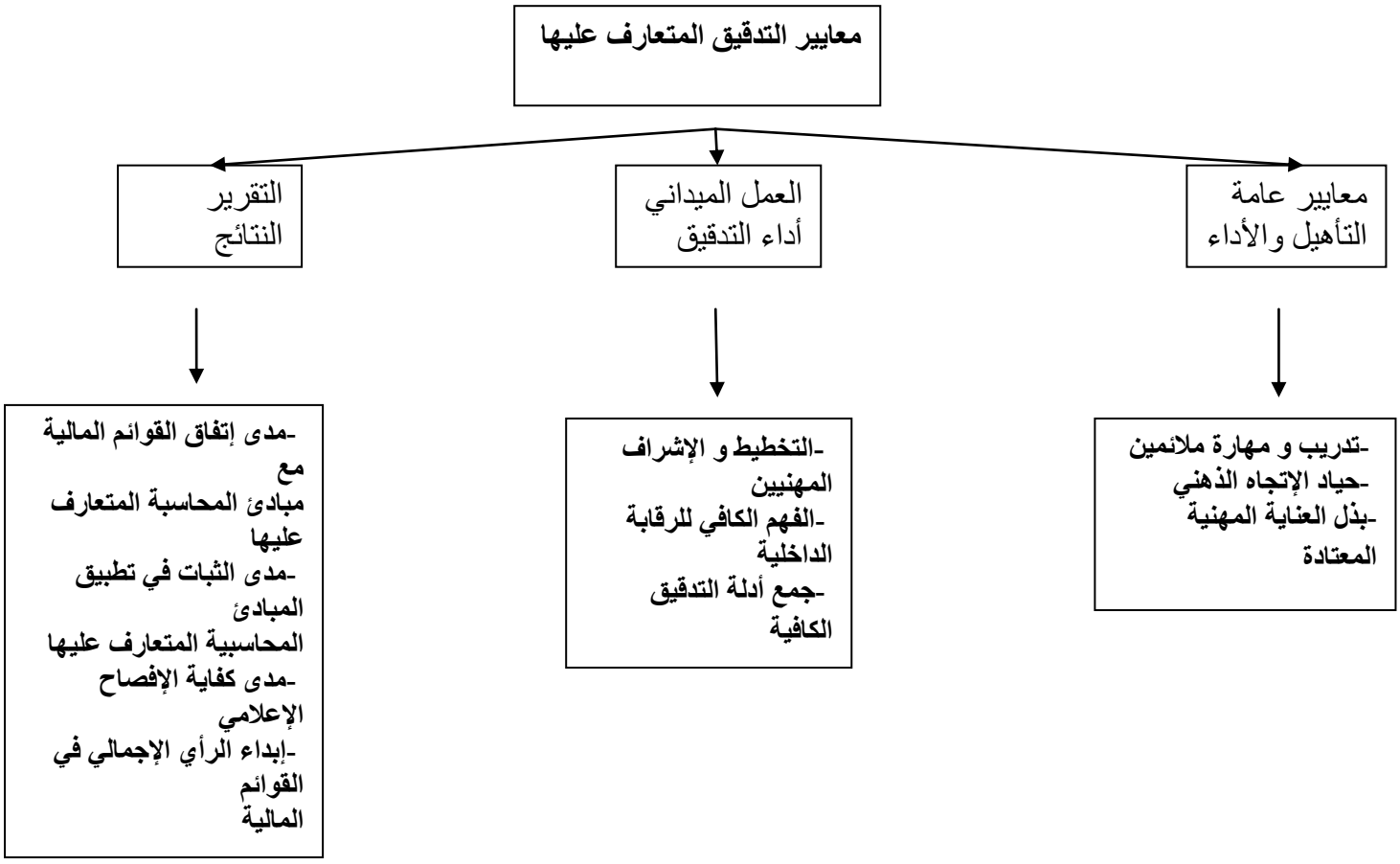
من أهم ما يميز تدقيق الحسابات كمهنة أنها تؤدى بمعرفة شخص مؤهل ، مدرب ، مستقل ومحايد ، ومسؤول مهنيا ، والسبيل إلى ضمان ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها.

هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان إلتزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة ، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والإستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة[1].

كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة و إن جاءت موجزة ، حيث تم في إجتماع المعهد في سبتمبر سنة 1948 إقرار تسعة معايير ، وفي نوفمبر سنة 1949 تم إقرار المعيار العاشر والأخير وهو الرابع ضمن معايير إعداد التقرير، وصدرت في كتيب للمعهد سنة1954[2] .

[1] عبد الوهاب نصر علي خدمات مراقب الحسابات لسوق المال الدار الجامعية الاسكندرية ،ص 41.
[2] محمود السيد ناغي ،المراجعة (اطار النظرية و الممارسة)، الجزء الثاني ،مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة ،مصر، 1992، ص37.

تنقسم المعايير العشرة المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات ، معايير متعلقة بالشخص المدقق (عامة)، معايير متعلقة بالعمل الميداني ، ومعايير إعداد التقرير، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:**الشكل رقم ( 01):أنواع معايير التدقيق**




**المصدر** :أرينز ألفين ، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي ، احمد حامد حجاج ، دار المريخ ، 2005 ، السعودية ، ص4 .

## الفرع الأول : المعايير العامة أو الشخصية.

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات ، ويمكن حصرها في الآتي:

- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملي
- أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والإستقلال .
- أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير.

### أولا :التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية [1]:

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق.

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية . إضافة إلى ذلك يجب أن يستمرالمدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، وان يكون قد انهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية او لديه 10 سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

### ثانيا :الإستقلال.

تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير وإستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق.

[1] طواهر محمد التهامي ،صديقي مسعود ،مرجع سبق ذكره، ص ص 19، 20.

تتمثل الإستقلالية في نزاهة وإستقامة ونضج المدقق ، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة . كما عليه بإعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات ، أن يكون مستقلا فعلا ، أي يتمتع بكامل الحرية إتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة ، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل [1].

فيما يخص محافظ الحسابات ، فقد أوصى المشرع الجزائري على مجموعة من النقاط التي تحفظ له إستقلاليته.

فلا يجوز أن يكون محافظ حسابات شركة معينة أحد[2]:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بمسؤولي المؤسسة وأزواجهم .
- الأشخاص وأزواجهم ممن يتقاضون أجرة أو مرتبا أو تعويضات بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ حسابات .
- الأشخاص القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة أو أزواجهم من مؤسسات أخرى تملك عشر(10/1) رأس مال الشركة محل التدقيق.

كما يمنع محافظ الحسابات مما يلي[3]:

- ✓ القيام بمراقبة حسابات شركات يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة
- ✓ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- ✓ قبول مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة .
- ✓ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها

[1] محمد بوتين ،مرجع سبق ذكره ،ص 38.
[2] المادة 715 مكرر06 القانون التجاري الجزائري المرسوم التشريعي 93-08 الجريدة الرسمية الصادرة في 25افريل 1993.
[3] المواد من 65الى 70،القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،الجريدة الرسمية الجزائرية العدد42، الموافق ل 11جويلية 2010،ص 11.

- ✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- ✓ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات من إنتهاء عهدته .
- ✓ زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري ، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو إمتيازات أخرى ، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال 3 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- ✓ يمنع من القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة .
- ✓ يمنع السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن إختصاصاته القانونية .
- ✓ يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو إمتيازات أخرى وكذا إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

**ثالثا :العناية المهنية.**

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة إلتزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق ، كم أنه مطالب بتحسين جودة خدماته ، وأن يعطي الإهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق . فتوفر عنصري الكفاءة والإستقلال غير كافي ، وبالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني.

تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يتفهم جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به ، ولماذا يقوم به ، وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل ، فإنه يقع على مسؤوليته البحث عن الإ ستشارة المناسبة .كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها ،

وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة ، لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون إهتمام وبشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها ، وتقتضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق فيالقيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع ، ويفرض هذا الإجتهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة وإهتمام ، وأن تكون الخدمة كاملة[1].

**الفرع الثاني : معايير العمل الميداني.**

إن توفر الكفاءة والإستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات ، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني.

تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنوطة به ، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على إختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي:

- ✓ التخطيط السليم لعملية التدقيق.
- ✓ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ كفاية وملاءمة أدلة الإثبات.

**أولا :التخطيط السليم لعملية التدقيق :**

يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق ، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص

[1] محمد الفيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص 39.

سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها ، مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل.

من ناحية أخرى ، فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم بإعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية التدقيق.

تحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي[1]:

- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة ، من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج ، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للإنتهاء منها .
- يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال إشتماله على المفردات الم راد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته.
- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق ، من خلال إحتوائه على ما يجب القيام به ، والفترة الزمنية اللازمة لذلك ، وتوقيت البدء في عملية التدقيق والإنتهاء منها ، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات.
- تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني ، إنطلاقا من تحديد مهام كل مدقق ، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

**ثانيا : معيارتقييم نظام الرقابة الداخلية.**

المغزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق ، فضعف أو قوة نظام الرقابة

[1] صلاح ربيعة ، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص 48.

الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق (حجم العينة)، فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الإعتماد عليها ، كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمرا مستحيلا في المؤسسات الكبيرة . وبالمقابل فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيصعب من مهمة المدقق كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة ، ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد.

يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية[1]:

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية .
- إستخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية .
- إعداد قوائم إستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية .

**بعد الدراسة السابقة ، يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:**

- نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية.
- التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق .

**يترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية:**

- توسيع إجراءات التدقيق.
- إختصار إجراءات التدقيق.
- الإعتماد على أعمال المدققين الآخرين.

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، الطبعة الثانية ، دار صفاء للنشر، عمان ، 2005 ، ص ص27،28.

**حتى يتمكن المدقق من الوصول إلى حكم موضوعي ، يجب أن يراعي ما يلي :**

- إفتراض وجود نظام رقابة داخلية جيد ، ويضع المدقق برنامجا مبدئيا ، والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة ، ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها.
- في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة ، فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المدققين والمساعدين .
- تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالتدقيق ، حتى يتوصلوا إلى تقارب ما بين أحكامهم.

**ثالثا :جمع أدلة التدقيق الكافية.**

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على أن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساسا سليما يستند إليه في إبدائه لرأيه حول القوائم المالية ، شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية التحقق . فالقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم.

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور ، كالملاحظة المادية ، العمليات الحسابية ، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث ، المستندات ، إقرارات رجال الإدارة ، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة.

وعلى المدقق أن يقيم جودة ونوعية (صلاحية) هذه الأدلة شأنها شأ ن كميتها ، فكلاهما يساعد على الإقتناع بالدليل[1].

[1] وليم توماس ، امرسون هنكي ، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 1997 ، ص100 .

فكفاية الأدلة تعني أن تكون على قدر عال من التمثيل للعينة المستخدمة ، ما يفرض كبر حجم العينة نسبيا حتى تنعكس العينة على أكبر قدر من المعلومات المحاسبية . أما فيما يخص جودة الأدلة ، فذلك يعني أن تتمتع بالموضوعية وخلوها من التحيز الشخصي ، بالإضافة إلى قابليتها للقياس الكمي.

## الفرع الثالث : معايير إعداد التقرير.

تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي ، يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات . غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار، وتنقسم إلى أربعة معايير:

- مدى إتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية .
- كفاية الإفصاح المحاسبي وملاءمته .
- إبداء الرأي في القوائم المالية .

**أولا :مدى إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.**

يعني المعيار الأول من معايير التقرير، أن يتضمن توضيحا من المدقق حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

**ثانيا :مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.**

يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى إستمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى ، إستنادا إلى إطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير . والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إجراء

المقارنات بين القوائم المالية على إختلاف الدورات . كما يتوجب على المدقق توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وإنعكاساتها على القوائم المالية.

**ثالثا :الإفصاح الكافي.**

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها ، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى إتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها.

المقصود بكفاية الإفصاح هنا ، أن يرتكز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفصيلات غير المجدية.

**رابعا :إبداء الرأي.**

يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة . أما في حالة إمتناع المدقق عن إبداء رأيه ، فيتوجب عليه إنطلاقا من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الإمتناع . وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها إسم المدقق بالقوائم المالية ، أي عند موافقة المدقق على إستخدام إسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم ، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها[1].

وسنتطرق بالتفصيل لإبداء رأي المدقق في المبحث الثالث ، في إطار تقرير مدقق الحسابات.

[1] وليام توماس، امرسون هنكي ،مرجع سبق ذكره،ص 57.

## المبحث الثالث : مسار تنفيذ عملية التدقيق

### المطلب الأول :ماهية محافظة الحسابات في الجزائر(المدقق الخارجي):

**أولا :مفهوم محافظ الحسابات**

هناك العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات سنذكر البعض منها:

**1/ التعريف الأول** :يعرف حسب المادة 22 من القانون رقم10 -01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي " :يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به " [1].

**2/ التعريف الثاني"** :هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها ."[2]

**3/ التعريف الثالث** :يعرف حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه " الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساب تها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها" [3].

إن التعاريف السابقة أعطتنا صورة واضحة عن محافظ الحسابات ويمكن استخلاص أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق

[1] المادة 22من القانون التجاري، 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ص 11.

[2] Société Nationale de la Comptabilité, guide d'audit et de commissariat aux comptes, D.R.H.1989.P 1102.

[3] المادة 715 مكرر4 من القانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير."

## المطلب الثاني : أهم قواعد عمل محافظ الحسابات

لممارسة مهنة مراقبة الحسابات على الشخص القائم بها الإلتزام بمجموعة من القواعد نذكر منها:

**1/ الاستقلالية والموضوعية** :حتى يتسنى للمدقق إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ المراقبة أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم [1].

**2/ العناية المهنية** :تنص المادة 49 من القانون رقم91 -08 *على أن يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج* أي على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بمراجعة حسابات الشركة وإعداده للتقرير كالتخطيط للمراجعة والإشراف على مساعديه، والتأكد من الأدلة والبراهين المتحصل عليها، إعداده لأوراق عمل المراجعة، تقييمه للقوائم المالية، وإبداء رأيه الفني المحايد، مع التزام مقاييس الفحص والواجبات المهنية [2].

**3/ الكفاءة المهنية** :لكي يزاول محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه عليه أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملي واكتساب معارف مختلفة منها :

- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة.

[1] القانون رقم 96-136، المؤرخ في افريل 1996، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد24، ص09.

[2] القانون رقم 91-08 ،المؤرخ في 27 افريل 1991 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد20 ،ص08.

- معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة فهما جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية والتنظيم العام ومحيطها[1].
- معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تاثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية.

## المطلب الثالث : مسار تنفيذ التدقيق المحاسبي

تسير عملية التدقيق وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها ، وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المسلك العام لعملية التدقيق وفق أربع خطوات تشمل:

- قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- جمع أدلة الإثبات .
- إعداد التقرير.

### الفرع الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق.

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق ، لا بد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبوله المهمة ، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر ، كتوفر الوقت المناسب. لتخطيط عملية التدقيق ، أي معرفته بالمهمة قبل وقت كاف ، ما يتيح أيضا للمدقق فرصة تفادي

[1] محمد سمير الصبان، علي عبد الوهاب نصرمرجع سبق ذكره ، ص50.

التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة والإستقامة ، وحتى يتفادى هذا لا بد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع.

**أولا: الخطوات التمهيدية :**

هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ اجراءات التدقيق ، والمتمثلة فيما يلي [1]:

- التحقق من صحة تعيينه :والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق .
- الإتصال بالمدقق السابق : وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني ، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو إستقالته ، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه .
- التأكد من نطاق عملية التدقيق.
- إتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق :إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم ، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة ، نشاطاتها ووحداتها ، وعليه أن يغتنم الفرصة والإستفادة من زيارة العمل هذه ، فقد يتعذر عليه تكرارها[2] .
- فحص وتقييم النظام المحاسبي :يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة ، وفق مجموعة من العناصر أهمها[3]:

1. المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي.
2. كيفية القيد والترحيل.

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العملي،مرجع سبق ذكره،ص139.
[2] محمد بوتين ،مرجع سبق ذكره ،ص69.
[3] Robert Obert,Révision et certification des comptes,Dunod, Paris,1995,p40.

3. دقة السجلات وكفايتها .

4. إستخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة .

5. طرق الإهتلاك المنتهجة .

6. طريقة تقييم المخزونات .

7. العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت.

- الإطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة.
- فحص التنظيم الإداري : حيث يتعرف المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين ، فعليه طلب كشف بأسماء الموظفين والمسؤولين بالمؤسسة ، ومدى الإختصاص لكل .منهم ، وصورة من توقيعاتهم ، وتوزيع السلطات والمسؤوليات بالمؤسسة .
- النظام الضريبي : رغم أن الناحية الضريبية ليست إلتزاما مباشرا للمدقق ، إلا أنه يتعين عليه الإطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق ، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة ، وعليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة ، وإذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الإلتزام الضريبي.

**ثانيا :مخطط التدقيق.**

عقب إنتهائه من كافة الخطوات التمهيدية ، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق . وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم ، ومن بين ما يتضمنه مايلي[1]

- الأهداف الواجب تحقيقها .
- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف .

[1] خالد راغب الخطيب ،خليل محمود الرفاعي،مرجع سبق ذكره،ص143.

- تحديد الوقت التقديري اللازم للإنتهاء من كل خطوة وإجراء .
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء .
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة وإجراء نفذ.
- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

**ثالثا :الإشراف على مهمة التدقيق.**

معنى الإشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه ، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم. بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها ، بإعتباره المسؤول والمعني الأول بعملية التدقيق.

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي [1]:

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق .
- حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة .
- إزالة ما قد ينشأ من إختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق .
- ترتيب المهام حسب الأولويات .
- فحص العمل المنتهي ، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الإ ستغلال.
- الأمثل للطاقات .
- حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة.
- حرصه على إحترام عاملي الوقت والتكلفة ، من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي .

[1] زاهر عاطف سواد ، مراجعة الحسابات و التدقيق ، الطبعة الاولى ، دار الراية للنشر ، الأردن ،2009،ص79.

- تماطلهم في أداء مهامهم .
- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي) الترقية (على المساعدين بغرض الإستفادة من كل مؤهلاتهم.

**رابعا :أوراق العمل.**

أوراق التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق ، من الإجراءات المتبعة ، المعلومات التي تم الحصول عليها ، الإلتزام بالسياسات ، ونتيجة عملية التدقيق.

الهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص ، وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه.

تسمح أوراق العمل للمدقق بتنظيم نشاطاته ، وكذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي . ويمكن التمييز بين أوراق التدقيق وفق نقطتين هما :

- الملف الدائم.
- الملف الجاري "ملف الدورة الحالية".

سنتطرق للنوعين من الملفات ضمن مسار عملية التدقيق الأول فالأول مع مراعاة ترتيب الإجراءات.

**الملف الدائم :**

يشمل الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للإستعمال في الدورات اللاحقة[1] ، كما أن محتويات هذا الملف تختلف من مؤسسة إلى أخرى ومن مكتب تدقيق لآخر وعموما يمكن أن يشتمل هذا الملف على[2]:

[1] محمد بوتين ،مرجع سبق ذكره، ص40.
[2] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ،ص ص128-130.

- عموميات .
- وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية .
- الحسابات السنوية والتقارير .
- التحاليل الدائمة للحسابات .
- كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والإجتماعي .
- كل ما يتعلق بالجانب القانوني.

**الفرع الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية.**

تعددت واختلفت التعاريف التي تخص نظام الرقابة الداخلية بإختلاف الجهات الصادرة عنها ولو أنها كانت تصب في نفس المضمون.

فكان تعريف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين" نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة ، لتحقيق الهدف المتعلق بتأ مين الحماية للأصول وكذا نوعية المعلومة ، ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة" [1].

في حين عرفته المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية بأنه " نظام مشكل من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يليه ، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من:

- حماية الأصول .
- صدق وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها .
- التسيير المنظم وبنجاعة لعمليات المؤسسة .

[1] Reda KHELASSI ,L'audit interne-audit opérationnel,HOUMA,Alger, 2005,p71.

- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة [1] .

بإعتباره الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة ، فلا بد على المدقق أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام ، كون عملية الفحص التي يقوم بها تقتصر على مجموعة من العينات باعتبار إستحالة تدقيقه لكل الحسابات ، ويحدد نطاق هذه العينات وفقا لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية . كما أنه يعتمد عليه كونه من غير الممكن للمدقق إثبات أن التسجيلات المحاسبية وكذا المستندات تعكس كل العمليات التي قامت بها المؤسسة.

في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية ، يلتزم المدقق بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي[2] :

- جمع الإجراءات .
- إختبارات التطابق .
- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية .
- إختبارات الإستمرارية .
- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلي.

## الفرع الثالث :أدلة الإثبات والملف الجاري.

### اولا : أدلة الإثبات.

- رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه ، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الإعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب

[1] Alian MIKOL, Les audit financiers-Comprendre les du contrôle légal, édition d'organisation, paris ,1999, p 141.
[2] J,E, Combes et M. CLabrousse publi, Audit financier et contrôle de gestion, Union éditions, 1997, p 17.

موضوعية ، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر.

فالأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الإعتقاد ، ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع.

بغرض وضع الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، وفي إطار سعيه إلى تأكيد محتوى تقريره النهائي ، فإن المدقق مطالب بجمع مجموعة من الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة في آن واحد.

**أنواع أدلة الإثبات:**

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمدقق إستخدام أهمها، والتي يمكن حصرها فيما يلي[1]:

- المستندات .
- الفحص المادي .
- المصادقات .
- الفحص التحليلي .
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية .
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية .
- الإستفسارات من العميل.

[1] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص132.

**ثانيا : الملف الجاري[1].**

يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية ، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق . ويمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية :

1. برنامج تفصيلي لعملية التدقيق.
2. الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها .
3. التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق.
4. الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك،الوسائل المستعملة في التقييم.
5. الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة .
6. كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك ، العملاء، والموردون .
7. المشاكل التي صادفت المدقق أثناء أداء مهمته[2].

**الفرع الرابع: تقرير مدقق الحسابات.**

يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق كالمستثمرين والمقرضين ورجال الإقتصاد وإدارة المؤسسة وغيرهم ، لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه في إتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية[3].

يكون التقرير عادة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق ، أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية ، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص ، أو إلى

[1] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ،ص130.
[2] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره،ص40.
[3] خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسلبات ،مرجع سبق ذكره ،ص316.

المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال ، وهكذا نجد أن التوجه يختلف بإختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق ، لأن التعيين يختلف أيضا حسب الشكل .

يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الإتصال ، والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال .

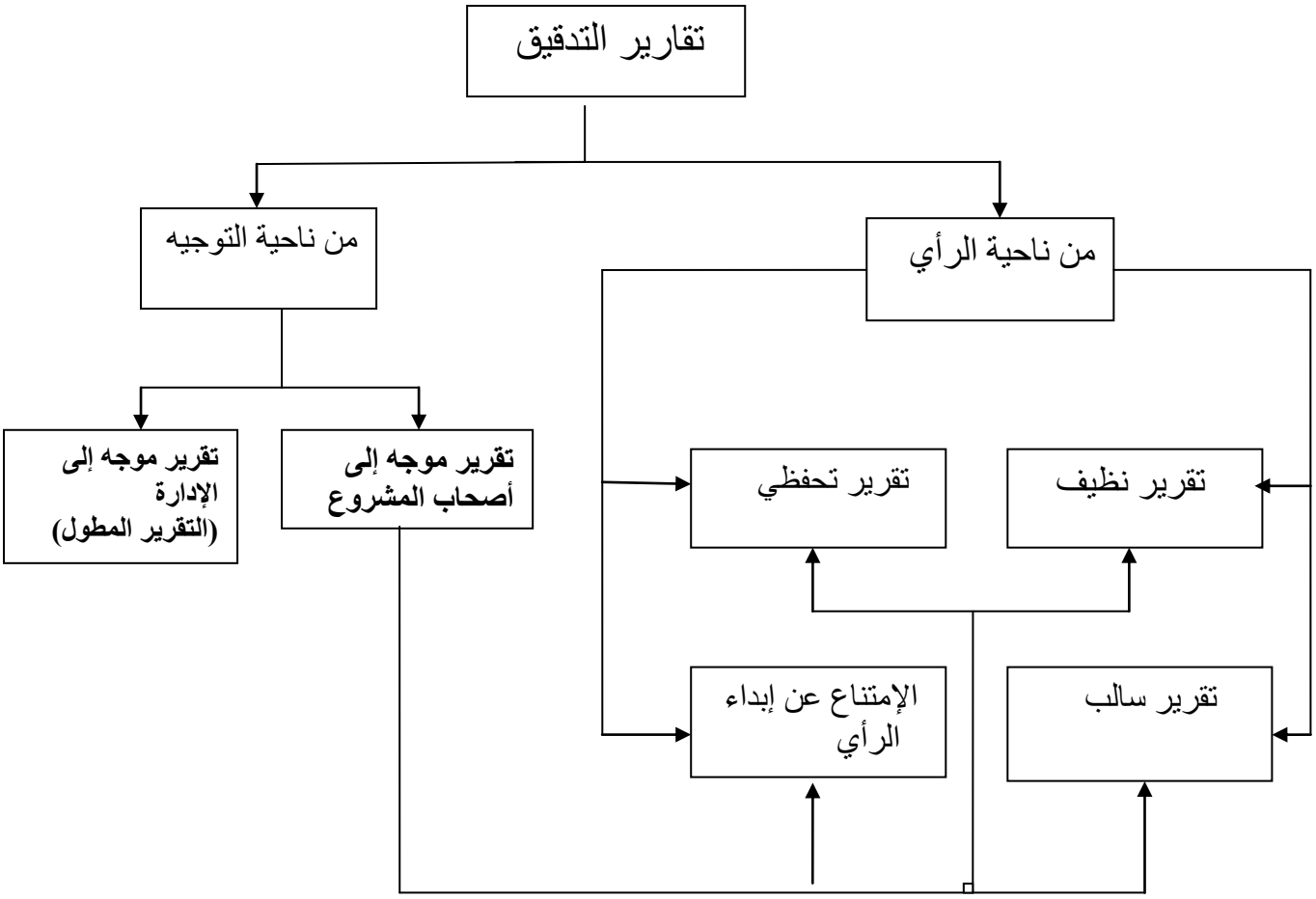
بالإضافة إلى هذا وكما سبق وأن قلنا في إطار معايير إعداد التقرير، فإنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الإعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية ، الإلتزام والثبات في تطبيقها ، بالإضافة إلى تأكيده على إحتواء القوائم المالية على كافةالمعلومات الجوهرية من عدمه [1].

يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها بإختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية ، وعموما يمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير:

1. تقرير نظيف.
2. تقرير تحفظي .
3. تقرير سالب .
4. الإمتناع عن إبداء الرأي .

[1] عبد الفتاح الصحن ،احمد عيبد و اخرون ، مرجع سبق ذكره،ص316.

**الشكل رقم(02) :أنواع تقارير التدقيق**




**المصدر** : محمود قاسم تنتوش ، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، دار الجيل ، بيروت، 1998 ،ص47 .

**1- التقرير النظيف.**

يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي[1] :

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما .
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي .
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.
- حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

**2- التقرير التحفظي.**

يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه ، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل إعتراضاته أو إنتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها[2] .

**3- التقرير السلبي.**

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها[3] .

**4- الإمتناع عن إبداء الرأي[4].**

يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق ، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي :

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة ، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الإتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة ؛
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية ، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة .

---

[1] يوسف محمود جربوع ،مرجع سبق ذكره،ص260.
[2] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي ،مرجع سبق ذكر ه ،ص106.
[3] يوسف محمود جربوع ،مرجع سبق ذكره،ص264.
[4] د/هادي التميمي ، مرجع سبق ذكره،ص ص175-176.

**خلاصة:**

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات ، فتطور التدقيق المحاسبي كان نتاجا لتطور الواقع الإقتصادي عقب الثورة الصناعية و التغيرات التي مست الشركات جراء الإنفصال التام بين الملاك و الإدارة ، الأمر الذي حتم ضرورة الإستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي ، إنتقل مضمونه من اكتشاف الغش ومنع الأخطاء الى إبداء الرأي حول مدى إحترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة و للوضعية المالية أو نتائج المؤسسة .

هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة المدقق وتسمح باختصار عاملي الوقت و الجهد وتهدف الى تحصيل أكبر فعالية ، من تخطيط لعملية التدقيق ، تقييم نظام رقابتها ،و البحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

فالتدقيق المحاسبي له دور إجابي في اتخاذ القرارات وفي عملية التسيير الجيد للشركات وضمان حماية أصحاب المصالح والمساهمين مما يساهم في تجسيد و تفعيل الحوكمة وهذا ما سوف نتطرق إليه في الفصل الثاني بالتفصيل.

**تمهيد:**

أمام لنمو الهائل و السريع للمحيط الذي أفرزته متطلبات العولمة و انفتاح السوق ،وجدت المؤسسات نفسها في محيط تنافسي لا يقبل التنازلات . لذلك كشفت الانهيارات المالية للعديد من الشركاتوجود قصور الإفصاح في التقارير المالية ، ووجود تدني في جودة تقرير المدقق ، وعدم وجود اتساق بين القوانين التجارية و بين المتغيرات الدولية ، وعدم وجود توازن في حقوق أصحاب المصالح المتعارضة، وغير ذلك من المظاهر السلبية التي أثرت على الممارسات الإدارية لهذه الشركات.

ولإعادة الثقة في البيانات المالية وطمأنة أصحاب المصالح المتعارضة ودعم ترشيد القرار الإداري تعددت طرق وتقنيات التسيير ، حيث هدفت كلها إلتنمية و ترقية التصرفات والأفعال لتحسين النتائج في المؤسسات ، ولذا كان لمفهوم حوكمة الشركات الدور في التأكيد على الإلتزام بالسياسات و الإجراءات الرقابية و استقرار الأسواق ، ارتأينا في هذا الفصل الإحاطة بطبيعة حوكمة الشركات كما يلي :

**المبحث الأول:** ماهية حوكمة الشركات و سندرج من خلاله نشأة مفهوم حوكمة الشركات ومفهومها ، أهميتها ثم أهدافها.

**المبحث الثاني:** الإطار العام للحوكمة و سنبرز من خلاله مبادئ الحوكمة ،وأسسها و الأطراف المؤثرة فيها، وأخيرا تجربة حوكمة الشركات في بعض الدول.

**المبحث الثالث:** سنوضح من خلاله التدقيق المحاسبي وعلاقته بحوكمة الشركات.

## المبحث الأول:مدخل عام حول حوكمة الشركات:

حوكمة الشركات مفهوم حديث الظهور على الساحة الاقتصادية مثله مثل مفاهيم أخرى كالخصخصة PRIVATIZATION و العولمة GLOBALIZATION فهي حديثة العهد على اقتصاديات الدول النامية و مؤسساتها ووحداتها الاقتصادية ،تسعى حوكمة الشركات إلى تنظيم وإعادة هيكلة إدارة المؤسسات،ونظمها الرقابية والمحاسبية ،لضمان أكثر مرد ودية واقل خسائر قد تصادف الشركة ،بالإضافة إلى تحسين سمعتها بين أوساط الشركات الأخرى والمؤسسات التمويلية المتخصصة مثل: البنوك و أسواق المال .

### المطلب الأول: نشأة الحوكمة [1]:

إذا بحثنا في الأدبيات الاقتصادية لحوكمة الشركات نجد أنه في عام 1932 كل من BERLE و MEANS كانا من أوائل من تناول فصل الملكية عن الإدارة و التي تجئ آليات حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري و مالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي من الممكن أن تضر بالشركة و بالصناعة ككل ، وكما تطرق كل من MEKLINGوJensen ،في عام 1976. إلى مشكلة الوكالة ، حيث أشار إلى حتمية حدوث صراع بالشركة عندما يكون هناك فصل بين الملكية والإدارة و في هذا السياق يؤكد MITCHELL في عام 1996.و MONKS و MINOW. في عام 2001 ، عن إمكانية حل مشكلة الوكالة من خلال تطبيق جيد للآليات حوكمة الشركات .

وفي عام 2002 ، اقترحت مؤسسة التمويل الدولية INDITUTE OF INTERNATIONAL FINANCE (IIF ) أن يتم إصدار بنود تشريعية لحوكمة الشركات و يمكن من أن يتم تضمينها بكل من قوانين أسواق المال و الشركات[2] .

وفي نفس السياق ولتفعيل أكثر تماسكا فيما يتعلق بمعايير الإفصاح و المحاسبة فقد أعلنت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OECD في نوفمبر 2002 ، أنه جاري تحديث حوكمة الشركات التي أصدرتها تماشيا مع حركة أسواق المال على مستوى العالم .

وقد نشأت عدة عوامل ارتبطت بالمناخ الاقتصادي العالمي والمحلي أسهمت في خروج حوكمة المنظمات إلى العلن منها:

---

[1] نرمين ابوالعطا،حوكمة الشركات سبيل التقدم،ورقة عمل،وزارة التجارةالخارجيةالمصرية،2005 ، (انظرWWW.CPIE-EGYPT.ORG)

[2] بلال السكارن،اخلاقيات العمل دار المسيرة ،الطبعة الاولى ،عمان ،2009،ص 319.

1 . انفجار الأزمات المالية العالمية و التي يمكن وصفها بأنها كانت أزمة ثقة في المؤسسات و التشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين المنشآت الأعمال و الحكومة،وقد كانت المشاكل العديدة التي برزت إلى المقدمة في أثناء الأزمة تتضمن عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين و الأقارب و الأصدقاء بين منشآت الأعمال والحكومة و حصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل في الوقت نفسه الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذه الأمور و إخفاء هذه الديون من خلال طرق و نظم محاسبية مبتكرة.

2 . مع تصاعد قضايا الفساد الشهيرة في كبرى الشركات الأمريكية مثل :"انرون" وغيرها بدأ الحديث عن حوكمة الشركات ،حيث أن القوائم المالية لهذه الشركات كانت لاتعبر عن الواقع الفعلي لها وذلك بالتواطؤ مع كبرى الشركات العالمية الخاصة بالمراجعة و المحاسبة وهو ما جعل منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية تصدر مجموعة معايير[1].

3 . زاد من حدة الدعوة إلى حوكمة الشركات ممارسات الشركات متعددة الجنسية في اقتصاديات العولمة ،حيث تقوم بالاستحواذ و الاندماج بين الشركات من اجل السيطرة على الأسواق العالمية ،فرغم وجود الآلاف من الشركات متعددة الجنسية فان هناك 100 شركة تسيطر على مقدرات التجارة الخارجية على مستوى العالم ،من خلال ممارساتها الاحتكارية .

4 . اكتسب المفهوم أهمية كبرى بالنسبة للديمقراطيات الناشئة في دول العالم الثالث نظرا إلى ضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة ،كما أن ضعف نوعية المعلومات تؤدي إلى منع الإشراف والرقابة وتعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة.

والخبراء الاقتصاديون يرون بأن الحوكمة هي مجرد إرشادات تطرح بشكل اختياري على الشركات الراغبة في تطبيقها وليس لها صفة الإلزام ولكن التطبيق يؤدي إلى إظهار الشركة بشكل أكثر شفافية ويزيد من مصداقيتها في أسواق المال.

## المطلب الثاني:تعريف حوكمة الشركات :

يشير مفهوم حوكمة الشركات إلى مجموعة من الأطر التنظيمية والإدارية و القانونية والمالية التي تنظم العلاقة بين الإدارة والملاك المستثمرين والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى STAKE HOLDERS ويتضمن هذا المفهوم الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة مع تحديد مسارات تحقيق تلك الأهداف ونظم الرقابة على الأداء .

[1] محمد حسن يوسف، محدادات الحوكمة ومعاييرها، ورقة عمل مقدمة الى بنك الاستثمار القومي، مصر ،2007، ص 04.

ونجد منظمة التمويل الدولية (IIF) تعرف حوكمة الشركات على أنها " هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات و التحكم في أعمالها ".

ومن بين التعارف الأخرى لهذا المفهوم نجد تعريف منظمة التعاون الاقتصادي OECD عام 1996 بأنها[1]:

" النظام الذي يوجه ويضبط أعمال الشركة ، حيث يصف و يوزع الحقوق و الواجبات بين مختلف الأطراف الفاعلة في الشركات مثل : مجلس الإدارة ،المساهمين وذوي العلاقة ،ويضع القواعد و الإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركة ،كما يضع الأهداف و الاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها و أسس المتابعة لتقييم ومراقبة الأداء.

ولا تعتبر حوكمة الشركات قانونا يجب الالتزام به، ولا ينجر عنه عقوبات على من خالف بنوده ،إنما هي تنظيم و بيان للسلوك الجيد في إدارة الشركات وفقا للمعايير و الأساليب العالمية التي تحقق توازنا بين مصالح الأطراف المختلفة ،لذلك فان هذه القواعد تم صياغتها بما يؤكد طبيعتها الإرشادية ،وبما يؤدي إلى سرح أحكامها شرحا تفصيليا من دون التقيد بأسلوب الصياغة التشريعية الذي يقوم على الاختصار وتناول الأحكام العامة و المجردة.

إذاْ فالحوكمة هي محاولة إيجاد تنمية لتطبيقات و الممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم و السندات و العاملين فيها و غيرهم من خلال تحرى تنفيذ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم من خلال استخدام الأدوات المالية و المحاسبية السليمة وفقا لمعايير الإفصاح و الشفافية الواجبة.

وبمعنى آخر : فان الحوكمة تعني النظام أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء كما تشمل مقومات المنظمة على المدى البعيد ، وتحديد المسؤول والمسؤولية وتحميل عواقب الأفعال الغير الصحيحة و المطالبة بتصحيحها[2].

وتركز حوكمة الشركات على العلاقات بين الموظفين و أعضاء مجلس الإدارة و المساهمين و أصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية ،و كيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة .

ومن التعاريف السابقة نستخلص أن مفهوم حوكمة الشركات يحتوي على مايلي:

الفصل بين الملكية والادارة و الرقابة على الأداء.

تحسين الكفاة الاقتصادية للشركات.

إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة ،ووسائل تحقيق تلك الاهداف ومتابعة الأداء.

عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمدريين التنفيذيين ،ومهام مجلس الادارة ومسؤوليات أعضائه.

[1] الاخضر عزي ،وغالم جلطي، الحكم الرشيد وخوصصة المؤسسات، مجلة الجندول، العدد27، مار س 2006.

[2] دهمش نعيم، اسحاق أبو زر عفاف ،تحسين وتطوير الحاكمية المؤسسية في البنوك ،مجلة البنوك في الاردن،العدد العاشر ، المجلد الثاني و العشرون ،ديسمبر 2003 ،ص 27.

تقييم أداء الادارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.

امكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين و المقرضين ،و الاضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات[1].

## المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات:

### أهمية حوكمة الشركات:

لقد تطرق العديد من الاقتصاديين و المحللين و الخبراء إلى أهمية ومدى تأثير مفهوم حوكمة الشركات في الكثير من النواحي الاقتصادية و القانونية و الاجتماعية الهادفة إلى صالح الأفراد و المؤسسات والمجتمعات ككل بما يعمل على سلامة الاقتصاديات و تحقيق التنمية الشاملة في كل من الدول المتقدمة و الناشئة على حد سواء .

فمنذ عام 1997 ومع انفجار الأزمة المالية الآسيوية ،أخذ العالم ينظر نظرة جديدة إلى حوكمة الشركات ، حيث كانت هناك أزمة ثقة بين المتعاملين في المؤسسات و التشريعات التي تنظم نشاط الأعمال و العلاقات فيما بين منشآت الأعمال و الحوكمة ،فحصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون القصيرة الأجل وذلك دون علم المساهمين، و إخفاء تلك الديون من خلال التلاعب المحاسبي وما إلى ذلك، كان النواة نقص الثقة بين الأطراف المتعاملين داخل المنظمة.

كما أن الإشراف والرقابة لا يتم بصفة سليمة نظرا لضعف نوعية المعلومات وعليه فالفساد وانعدام الثقة يؤدي بالضرورة إلى تبني مبادئ الحوكمة السليمة كإجراء إصلاحي وجذري للإدارة وترسيخ الشفافية والإفصاح في الحياة الاقتصادية .

فحوكمة الشركات ليست مجرد شئ أخلاقي جيد نقوم بعمله فقط وإنما تنتفع منه المنشات الأعمال لذلك

- **أهمية الحوكمة بالنسبة للمؤسسات [2]:**

✓ تساعد المؤسسات والاقتصاد بشكل عام على جذب الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل.

✓ تمكن من رفع الكفاءة الاقتصاجية للمؤسسة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري المؤسسة ومجلس الادارة والمساهمين.

✓ تعظيم القيمة السهمية للشركة وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية و خاصة في ظل استحداث أدوات و آليات مالية جديدة وحدوث اندماجات و استحواذ أو بيع لمستثمر رئيسي .

---

[1] Grégory Abate-Emmanuel Jaclot-Guillaume petit-perrin,Etude du gouver nement d'entreprise aux Unis, au Royaume Uni et en France, Ecole des Mines de paris , juin2000,page03.

[2] عماد محمد أبو عجيلة ،علام حميدان ، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الارباح –دليل من الاردن ، الأزمة المالية والإقتصادية الدولية ،بحوث الملتقى الدولي المنعقد بجامعة فر حات عباس ،سطيف ،الجزائر ، أكتوبر 2009، منشورات إم ف أم،ص 728.

- ✓ توفير مصادر تمويل محلية أو عالمية للشركات سواء من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال و خاصة في ظل تزايد سرعة حركة انتقال التدفقات الرأسمالية .
- ✓ كما تسعى حوكمة الشركات إلى خلق جو من الطمأنينة في نفوس المستثمرين الذين يضمن لهم عائدا من استثماراتهم و الذي يساعد على استمرار تدفق التمويل إلى المنشآت الداخلية ،وبهذا تتعدد مصادر التمويل بأقل التكاليف .

**أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين[1]:**

- ✓ تساعد على حماية مصالح المساهمين من خلال مجموعة من الاحراءات مثل : ضمان ممارستهم لحقوقهم كاملة داخل الجمعية العمومية كحق التصويت ،حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل.
- ✓ الافصاح الكامل عن أداء المؤسسة و الوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الادارة العليا و يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه المؤسسات.

**أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للجانب المحاسبي و الرقابي[2]:**

- ✓ محاربة الفساد المالي والاداري في المؤسسات وعدم السماح بوجوده.
- ✓ تحقيق قدر كاف من الإفصاح و الشفافية في القوائم و التقارير المالية.
- ✓ تجنب الانزلاق في المشاكل المحاسبية و المالية بما يعمل على تدعيم و استقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد و درأ حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية و العالمية و المساعدة في تحقيق التنمية و الاستقرار الاقتصادي.
- ✓ هذه النقاط تكشف لنا أن الإفصاح عن المعلومات المالية يمكن أن يعمل على تخفيض تكلفة رأس المال للمنشآت ، كما تساعده على جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أو المحلية ، وتساهم في الحد من هروب رؤوس الأموال ومكافحة الفساد .

وليس للحوكمة أهمية على المستوى الاقتصادي بل يتعدى ذلك إلى المجتمع حيث أن الشركات تؤثر و تتأثر بالحياة العامة ،فأداءها يمكن أن يؤثر على الوظائف و الدخول و المدخرات والمعاشات و مستويات المعيشة و غيرها من

[1] عبد الوهاب نصر علي ،شحاتة السيد شحاتة ،مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات ، الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2007/2006، ص 29.
[2] نرمين أبو العطا / حوكمة الشركات ....سبيل التقدم / من الموقع www.cipe.arabia.org .

الأمور المرتبطة بحياة الأفراد و المؤسسات الاجتماعية ومن ثم فيجب أن تكون الشركات مساءلة عن التزاماتها في الإطار الأشمل لرفاهة وتقدم المجتمع.

**أهداف تطبيق الحوكمة :**

إن المقيم للبنية التكاملية لعناصر ومضامين الحوكمة يري سعيا متواصلا تستهدفه هذه النظم وتفاعلات عناصرها من العمل على الارتقاء بأداء المنشآت و السعي لتحقيق أهدافها وتقليص حدود المخاطر في الاستثمار و العمليات التشغيلية إلى المتابعة و التقييم المستمر لانجازات الشركات ،ضمن مجموعة من الأبعاد بداية من البعد الاقتصادي ومواكبة تطلعات المستثمرين إلى البعد الاجتماعي لتعاملات ذوي العلاقة مع المؤسسة ،ثم البعد البيئي الذي يقيس مدى تناغم المنشأة مع معطيات البيئة المصاحبة لها.

وتهدف قواعد وضوابط الحوكمة بصفة عامة إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة إدارة الشركة،وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعا مع مراعاة مصالح العمل والعمال والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة بما يؤدى إلى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه وتنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإتاحة فرص عمل جديدة ، كما أن هذه القواعد تؤكد على أهمية الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين مع تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة لتحقيق رقابة مستقلة على التنفيذ.

كما يتضمن مفهوم الحوكمة الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة مع تحديد مسارات تحقيق تلك الأهداف ونظم الرقابة على الأداء وينبغي أن يتضمن نظام الحوكمة الجيد حوافز مناسبة للإدارة حتى تستطيع تحقيق أهدافها و التي هي في الواقع مصالح حملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح .

وعموما يمكن إجمال الأهداف التي تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيقها فيما يلي[1]:

- تعظيم أداء الشركات وسعيها لخدمة المجتمع بشكل عام و المساهمين بشكل خاص.
- وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركة وأعضاء مجلس إدارتها.
- وضع الأنظمة الكفيلة بتجنب أو تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة ماديا وإداريا و أخلاقيا.

[1] درويش ، عبد الناصر محمد سيد ، دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات ،مجلة الدراسات المالية و التجارية ، جامعة القاهرة ،العدد2 ،مصر ،2003 ، ص 419.

- وضع أنظمة يتم بموجبها إدارة الشركة وفقا لهيكل يحدد توزيع كل من الحقوق و المسؤوليات فيما بين المشاركين ( مجلس الإدارة و المساهمين ).
- وضع القواعد و الإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة والتي تتضمن تحقيق أهداف الحوكمة .
- الشفافية في القرارات التي تهم جميع من له علاقة بالشركة .
- زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال لتدعيم المواطنة الاستثمارية.

ومما لاشك فيه أن هذه الأهداف تساهم بشكل كلي في تقليل مستوى التدهور الادارى لدى الشركات وبالتالي الاداري لدى الشركات وبالتالي الإبقاء على المساهمين الحاليين وجذب المساهمين جدد لهذه الشركات باعتبار أن الممارسات الايجابية لنظام حوكمة الشركات تعني حماية اكبر لأصول و ممتلكات الشركة كما يساعد النظام الجيد لحوكمة الشركات على تقدم الاقتصاد من خلال زيادة فاعلية تدفق رؤوس الأموال إلى الشركات و خاصة في الدول النامية باعتبار أن القطاع الخاص يمكنه توفير عدد كبير من العمل و بالتالي سيتأثر النمو الاقتصادي للبلد ككل بالإيجاب.

## المطلب الرابع : ركائز ومحددات حوكمة الشركات[1] :

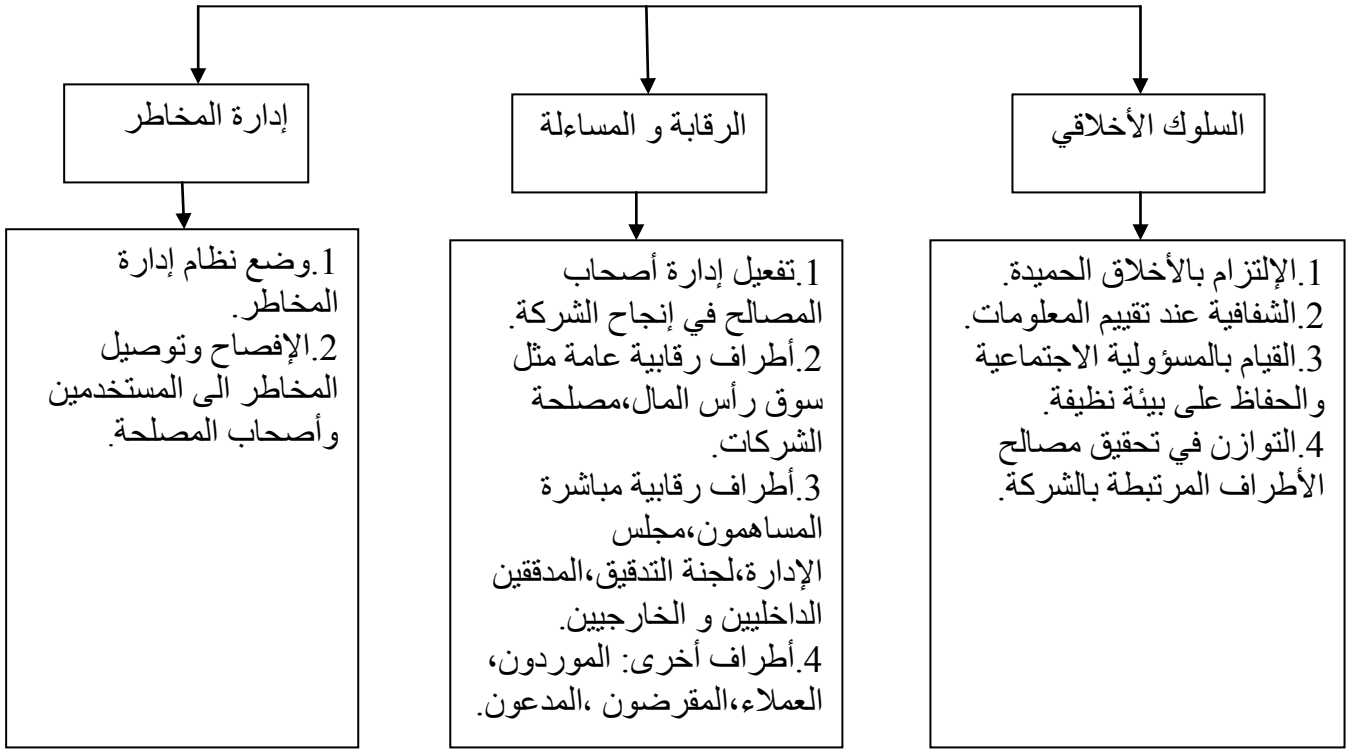
### ركائز حوكمة الشركات:

تتمثل ركائز حوكمة الشركات في ثلاثة ركائز أساسية وهي:

السلوك الأخلاقي ،الرقابة والمساءلة ، وإدارة المخاطر ،وتعتبر هذه الركائز ذات أهمية شديدة لما لها من تدعيم لحوكمة الشركات ، ويتضح من خلال الشكل(03) تفريغات ركائز الحوكمة حيث أن السلوك الأخلاقي يتم من خلال ضمان الالتزام السلوكي ،ويتم تفعيل الركيزة الثانية و الهامة للحوكمة وهي الرقابة والمساءلة من خلال عدة أطراف رقابية خارجية وداخلية ، أما الركيزة الثالثة فهي إدارة المخاطر ونظام إدارة المخاطر وتتمثل في الكشف عن الخطر و توصيل المعلومة للمساهمين و أصحاب المصالح بالشركات في الوقت المناسب.

[1] حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات (المفاهيم المبادئ التجارب ) ،الدار الجامعية ،مصر ،2008، ص50.

الشكل رقم :(03) : ركائز حوكمة الشركات




**محددات حوكمة الشركات [1]:**

هنالك مجموعتين من المحددات التي تؤثر في حوكمة الشركات ،محددات داخلية ،ومحددات خارجية تؤثر بنسب متفاوتة على حوكمة الشركات.

**أ . محددات خارجية:**

وهو مانجده خارج المؤسسة لكن ضمن إطار الدولة ،فهو يشير إلى المناخ العام للاستثمار السائد فيها والذي يشمل على سبيل المثال:

**1. القوانين:**

أي القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال و الشركات وتنظم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية و الإفلاس ،حيث تشارك في تعزيز وتدعيم البنية العامة لحوكمة الشركات بوضع الأطر للتوضيحية و

[1] أحمد منير النجار ، البعد المصرفي في حوكمة الشركات ، إتحاد المصارف الكويتية ، العدد 40 ،مارس 2007.

المتابعة المستمرة لتطبيقها ، وبهذا يوجد تكامل بين السلوك التنظيمي المتبع بالمؤسسة والقوانين التشريعية مثل : قوانين إصدار الأوراق المالية، منع الاحتكار ، أسس المنافسة، الإفلاس ،قوانين العمل ،أنظمة الخدمة الاجتماعية.

**2 . الكفاءة:**

أي كفاءة الأجهزة و الهيئات الرقابية المتمثلة في هيئة سوق المال والبورصات في أحكام الرقابة على الشركات وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تنظم عمل الأسواق بكفاءة ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق مثل: المراجعين والمحاسبين و المحامين و الشركات العاملة في سوق الأوراق المالية و غيرها.

**3. المؤسسات:**

ونعني بها المؤسسات الخاصة بالمهن الحرة وهي كذلك أحد المحددات الخارجية للحوكمة و تتمثل في مكاتب المحاماة والمراجعة و التصنيف الائتماني و الاستشارات المالية و الاستثمارية .

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

**4 . الأسواق التنافسية:**

تعزز الأسواق وتحفز مفهوم الفرص المتكافئة للجميع في العمل على دعم استمرارية النشاط وتعزيز أعماله وتوسيعها، حيث تفرض معطيات الأسواق التنافسية ضرورة الحفاظ على استمرارية الشركة.

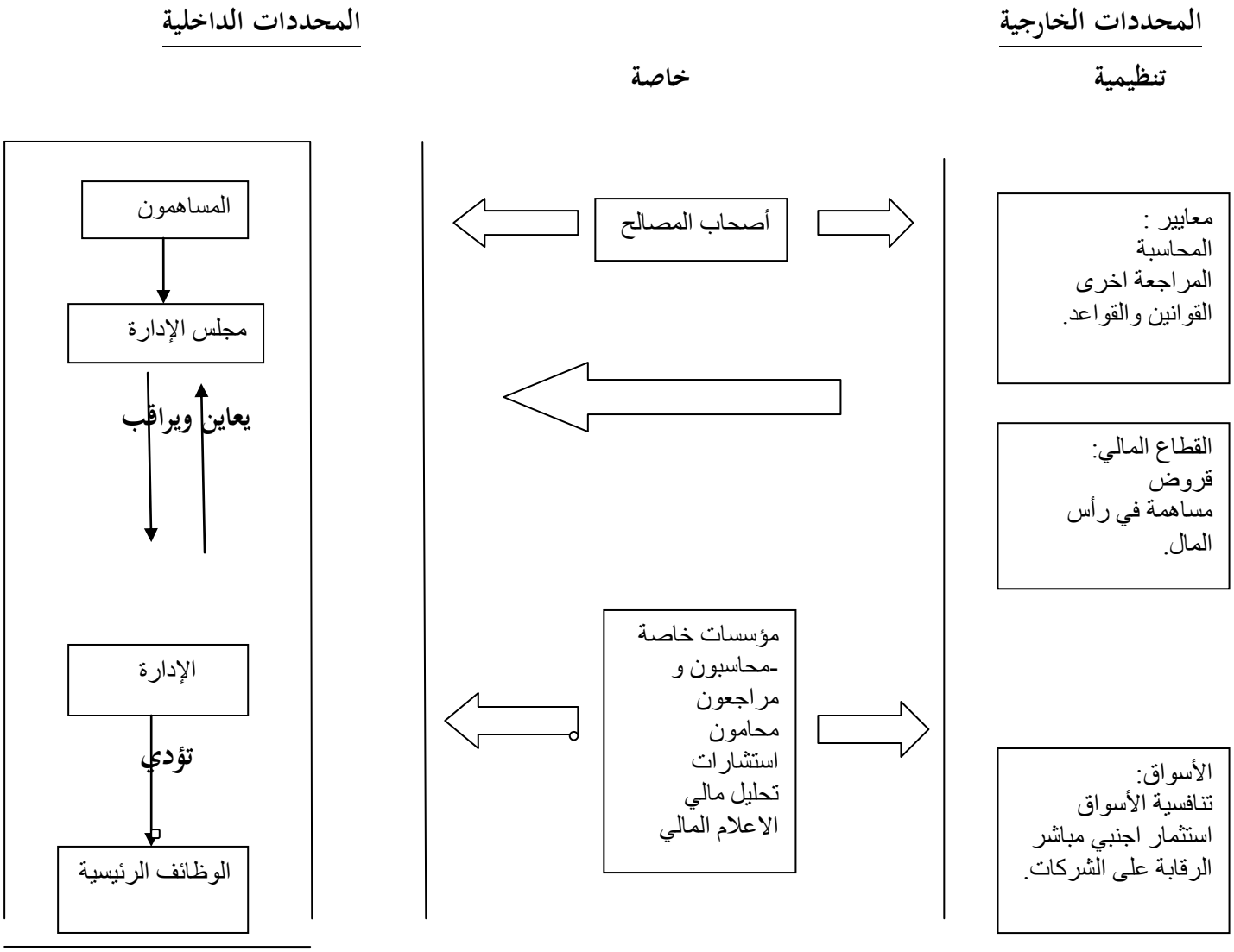
**ب . المحددات الداخلية:**

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات و توزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة و مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة ، حيث أن المساهمين و الأطراف ذات العلاقة بالشركة يستندون إلى مجموعة من المعايير التي تحكم نطاق تعاملاتهم من الرغبة في تعزيز الثقة بين المتعاملين وعدالته،وانخفاض المخاطر المتأتية منه.

أما مجلس الإدارة فقد أكدت حوكمة الشركات على اعتباره جهة رقابية و إشرافية تعمل على تطوير وإعداد أنظمة الضبط و الرقابة الداخلية وسياسات العمل في ضوء الأهداف و الغايات المحددة من المساهمين للعمل على مسايرتها .

كما أن المديرين التنفيذيين يعتبرون عنصر من المحددات الداخلية الفاعلة في تنفيذ سياسات الشركة و العمل على تحقيق أهدافها ودعم استمرارية الشركة.

الشكل رقم (04): المحددات الخارجية والداخلية




**المصدر**:عمر علاء الدين زيدان، إدارة الشركات العائلية،ص149.

## المبحث الثاني : مجال تطبيق الحوكمة:

### تمهيد:

لكل مفهوم و مصطلح اقتصادي كان أو علمي فانه يرتكز على مقومات و مبادئ أولية ليظهر إلى الوجود و الحوكمة كنتيجة للانهيارات المالية التي حدثت بأسواق عديدة منها جنوب شرق آسيا و أمريكا اللاتينية و تعرض العديد من الشركات للفشل هذه العوامل دفعت كل من صندوق النقد الدولي FMI و البنك العالمي BM بالمشاركة مع منظمة التعاون OECD إلى دراسة آلية حوكمة الشركات و مدى فاعليتها أسفرت عن بروز مبادئ و شروط الحوكمة نتطرق إليها بالتفصيل كما يلي :

### المطلب الأول: مبادئ وأسس الحوكمة:

#### 1. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات[1]:

ينبغي أن تشجع الحوكمة على شفافية و كفاءة الأسواق وان يكون موافقا مع حكم القانون وان يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية و التنظيمية و التنفيذية ،ويتضمن هذا المبدأ على نقاط أهمها مايلي:

- ✓ ينبغي وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق وعلى الحوافز التي يخلقها المشاركين في السوق وتشجيع قيام الأسواق تتميز بالشفافية والفعالية .
- ✓ ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية و التنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما متوافقة مع حكم القانون و ذات شفافية و قابلة للتنفيذ .
- ✓ ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في اختصاص تشريعي ما محدد بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة .
- ✓ ينبغي أن يكون لدى الجهات الإشرافية و التنظيمية و التنفيذية السلطة والنزاهة و الموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة و موضوعية فضلا عن أحكامها و قراراتها
- ✓ ينبغي أن تكون في الوقت المناسب و شفافة مع توفير الشرح التام لها .

[1] د. محمد زيان ،أهمية إرساء و تعزيز مبادئ الحوكمة في القطاع المصرفي بالإشارة الى البنوك الجزائرية ، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الشلف ،العدد09 ،2009،ص 15.

## 2. حقوق المساهمين و الوظائف الرئيسية لأصحاب الحقوق الملكية[1] :

تتضمن حقوق المساهمين الأساسية الحق في:

- ✓ طرق مضمونة لتسجيل الملكية .
- ✓ إرسال و تحويل الأسهم.
- ✓ الحصول على المعلومات المادية ، وذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب على أساس منظم .
- ✓ المشاركة و التصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين .
- ✓ انتخاب و عزل أعضاء مجلس الإدارة.

تقسيم أرباح الشركة بشكل عادل.

- ✓ ينبغي أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة و أن يحصلوا على المعلومان الكافية عن القرارات التي تتعلق بأي تغيرات أساسية في الشركة مثل :تعديل نظام الأساسي و عقد التأسيس أو ما يماثلها من المستندات الحاكمة للشركة ،الترخيص بإصدار أسهم إضافية .
- ✓ العمليات الاستثنائية بما في ذلك تحويل كل أو ما يكاد أن يكون كل الأصول مما يؤدي إلى في الواقع إلى بيع الشركة . ينبغي في إطار الحوكمة أن يوفر الحماية للمساهمين وان يسهل لهم ممارسة حقوقهم .
- ✓ حق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين و علمهم بالقواعد التي تحكم هذه الاجتماعات بما في ذلك إجراءات التصويت ومن المعلومات التي يجب أن يعرفوها :

➢ تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب فيما يتعلق بتاريخ و مكان و جدول أعمال الجمعية العامة، وكذلك المعلومات الكاملة عن الموضوعات التي سيتم اتخاذ القرارات بشأنها في الاجتماع.

➢ أن تتاح الفرصة لتوجيه الأسئلة المتعلقة بالمراجعة الخارجية السنوية ،ووضع بنود على جدول الأعمال الخاص بالجمعية العامة ،و اقتراح قرارات في نطاق حدود معقولة .

[1] منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية ،مبادئ الحوكمة وفق المعايير و الممارسات الدولية ،2003 من الموقع WWW.OECD.ORG .

- تسهيل المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية الخاصة بحوكمة الشركات ، مثل ترشيح و انتخاب أعضاء مجلس الإدارة ،وكبار التنفيذيين في الشركة ، كما ينبغي أن يخضع القسم الخاص بتقديم الأسهم لأعضاء مجلس الإدارة و العاملين كجزء من مكافآتهم بموافقة المساهمين .
- تمكن المساهمين من التصويت سواء شخصيا أو غيبيا ،مع إعطاء نفس الأثر للأصوات سواء تم الإدلاء بها حضوريا أو غيبيا .
- الإفصاح عن الهياكل و الترتيبات الرأسمالية التي تمكن لبعض المساهمين أن يحصلوا على
- درجة من السيطرة لا تتناسب مع ملكياتهم من الأسهم .
- ينبغي أن يتم بوضوح تحديد و الإفصاح عن القواعد و الإجراءات التي تحكم حيازة السيطرة على الشركات في الأسواق المالية، و كذلك العمليات الاستثنائية مثل:الاندماجات ، بيع حصص جوهرية من أصول الشركة ،حتى يمكن للمستثمرين أن يفهموا حقوقهم و الملجأ القانوني لهم [1].
- ينبغي أن تتم العمليات بأسعار شفافة و في ظل شروط عادية تحمي حقوق كافة المساهمين وفقا لطبقاتهم
- تسهيل ممارسة كافة المساهمين لحقوق الملكية بما في ذلك المستثمرون و المؤسسون الذين يعملون بصفة وكلاء يتوجب عليهم الإفصاح عن حوكمة الشركات الخاصة بهم وسياسات التصويت فيما يتعلق باستثماراتهم بما في ذلك الإجراءات القائمة لديهم لتقرير استخدامهم لحقوقهم التصويتية و نجد الإفصاح عن الكيفية التي يتعاملون بها مع التعارض المادي للمصالح التي قد يؤثر في ممارستهم لحقوق الملكية الخاصة باستثماراتهم .

### 3 . المعاملة المتكافئة للمساهمين:

في إطار الحوكمة يجب أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمة الأقلية و المساهمين الأجانب ،و إتاحة الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم حيث :

- ✓ أن يكون لكافة حملة الأسهم نفس الحقوق .
- ✓ يجب معاملة كافة المساهمين حملة نفس طبقة الأسهم معاملة متساوية ،أي في نطاق أي سلسلة رقمية من نفس الطبقة ،وحصول كافة المستثمرين على المعلومات المتعلقة بكافة السلاسل و طبقات الأسهم قبل قيامهم بالشراء .

[1] محمد مصطفى سليمان ،دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري – دراسة مقارنة ،الطبعة الثانية الدار الجامعية ،مصر ،2009،ص ص47-50.

- ✓ يجب أن تكون أي تغيرات في حقوق التصويت خاضعة لموافقة تلك الطبقات من الأسهم التي تتأثر سلبا نتيجة للتغيير.
- ✓ كما يتوجب حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال لمصلحة أصحاب الأسهم الحاكمة .
- ✓ الإدلاء عن الأصوات عن طريق فارزي الأصوات (أمناء) أو مرشحين لهذا الغرض ،بطريقة يتم الاتفاق عليها مع المستفيد من ملكية الأسهم مع إلغاء جميع العوائق التي تعرقل عملية التصويت .
- ✓ منع العاملين بالشركة من استغلال المعلومات الداخلية الخاصة بالشركة و إجراء عمليات التداول على أساسها.
- ✓ إفصاح أعضاء مجلس الإدارة و رؤساء الشركات عن أي من الأمور الأخرى التي قد تؤثر على الشركة [1].

### 4. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

و نقصد حقوق ذوي الشأن و المصالح التي تم إقرارها وفقا للقانون وتشجيع التعاون بينهم و بين الشركة في خلق الثروة و فرص العمل و ضمان استمرار قوة المركز المالي حيث:

يجب احترام المصالح التي ينشئها القانون أو تكون نتيجة لاتفاقات متبادلة .

. فرصة الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم .

. السماح بوضع وتطوير آليات لتعزيز الأداء من اجل مشاركة العاملين .

. اتصال أصحاب المصالح بمجلس الإدارة للإعراب عن اهتماماتهم بشان الممارسات غير القانونية مع عدم القضاء على حقوقهم إن فعلوا ذلك.

. وجود إطار فعال و كفء لتنفيذ حقوق الدائنين.

### 5. الإفصاح والشفافية[2]:

وهذا يضمن القيام بالإفصاح السليم و الصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات العامة المتعلقة بالشركة،بما في ذلك المركز المالي و الأداء وحقوق الملكية حيث:

توسع الإفصاح وعدم الاقتصار على المعلومات التالية :

- ✓ النتائج المالية و نتائج عمليات التشغيل الخاصة بالشركة
- ✓ أهداف الشركة .

[1] حماد طارق عبد العال،مرجع سبق ذكره، ص ص 42-43.

[2] عبد الناصر محمد درويش ، دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات ،مجلة االدراسات المالية والتجارية ، العدد الثاني ، القاهرة ،2003، ص 467.

- ✓ الملكيات الكبرى للأسهم و حقوق التصويت .
- ✓ سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة و التنفيذيين الرئيسيين و المعلومات عنه وتحديد انتسابهم (مستقلين . غير مستقلين).
- ✓ عوامل المخاطرة المتوقعة.
- ✓ الموضوعات الخاصة بالعاملين و أصحاب المصالح الآخرين.
- ✓ هياكل و سياسات الحوكمة و ما تحتويه و العمليات التي يتم تنفيذها بموجبها .
- ✓ إعداد المعلومات و الإفصاح عنها طبقا للمستويات النوعية الإفصاح المالي و غير المالي .
- ✓ القيام بمراجعة سنوية مستقلة بواسطة مراجع مستقل، كفء مؤهل يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية و موضوعية لمجلس الإدارة و المساهمين بان القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي المادية و العملية كما لابد على المراجعين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين وعليهم واجب بالنسبة للشركة أن يقوموا بممارسة عملهم على أكمل وجه .
- ✓ توفر فرصة متساوية في بث المعلومات ،مع كفاءة التكلفة لمستخدمي تلك المعلومات .

**6. مسؤوليات مجلس الإدارة :**

يجب أن يضمن إطار الحوكمة التوجيه و الإرشاد الاستراتيجي للشركة و محاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة و المساهمين من حيث :

- ✓ على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكاملة و بحسن نية، مع العناية الواجبة و بما يحقق أفضل مصلحة للشركة و المساهمين.
- ✓ أن يعمل مجلس الإدارة على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع فئات المساهمين .
- ✓ على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية، كذلك عليه اخذ مصالح الآخرين بعين الاعتبار.

مجلس الإدارة مكلف بمجموعة من المهام من بينها:

- ✍ توجيه و مراجعة استراتيجيات الشركة وخطط العمل و سياسة إدارة المخاطر و الموازنات السنوية ووضع الأهداف و مراقبة التنفيذ ، مع الإشراف على المصروفات الرأسمالية الر رئيسية ، عمليات استحواذ و التخلي عن الاستثمار .
- ✍ ضمان استمرار فعالية أساليب الحوكمة المطبقة مع إجراء التغييرات الأزمة إذا احتاج الأمر .
- ✍ اختيار اكبر التنفيذيين بالشركة، وتحديد مكافآت و مرتبات و مراقبة أدائهم و تغييرهم إذا لزم الأمر

- مراجعة الدخول التي يحصل عليها شاغلوا مناصب الإدارة العليا و تامين سلامة وشفافية إجراءات تعيينهم وتعيين أعضاء المجلس ذاتهم .
- ضمان تكامل نظم التقارير المحاسبة المالية، بما قي ذلك المراجعة الخارجية و ضمان تنفيذ نظم مراقبة ملائمة خاصة نظم مراقبة المخاطر، الإدارة المالية، والالتزام بالقوانين السارية
- رقابة وإدارة أي تعارض بين مصالح الإدارة و الأعضاء و كيفية استخدام أصول الشركة والعمليات التي تتم مع أطراف تابعة أو ذات مصلحة مشتركة.
- الإشراف على عمليات الإفصاح والاتصالات .

على مجلس الإدارة ممارسة الحكم بموضوعية و استقلالية عن شؤون الشركة حيث يتضمن تشكيل لجان من أعضاء غير تنفيذيين ذوي القدرة على ممارسة الحكم المستقل ، مع الإفصاح عن صلاحيتها و تشكيلها و إجراءات عملها .

- حتى يمكن لمجلس الإدارة أن يقوموا بمسؤولياتهم بطريقة فعالة ، يجب أن تتاح لهم المعلومات الصحيحة ذات الصلة في الوقت المناسب .

## المطلب الثاني: أطراف الحوكمة :

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،وتتمثل فيمايلي:

1- **المساهمين**: 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 ، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

2- **مجلس الإدارة**: وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح ، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة ، بالاضافة الى الرقابة على أدائها ، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

3- **الإدارة**: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الى مجلس الإدارة ، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالاضافة الى مسؤولياتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات المالية التي تنشرها للمستثمرين.

تعتبر الوظيفة الاساسية لمديري الشركات هي الاشراف على إدارة الشركة وكذلك القيام بكافة الأعمال اللازمة لتحقيق الشركة للغرض الذي تأسست من أجله ، وذلك من خلال ما يعرضونه من تقارير دورية على مجلس الإدارة تتضمن كافة المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة ، ولذلك فإنه يمكن القول أن المدير يلعب دور حيوي في الشركة باعتباره شخص مسؤول عن مصلحة الشركة وبالتالي مصلحة المستثمرين و المساهمين .[1]

4- **أصحاب المصالح**: وهم مجموعة من الاطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين و الموردين والعملاء و العمال و الموظفين ، وبجب ملاحظة ان هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان ، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على الإستمرار.

وتجدر الإشارة الى أن مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحوكمة ، وشركات أخرى تعمل من خلال شركة قابضة بما يمكن أن يؤثرو في سلوك الشركة و في الوقت الحالي ، تتزايد مطالب المستثمرين المؤسسين في بعض الاسواق باعتبارهم أصحاب حقوق ملكية في أن يكون لهم دور في حوكمة الشركات ، عادة ما لا يسعى المساهمون الأفراد الى ممارسة حقوقهم في الحوكمة ولكنهم قد يكونون أكثر اهتماما بالحصول على معاملة عادلة من المساهمين ذوي الملكيات الغالبة ومن إدارة الشركة ، ويلعب المعاملون دورا هاما بالإسهام في نجاح الشركة و أدائها في الأجل الطويل ، بينما تعمل الحكومات على إنشاء الإطار المؤسسي والقانوني الشامل لحوكمة الشركات ويتباين دور كل من هؤلاء الأطراف وتفاعلاتهم فيما بينهم تباينا واسعا وذلك حسب الظروف السياسية والاقتصادية و الثقافية السائدة.

## المطلب الثالث: شروط تطبيق الحوكمة

وضعت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية شروط لتحقيق الحوكمة ومن أهمها :

1 . توفير الحماية للمساهمين في هذه الشركات، و أن يسهل لهم ممارسة حقوقهم.

2 . معاملة متساوية للمساهمين كافة سواء كانوا وطنيين أو أجانب كما ينبغي إتاحة الفرصة للمساهمين كافة للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم

3 . الشفافية أي ضمان القيام بالإفصاح السليم في الوقت المناسب عن الموضوعات المهمة المتعلقة بالشركة كافة، بما قي ذلك المركز المالي و الأداء و حقوقهم الملكية.

4 . ضمان الرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة و محاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة و المساهمين عن طريق التوجيه و الإرشاد الإستراتيجي للشركة .

[1] د. عبد الوهاب نصر علي ،شحاتة السيد شحاتة ،مرجع سابق،ص 21.

5 . دور أصحاب المصلحة أو الأطراف المرتبطة بالشركة، و تشمل احترام حقوقهم القانونية و التعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة و يقصد بأصحاب المصالح: البنوك، العاملين، حملة السندات، الموردين و العملاء.

. ويضاف إلى ذلك عوامل أخرى مثل: أخلاقيات الأعمال، مدى إدراك الشركات بالمصالح البيئية و الاجتماعية للمجتمعات التي تعمل فيها الشركات، والتي يمكن أن يكون لها أثر في سمعتها.

## المطلب الرابع: التجارب الدولية لحوكمة الشركات:

نظرا لأهمية الحوكمة سارعت عدد من الدول على اختلاف درجات النمو الاقتصادي لها لتبني هذا المصطلح الاقتصادي الجديد وتطبيقه من أجل محاربة الفساد و الغش و إعطاء النمو الاقتصادي لها دفعة قوية نحو الأمام وفيما يلي بعض التجارب الدولية في حوكمة الشركات .

### تجربة الولايات المتحدة الأمريكية[1]:

إن هياكل مسؤولية الشركة ولجنة بورصة الأوراق المالية sec بنظمها ،تشمل مجموعة مبادئ الحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية فيما يعرف بمبادئ حوكمة الشركات الأساسية المتمثلة في :

- ✓ يجب أن تكون الأغلبية الجوهرية لمجلس الإدارة من أعضاء مستقلين .
- ✓ يجب أن يتم عقد اجتماع للأعضاء المستقلين (على الأقل مرة في السنة ) بدون الأعضاء غير المستقلين.
- ✓ عندما يعمل رئيس مجلس الإدارة كتنفيذي في الشركة فان المجلس يجب أن يعين رسميا أو بشكل غير رسمي عضوا مستقلا يعمل بصفة أساسية لتنسيق عمل الأعضاء المستقلين.

. إنشاء لجان لمجلس الإدارة مكونة بالكامل من الأعضاء المستقلين شاملة:

- المراجعة.
- تعيين الأعضاء .
- تقييم أعمال المجلس و الحكومة.
- تقييم أجور التنفيذيين والإدارة.
- التوافق مع القوانين و توفير الأخلاقيات .
- لايقوم أي عضو بالمجلس بأي عمل استشاري أو خدمة يقدمها للشركة .

[1] حماد طارق عبد العال، مرجع سابق ، ص19.

. يجب أن تتم مكافآت الأعضاء من خلال الدمج بين مبالغ نقدية وأوراق مالية للشركة ومكون الأوراق المالية يمثل جزء هام من الأجر، وموضوع هذا الكود هو استقلال أعضاء مجلس الإدارة واستخدام اللجان لتعزيز دور الإشراف ويوجد هذا الأمر التوازن الهام بين السلطة الضخمة الموكلة للأعضاء التنفيذيين يقابلها وجود أشخاص مستقلين قادرين على توجيه أسئلة صعبة إذا لزم الأمر وهو مايطلق عليه آلية توازن القوى .

**في دول اروبا:**

تشهد أوروبا دخول دولها إلى تكتل واسع والمعروف بالاتحاد الأوروبي ومع توسعه كان لابد من أن يكون مصطلح ومفهوم الحوكمة الشركاتية أحد أهم المعايير التي يجب أن تتبناها .

ولقد أوكلت المفوضية الأوروبية إلى فريق عمل عالي المستوى ببروكسل مهمة تطوير وتوحيد الإطار التشريعي لقانون الشركات لتدعيم الإفصاح وحماية المستثمرين .

**في دول شرق آسيا:**

**التجربة اليابانية:**

أعلنت بورصة طوكيو (TSE) أنها ستقوم بوضع دليل للتطبيقات الجيدة لحوكمة الشركات لتهتدي بها المؤسسات اليابانية وذلك في سبيل الإعداد لمعايير محلية يابانية وخاصة في ظل توقع بدء سريان العمل بالقانون التجاري الياباني في سنة 2003 .

**المنطقة العربية:**

**أ – تجربة مصر:**

أدرك قادة القطاع الخاص المصري منذ عام 1999 ضرورة معالجة الحوكمة الشركاتية كمفتاح لتحديث الشركات المصرية وقام المركز المصري للدراسات الاقتصادية ECEO واتحاد الصناعات المصرية بمساعدة من مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE ) بإدخال هذا المفهوم إلى العالم العربي .

في سنة 2001 كثفت الهيئة المصرية العامة لسوق المال (ECMA ) و بورصتا القاهرة و الإسكندرية بمساعدة مركز المشروعات الدولية الخاصة بالنقاش حول حوكمة الشركات ،ومن بين الإجراءات التي تم اتخاذها لتدعيم الممارسات الجيدة في السوق .

1. استحداث نظام الكتروني للتداول.
2. تطبيق النظام الآلي للتسوية و المقاصة و الحفظ المركزي.
3. وجود صندوق لضمان التسوية .
4. إصدار قواعد جيدة للقيد بالبورصة.

5 . إصدار معايير للمحاسبة المصرية تتسق مع مثيلاتها العالمية .

6 . إلزام الشركات بتقديم تقارير مالية ربع سنوية .

**تجربة الأردن:**

فرض دخول الأردن إلى السوق العالمية بانضمامه إلى منظمة التجارة العالمية مجموعة من المعطيات المتسارعة والمواكبة لمفاهيم الانفتاح المعلوماتي والتجارب ومن بين القوانين التي أقرتها الأردن لتفعيل مفهوم حوكمة الشركات :

- قانون الشركات رقم 22 عام 1997 : يعتبر هذا القانون مع تعديلاته أهم تشريع ينظم إدارة الشركات في الأردن ويدعم أنظمة التحكم المؤسسي بها .
- قانون الأوراق المالية رقم 23 عام 1997 :

يعتبر صدور قانون الأوراق المالية من أهم معالم هذه التطورات حيث يهدف إلى إعادة هيكلة و تنظيم سوق المال و استكمال بنيته التحتية و بما يتنافس و المعايير الدولية تحقيقا للشفافية و سلامة التعامل بالأوراق المالية وقد تم نتيجة لذلك إنشاء ثلاث مؤسسات جديدة لتحل محل سوق عمان الدولي :

1 . هيئة الأوراق المالية .

2 . بورصة عمان لسوق الأوراق المالية .

3 . مركز إيداع الأوراق المالية .

## المبحث الثالث: العلاقة بين التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات:

### المطلب الأول: مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء و الغش.

مسؤوليةالمدقق عن إكتشاف الغش تعتبر وظيفة أساسية في كشف تجاوزات الشركات و التلاعب بمصالح الأطراف التي لها علاقة بالشركة وتعتبر من أهم أهداف عملية التدقيق ، كما يؤكد بعض الباحثين على أن هذه المسؤولية تعتبر من أكثر المجالات إثارة للنقاش و الجدل في التدقيق[1].

ولهذا الغرض ومن أجل الإلمام بهذه المسؤولية سنحاول من خلال هذا الطلب التطرق للنقاط التالية:

1-الدراسات الذي اهتمت بأن المدقق يعتبر مسؤولا عن اكتشاف الأخطاء و الغش .

2-المعايير المتعلقة بمسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش و الأخطاء.

**أولا: الدراسات التي اهتمت بمسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء و الغش:**

اختلفت نتائج الدراسات التي اهتمت بمسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء و الغش ، حيث أوضحت نتائج إحدى الدراسات أن مستخدمي القوائم المالية لديهم اعتقاد أن المدقق يعتبر مسؤولا عن اكتشاف كل حالات الغش الهامة ، ففي دراسة أجريت في عام 1977أن% 69.9 من مستخدمي القوائم المالية لديهم اعتقاد أنه يجب على المدقق عند القيام بعملية التدقيق الخارجي التأكد من اكتشاف كل حالات الغش.

كما اوضحت نتائج دراسة اخرى أجريت عام 1991 بينت ان% 86 من مستخدمي القوائم المالية ،62%من المديرين الماليين ، 53 % من المدققين الخارجيين لديهم اعتقاد ان المدقق يعتبر مسؤولا عن اكتشاف كل حالات الغش.

ويؤكد بعض الباحثين على أهمية و ضرورة أن يتحمل المدققون مسؤوليات أكبر لإكتشاف الغش نظرا لأن المجتمع يتوقع منهم اكتشاف كل حالات الغش أثناء القيام بالتدقيق.

يتضح مما سبق أن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات أن يكتشف المدقق حالات الغش أثناء القيام بعملية التدقيق ، ويعتقد الكثير من الباحثين أن تلك التوقعات تعتبر معقولة ، و بهذا سنناقش مدى مساهمة بعض المعايير المتعلقة بمسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الغش لتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية للشركة ، وكوسيلة لهم للتأكد من أن مصالحهم محترمة وأصواتهم مسموعة فيما يخص تسيير الشركة ، وبالتالي ارساء أكثر لمبادئ وقواعد حوكمة الشركات.

[1] احمد ماهر مسؤولية المراجع عن الخطأ و الغش مرجع سبق ذكره،ص62.

**ثانيا: المعايير المتعلقة بمسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش و الأخطاء:**

في بداية القرن الماضي كان يوجد اتفاق على أن اكتشاف الغش يعتبر أحد الأهداف الأساسية لعملية التدقيق ، وفي اواخر الثلاثينيات حدث تغيير كبير في قبول المدقق مسؤولية اكتشاف الغش كأحد أهداف التدقيق الخارجي ، وترتب على ذلك إصدار نشرة التدقيق زقم 01.

وقد أشارت هذه النشلرة الى ان الفحص المتعلق بإبداء الرأي عن القوائم المالية يعتبر هدف أساسي للتدقيق ،ومنذ إصدار تلك النشرة تحاول مهنة التدقيق إقناع مستخدمي القوائم المالية بأن اكتشاف الغش لا يعتبر هدف أساسي للتدقيق ، وأن المدققين يتحملون مسؤولية محدودة بخصوص ذلك إلا أنها تنجح في تحقيق هذه الأهداف[1].

وقد تعرض المدققون لإنتقادات شديدة في أواخر الخمسينيات فيما يتعلق بمسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الغش ، وترتب على ذلك إصدار نشرة إجراءات التدقيق رقم 30 في سنة 1960.

ورغم أن هذه النشرة قد أشارت إلى أنه يجب على المدقق الخارجي أن يكون حذرا ومدركا لإمكانية وجود الغش ، إلا أنها قد تضمنت أن المدقق لا يتحمل مسؤولية إيجابية Resposibility Affirmative لاكتشاف الغش ،كما أنها لم توسع مسؤولية المدقق بخصوص ذلك.

و نتيجة لتزايد الإنتقادات الموجهة إلى المدققين بخصوص مسؤولياتهم عن اكتشاف الغش ، وبالنظر إلى إفلاس عدد كبير من الشركات العالمية ، فقد أصدرت في سنة 1988 نشرة معايير التدقيق الأمريكية رقم 53، وهي تتطلب من المدقق الخارجي تخطيط عملية التدقيق لتوفير تأكيد معقول Reasonable assurance لاكتشاف الأخطاء و المخالفات الهامة ، وممارسة درجة ملائمة من الشك المهني ، وبالتالي فقد ترتب عليها اتساع نطاق مسؤولية المدقق الخارجي بخصوص اكتشاف الأخطاء والمخالفات الهامة.

ورغم أن نشرة معايير التدقيق رقم 53 قد تضمنت العوامل التي يجب أن يأخذها المدقق الخارجي بعين الإعتبار عند تقييم مخاطر حدوث تجاوزات هامة في القوائم المالية للشركة نتيجة للمخالفات التي ارتكبت ، إلا أنها لم توفر إرشادات عن الأهمية النسبية لتلك العوامل أو عن كيفية استخدامها .

على المدقق أن يحدد أثر الغش و الخطأ المكتشف الهام و مقارنته بتقارير الإدارة ونظام التدقيق الداخلي و إعلام الإدارة بالنتائج الفعلية ، ويجب أن يراعي المدقق تحديد المستوى الإداري الواجب إعلامه مع الأخذ في الإعتبار احتمال تورط مستوى ادري حالي في الخطأ أو الغش المكتشف ، وفي كل الحالات يفضل قيامه بتوجيه تقرير

[1] صفاء رأفت،دراسة تحليلية لفعالية تطبيق منهج حوكمة الشركات بالتطبيق على بعضالشركات المصرية،"دراسة مقارنة" ،مجلة الدراسات المالية و التجارية ،العدد الثاني ،القاهرة ،2004،ص350.

لمستوى الإدارة العليا موضحا الخطأالمكتشف وأثره وكيفية علاجه وإمهالهم لفترة مناسبة لإتخاذ ما يلزم وإلا ينسحب من المهمة ويخطر الجمعية العامة بعد دعوتها للإنعقاد في دورة غير عادية لمناقشة التقرير.

## المطلب الثاني:التدقيق المحاسبي ودوره في حوكمة الشركات:

يمثل التدقيق الوجه المكمل للعمل المالي والمحاسبي ، على أساس أنه المرآة التي تعكس مدى صدق و صحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية ،وأمام التوسع الذي حدث في مجال التدقيق حمل في طياته توسعا في أدوارها ، فبعدما كانت تقتصر على أدوار اقتصادية و اجتماعية ، أصبح التدقيق اليوم كأداة لحل مختلف التعارضات وخدمة مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة ، حيث هناك العديد من المقاربات النظرية التي تدرس دور التدقيق في تأمين نوعية المعلومة المالية المنشورة في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة ، حيث أن مستعملي هذه المعلومة خاصة الخارجيين منهم لا يمكنهم تحديد ما إذا كانت هذه ا لمعلومات صادقة ويمكن الاعتماد عليها أم لا ، نتيجة أن هؤلاء المستعملين ليست لهم الخبرة الكافية للحكم على مصداقية هذه المعلومة ، بالاضافة إلى صعوبة الوصول إليها ، فهذا الخطر المرتبط بالمعلومة المالية سيضر بعدد كبير من الأطراف المستعملة لها ، هذا ما يتطلب وجود ضمان يخص نوعية المعلومة المالية يتحقق عن طريق التدقيق مما يعزز الإفصاح و الشفافية داخل المؤسسة وبالتالي يعزز مبادئ الحوكمة .

### *- دور المراجع الخارجي [1]:

نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ومرفق بالقوائم المالية ،فإن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة الاقتصادية ، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ويحد من مشكلة الانحراف الخلقي في الوحدات الاقتصادية.

[1] د.سمير كامل محمد عيسى "أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح ،دراسة تطبيقية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،العدد02. 2008،ص02.

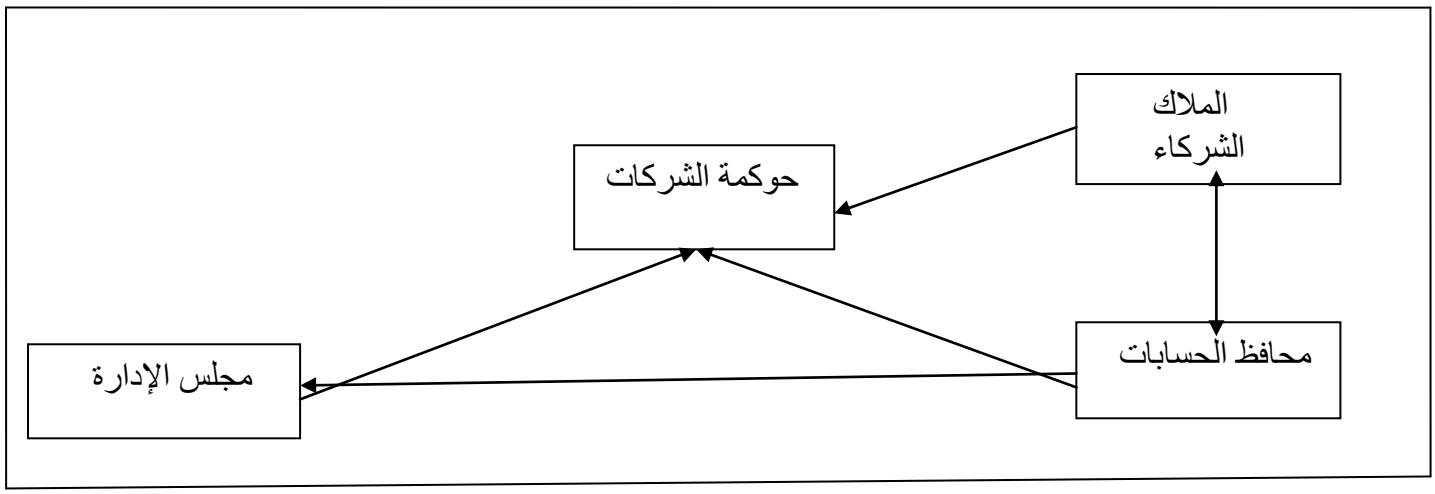
***- دور لجان المراجعة[1]:**

أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة الشركات – إن لم يكن جميعها – علي ضرورة وجود لجان للمراجعة في الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلي تطبيق الحوكمة كما هو موضح في الشكل (05)،بل أشارت إلى أن وجود لجان المراجعة يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة بالوحدة الاقتصادية.

وتقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة على عملية المراجعة ،علاوة على ذلك يشير البعض بأن مجرد إعلان الوحدة الاقتصادية عن تشكيل لجنة للمراجعة كان له أثر علي حركة أسهمها بسوق الأوراق المالية.

بجانب ذلك فقد توصلت دراسة Memullen والتي تناولت دور لجان المراجعة في زيادة الثقة في المعلومات المنشورة بالقوائم المالية ، إلى أن الوحدات الاقتصادية التي لديها لجان مراجعة قد انخفض بها معدل حدوث التصرفات المالية غير القانونية كما يوضحه الجدول(03)، بجانب زيادة درجة الثقة في معلومات القوائم المالية وخاصة الوحدات الاقتصادية المقيدة أسهمها في سوق الأوراق المالية.

الشكل رقم (05): يوضح **العلاقة بين الحوكمة الملاك و مجلس الإدارة و محافظ الحسابات.**




المصدر: من إعداد الطالب.

[1] محمد سمير صبان ،محمد مصطفى سليمان،مرجع سبق ذكره ،ص323.

**الجدول رقم (03)**: أمثلة عن إخفاقات و مسؤوليات حملة الأسهم ومجلس الإدارة ولجان المراجعة والمراجعين الخارجيين :

| الطرف | المسؤوليات | إخفاقات حوكمة الشركات |
|---|---|---|
| 1- حملة الأسهم | توفر إشراف فعال من خلال عملية إنتخاب المجلس ، و الموافقةعلى المبادرات الرئيسية و اتفاقيات بيع أو شراء الأسهم. | التركيزعلى الأسعار قصيرة الأجل.<br>تسليم المسؤوليات الى الإدارة طالما تزايد سعر السهم. |
| 2- مجلس الإدارة | التمثيل الرئيسي لحملة الأسهم في التأكد من أن المنظمة تقوم بالإدارة وفقا لدستور المنظمة وللتأكد من وجود نظام مساءلة محاسبية ملائمة.<br>**الأنشطة الخاصة:**<br>اختيار الإدارة .<br>فحص أداء الإدارة وتحديد المكافآت.<br>الاشراف على أنشطة المساءلة.<br>إعلان توزيعات الأرباح.<br>الإشراف على التغيرات الجوهرية مثل الإندماج. | إشراف غير كاف على الإدارة .<br>الموافقة على خطط مكافآت الإدارة ولا سيما خيارات الأسهم التي تقدم حوافز معاكسة متضمنة حوافز لإدارة الارباح.<br>إعادة تسعير خيارات الأسهم بشكل مستمر عندما ينخفض سعر السوق. |
| | توفير إشراف على وظيفة المراجعة الخارجية و الداخلية و عملية إعداد القوائم المالية السنوية و التقارير العامة على الرقابة الداخلية. | عدم وجود خبرة متخصصة أو وقت كاف لتوفير إشراف فعال على وظائف المراجعة.<br>عدم النظر إليهم عن طريق المديرين |

| | | |
|---|---|---|
| 3- لجان المراجعة | اختيار مكتب المراجعة الخارجي.<br>مناقشة نتائج المراجعة مع المراجع الداخلي.<br>مناقشة نتائج المراجع الداخلي و الخارجي و تقديم النص للمجلس. | كعميل مراجعة ، وبالأحرى فإن سلطة وعزل المراجعين غالبا ما تظل في يد الإدارة. |
| 4- المراجعون الخارجيون | أداء عمليات مراجعة القوائم المالية للتأكد من أنها خالية من أي تحريفات جوهرية متضمنة التحريفات التي قد ترجع إلى الغش.<br>**النشطة الخاصة :**<br>مراجعة القوائم المالية للشركات العامة.<br>مراجعة القوائم المالية للشركات غير العامة .<br>أداء أعمال محاسبية أخرى مثل الضرائب والاستشارات. | وضع المفاهيم المحاسبية التي تساعد الشركة على تحقيق الأرباح .<br>ترقية العاملين تأسيساعلى مقدرتهم على تسويق خدمات بخلاف المراجعة.<br>استبدال الاختبارات المباشرة على الأرصدة المحاسبية بالاستفسارات وتحليل المخاطر والإجراءات التحليلية.<br>الفشل في كشف الغش في العديد من الحالات. |

**المصدر**:أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكدبعد قانون"Sarbanes-Oxley"،دار النشر و الثقافة ، مصر ، الطبعة الأولى،2007، ص ص100-103.

## المطلب الثالث: الجهود المبذولة في الجزائر لتفعيل الحوكمة من خلال التدقيق المحاسبي :

بدأ الاهتمام بالحوكمة في الجزائر عام 2001،بمبادرة من وزارة الإقتصاد و التجارة آنذاك ( وزارة التجارة حاليا) ، حيث وجدت الوزارة أن برنامج الإصلاح الإقتصادي الذي بدأته الجزائر منذ أوائل التسعينيات لا يكتمل إلا بوضع إطار تنظيمي ورقابي يحكم عمل القطاع الخاص في ظل السوق الحر وبالفعل تم دراسة وتقييم مدى إلتزام الجزائر بالقواعد و المعايير الدولية لحوكمة الشركات.

ونشير إلى أنه عندما بدأ الحديث عن الحوكمة في الجزائر لم يكن على مستوى الشركات وإنما في المجتمع المدني ، وكان الحديث عن كيف يمكن للدولة أن تدير النشاط الإقتصادي إدارة رشيدة في ضوء المتغيرات و الأحداث ،إضافة إلى ضرورة استكمال الإطار القانوني الذي يضمن التطبيق السليم للحوكمة ومنها قانون مزاولة مهنة التدقيق و المحاسبة وقانون الشركات.

ولهذافإن تدعيم الممارسات السليمة لمهنيي التدقيق المحاسبي من الأمور الهامة لتطوير ممارسات مجالس الإدارة بالشركات.

### إطلاق المدونة الجزائرية لحوكمة الشركات[1]:

قامت جمعيات وإتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لإكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بغية جذب الإستثمار الأجنبي المباشر ، ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص عام 2007، بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات (GCGF) ، ومؤسسة التمويل الدولية( IFC) لوضع دليل حوكمة المؤسسات الجزائري، كما أنه عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009، أعلنت كل من جمعية كير(CARE) ، واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري ، وقد تم إعداد هذا الدليل بمساعدة كل من الهيئتين الدوليتين (GCGF)و( IFC).

[1] مركز المشروعات الدولية الخاصة ،"حوكمة الشركات : قضايا واتجاهات" ، العدد 13 مارس 2009، ص ص1-2.

**خلاصة :**

أصبحت تكلفة الفساد المالي و الاداري و سوء التسيير عبئا على الشركات و الاقتصاد العالمي بشكل عام ،كما أن إقتصاد الشفافية و الوضوح و الدقة في الحسابات الختامية للشركة و المشروعات تجعل المستثمرين غير قادرين على اتخاذ القرار الاستثماري الصحيح لذا توجب على المستثمرين البحث على الشركات ذات الهياكل السليمة لممارسة الحوكمة أوما يعرف التسيير الرشيد داخل المؤسسة ، لذلك حظيت الحوكمة باهتمام كبير لما تتضمنه من قواعد و مبادئ تحددكيفية اتخذ القرار و الشفافية .

كما حاولنا في هذا الفصل إبراز مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تطبيق الحوكمة ،وكذا الكيفية الذي يقوم بها في ذلك ومن خلال هذا نستنتج وجود علاقة متداخلة بين التدقيق المحاسبي و الأطراف الأخرى لحوكمة الشركات و المتمثلة في المدقق الخارجي أو المدقق الداخلي، لجنة المراجعة ، مجلس الإدارة وكذلك الإدارة العليا، حيث أن درجة التحكم في هذه العلاقة وحسن توظيفها يؤدي إلى مساهمة كبيرة في تطبيق حوكمة الشركات.

## المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة

### المطلب الأول: تقديم عام للنموذج

#### 1) لمحة تاريخية عن المؤسسة:

تعتبر المؤسسة الوطنية لقنوات الري من أبرز المؤسسات الوطنية في ميدان الري وأحد أعمدتها حاليا، حيث تقوم بإنتاج الأنابيب وقنوات نقل المياه والري الخرسانية وتسويقها، تقع في ولاية وهران ويقدر رأس مالها حوالي 4000.000.000 دج

حيث نشأت هذه المؤسسة في عهد الاحتلال الفرنسي على يد أحد الخواص الفرنسيين سنة1932 فأطلق عليها اسم شانيو وبعد الإستقلال تم تأميمها سنة 1968 وتغيير اسمها إلى الشركة الوطنية لمواد البناء، كما احتفظت بهيكلها ودورها ومشاريعها التي كانت عليها قبل الاستقلال. وفي سنة 1986 أصبحت تسمى المؤسسة الوطنية لقنوات الري (هيدروكنال) HYDRO CANAL.

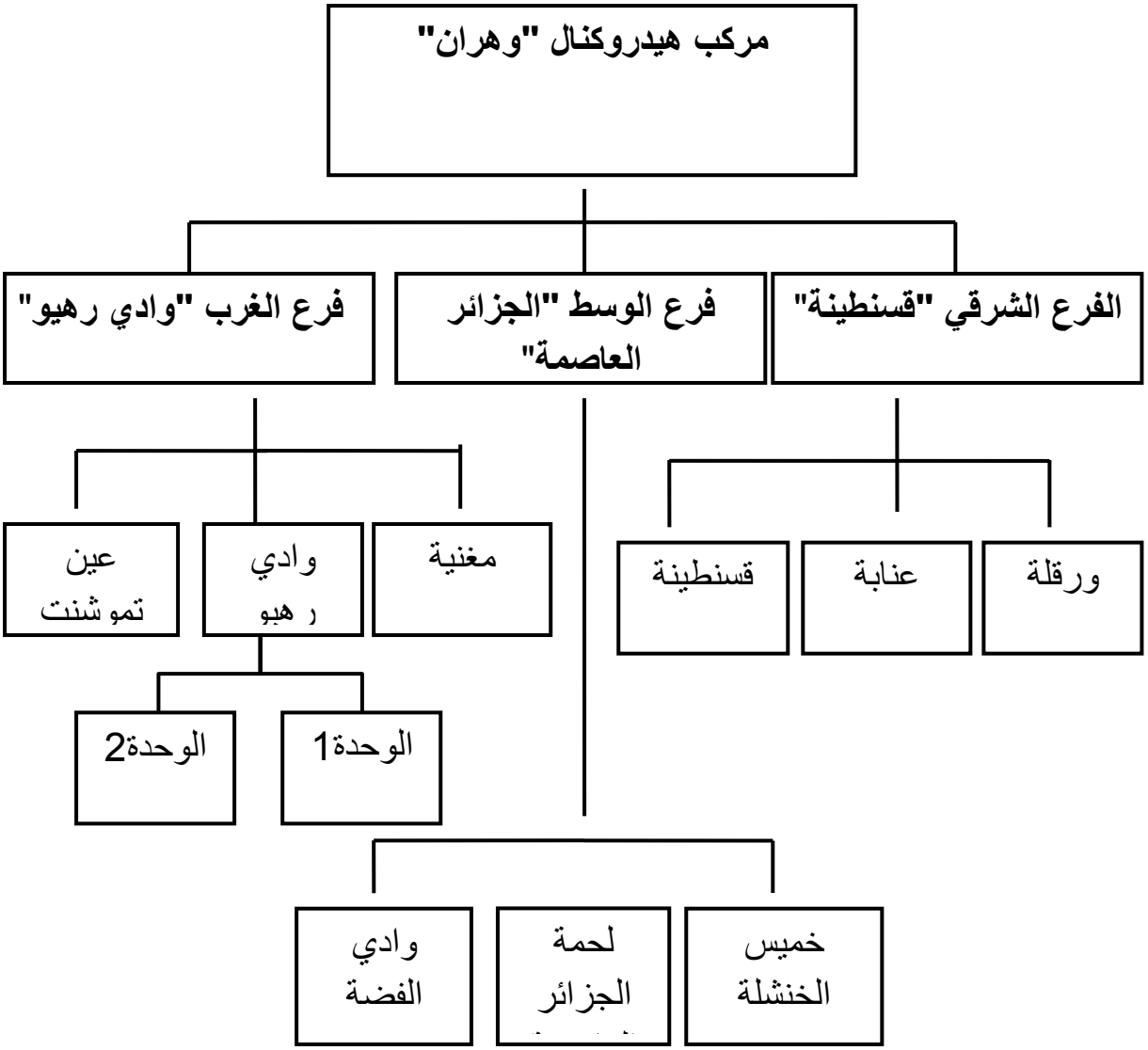
وهي تعتبر بمثابة العصب الحيوي والمجمع الرئيسي لجميع مؤسساتها المنتشرة عبر التراب الوطني والقضاء على التبعية الاقتصادية وذلك من خلال تغطية السوق الوطنية بالإنتاج مع توفير النوعية والجودة.

#### 2) فروع المجمع:

يتكون مجمع هيدروكنال من ثلاثة فروع جهوية منتشرة على المستوى الوطني في الشرق والوسط والغرب ففي الشرق مركزها الرئيسي قسنطينة وفي الوسط الجزائر العاصمة وفي الغرب وادي ارهيو ولكل فرع وحدات خاصة به ومستقلة بذاتها ولا تلجأ إلى الإدارة الأم إلا في الأمور المتعلقة في الإدارة والتسيير، حيث تخلت المؤسسة عن النظام المركزي كما نجد أيضا لهذه الفروع مؤسسات منتشرة على المستوى الجهوي ففي الغرب نجد أربعة فروع:

1. فرع وادي رهيو الوحدة1. Trans-canal unité1
2. فرع وادي رهيو الوحدة2. Trans-canal unité2
3. فرع تموشنت الوحدة3.Trans-canal unité3
4. فرعCHAABAT EL LEHAM عين تموشنت
5. فرع مغنية الوحدة4 . Trans-canal unite

الشكل (06) مخطط لفروع "ترانس كنال" على المستوى الوطني



## المطلب الثاني:التعريف بالمؤسسة

### 1) تعريف بالمؤسسة:

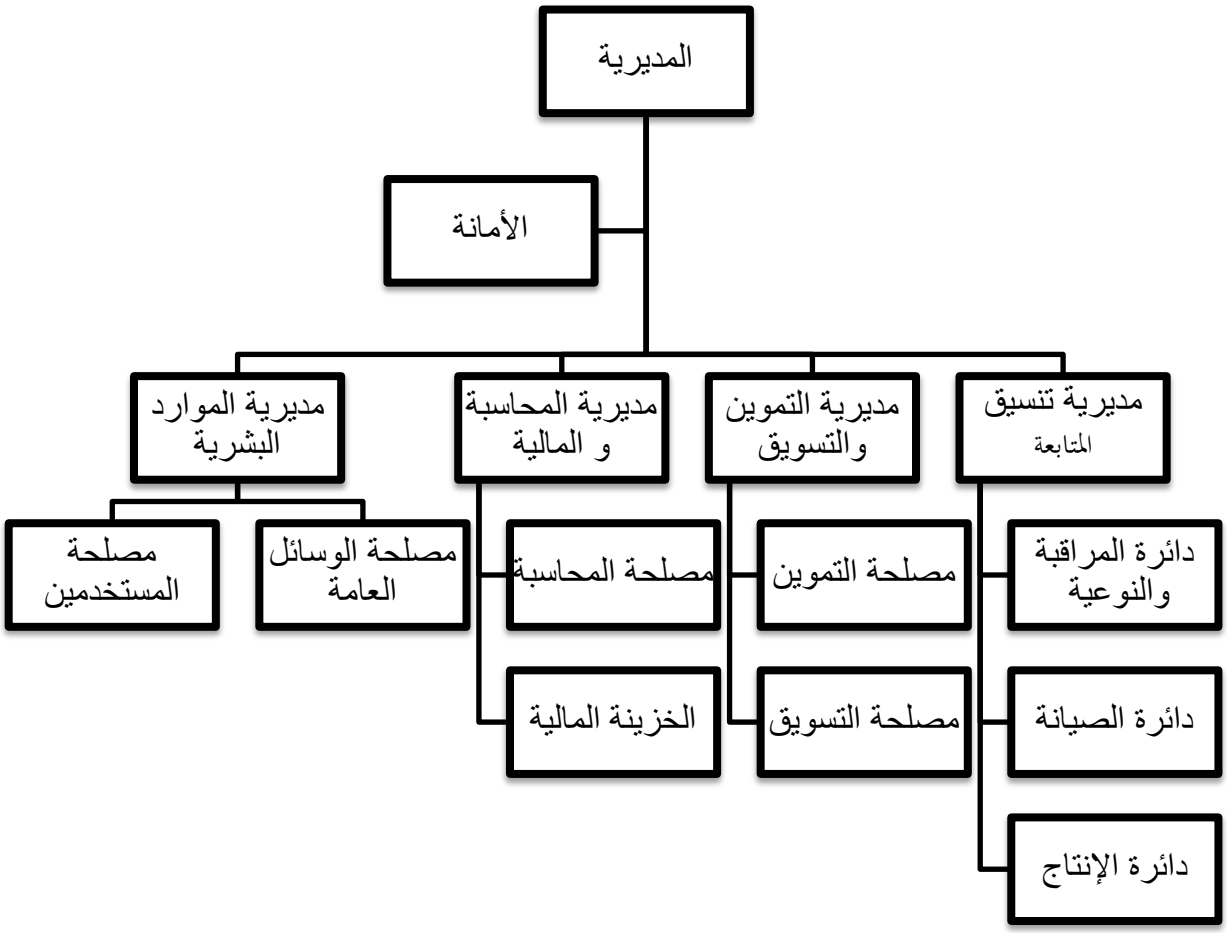
مؤسسة ترانس كنال الغرب" الوحدة 2" من صنع الشركة الإيطالية casagrande سنة 1987 وفي سنة 1990 قامت المؤسسة بإجراء تجارب حول صناعة الأنابيب وقنوات نفل المياه الخرسانية، حيث كانت في بداية ظهورها تسمى هيدروكنال ولكن في 17ديسمبر1997 قامت بتغيير اسمها إلى ترانس كنال الغرب "الوحدة2".

تقع ترانس كنال الغرب الوحدة2 بوادي رهيو ولاية غليزان على الطريق الوطني رقم4 الرابط بين الجزائر ووهران وتبعد عن وسط المدينة شمالا حوالي 500متر مربع، وتعتبر من أهم فروع المؤسسة الأم برأس مال يقدر 2000000000دج وهي مؤسسة اقتصادية تهدف إلى إنتاج وتسويق الأنابيب الخرسانية والاعمدة الخاصة بالكهرباء.

2) **الهيكل التنظيمي:**

نعرض فيما يلي الهيكل التنظيمي لمؤسسة ترانس كتال "الوحدة2"

**الشكل (07)الهيكل التنظيمي لمؤسسة ترانس كتال "الوحدة2":**




يتكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة من:

1) **المديرية العامة:**

تعتبر المديرية العامة المسؤولة عن سائر المديريات، والمصالح الموجودة في المؤسسة كما تسهر على حسن تنظيم المؤسسة وضمان سير نشاطها ومراقبة مختلف أنشطة المؤسسة.

2) **الأمانة:** وتتمثل مهامها في:

- التنسيق بين مختلف الهياكل والمصالح داخل المؤسسة.
- تعتبر المكان الرئيسي لتجميع التقارير والتعليمات الكتابية.
- تسجيل البرقيات الواردة والصادرة.

- استقبال المكالمات الهاتفية وتسجيلها.
- استقبال البريد والزوار وغيرها من الأعمال المختلفة

3) **مديرية الموارد البشرية:** ومهمتها تتمثل في:

- دراسة ملفات توظيف العمال وترقيتهم
- تتولى الإجراءات التدريبية للعمال
- إعداد المخطط العمل السنوي
- متابعة غيابات العمال

حيث تتكون من مصلحة الوسائل العامة ومصلحة المستخدمين.

4) **مديرية المحاسبة والمالية:** ومهمتها

- إعداد نتيجة الدورة المحاسبية
- متابعة الخزينة والكشوفات المحاسبية
- التخطيط المركزي للموارد المالية

5) **مديرية التسويق والتموين:**

تقوم بتموين المؤسسة بالمستلزمات اللازمة لعملية الإنتاج كما تقوم بتسويق المنتوجات ونجد فيها:

**مصلحة التموين:** تقوم بتوفير المواد الأولية وتشرف على تسيير المخزون.

**مصلحة التسويق:** مختصة في تسويق الوحدات المنتجة للمؤسسة، من خلال دفع الفواتير واستلام المبالغ من الزبائن.

6) **مديرية تنسيق المتابعة والمراقبة:**

تعتبر من أهم وظائف المؤسسة والتي تقوم بمتابعة مراحل الإنتاج ومراقبة نوعية وجودة الإنتاج وهي تحتوي على ثلاث مصالح:

**مصلحة المراقبة والنوعية:** تحديد معايير الإنتاج كاستهلاك المواد الأولية ومراقبة عملية الإنتاج.

**مصلحة الصيانة:** يرتكز دورها في صيانة جميع ممتلكات المؤسسة بما فيها وسائل الإنتاج، معدات وأدوات، كما تعمل على عصرنة الآلات و مراقبتها.

**مصلحة الإنتاج:** نظرا لأهمية هذه المصلحة في الوحدة والتي تقوم بتحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع قابلة للتسويق.

**منتجات الشركة TRANS CANAL OUEST:**

1. Tuyau fretté béton
2. T uyau type2.5 et fond regard
3. Canal d'irrigation
4. Support d'électrification
5. Dalot
6. Travaux de pose de tuyaux

## المطلب الثالث: المصلحة الإنتاجية للمؤسسة

### 1. المواد الأولية المستعملة:

تعتمد مؤسسة ترانس كنال (الوحدة2) في صنع منتوجاتها على مجموعة من المواد الأولية، وهذه المواد لها معايير محددة في إنتاج هذه المنتوجات، ويمكننا عرض هذه المواد في الجدول التالي من خلال الكميات المتاحة سنويا والمقادير الداخلة في تركيب كل منتوج:

جدول رقم (04) يوضح كمية المواد الأولية المتاحة خلال السنة

| المواد الأولية / المتغيرات | VOLUM BUTON | CIMENT CPA (T) | SABLE ($M^3$) | GRAVIER 3/8 ($M^3$) | GRAVIER 8/15 ($M^3$) | ACIER DOUX | ACIER DUR | DOUILLERS D'ENCRAGE | FIL D'ATTACHE |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| $X_1$ | 0,70 | 0,28 | 0,18 | 0,26 | 0,5 | 26,12 | 24,91 | 32 | 0,2 |
| $X_2$ | 1,00 | 0,40 | 0,25 | 0,37 | 0,72 | 29,80 | 31,14 | 40 | 0,2 |
| $X_3$ | 1,70 | 0,68 | 0,43 | 0,63 | 1,22 | 33,49 | 40,55 | 52 | 0,2 |
| $X_4$ | 1,90 | 0,76 | 0,48 | 0,70 | 1,37 | 37,17 | 40,55 | 52 | 0,2 |
| $X_5$ | 2,40 | 0,96 | 0,60 | 0,88 | 1,73 | 43,93 | 40,56 | 52 | 0,2 |
| $X_6$ | 2,75 | 1,10 | 0,69 | 1,01 | 1,98 | 57,13 | 43,77 | 56 | 0,2 |
| $X_7$ | 3,10 | 1,24 | 0,78 | 1,14 | 2,23 | 61,47 | 46,90 | 60 | 0,2 |
| $X_8$ | 3,92 | 1,57 | 0,98 | 1,44 | 2,82 | 67,16 | 54,72 | 70 | 0,2 |
| $X_9$ | 3,90 | 1,56 | 0,98 | 1,44 | 2,81 | 89,23 | 62,56 | 80 | 0,2 |
| $X_{10}$ | 4,74 | 1,90 | 1,19 | 1,74 | 3,41 | 114.64 | 62,56 | 80 | 0,2 |
| $X_{11}$ | 6,76 | 2,70 | 1,69 | 2,49 | 4,87 | 135,34 | 68,99 | 88 | 0,2 |
| $X_{12}$ | 0,60 | 0,24 | 0,15 | 0,22 | 0,43 | 33,50 | 18,79 | 24 | 0,2 |
| $X_{13}$ | 1,08 | 0,43 | 0,27 | 0,40 | 0,78 | 54,46 | 34,41 | 44 | 0,2 |
| $X_{14}$ | 1,30 | 0,52 | 0,33 | 0,48 | 0,94 | 62,57 | 31,29 | 40 | 0,2 |
| $X_{15}$ | 2,00 | 0,80 | 0,50 | 0,74 | 1,44 | 33,49 | 105.02 | 52 | 0,2 |
| $X_{16}$ | 3,00 | 1,20 | 0,75 | 1,10 | 2,16 | 43,93 | 146,43 | 52 | 0,2 |
| $X_{17}$ | 3,60 | 1,44 | 0,90 | 1,32 | 2,59 | 61,47 | 233,57 | 60 | 0,2 |
| $X_{18}$ | 4,80 | 1,92 | 1,20 | 1,77 | 3,46 | 67,16 | 256,95 | 70 | 0,2 |
| $X_{19}$ | 5,40 | 2,16 | 1,35 | 1,99 | 3,89 | 89,23 | 306,54 | 80 | 0,2 |
| $X_{20}$ | 5,70 | 2,28 | 1,42 | 2,10 | 4,10 | 114,64 | 315,07 | 80 | 0,2 |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| $X_{21}$ | 7,70 | 3,08 | 1,92 | 2,83 | 5,54 | 135,34 | 477,56 | 88 | 0,2 |
| الكميات المتاحة | 16796 | 6720 | 4223 | 6182 | 11209 | 499722 | 594564 | 312438 | 1024 |

### 2. ساعات العمل المتاحة:

توجد في المؤسسة ورشة واحدة للإنتاج تتم فيها جميع مراحل العملية الإنتاجية (إعداد القالب، التغطية، التدوير، التسخين ونزع الغطاء)، ففي كل مرحلة توجد مجموعة من الآلات.

**ففي المرحلة الأولى إعداد القالب:**

يتم فيه تحديد نوع المنتوج وتحتوي على ثلاثة آلات حسب قطر الوحدة المراد إنتاجها حيث الآلة الأولى لإعداد القالب للقنوات ذات القطر الصغير والذي يتراوح مابين (400-500) أي ثلاثة منتوجات.

الآلة الثانية لإعداد القالب للقنوات ذات القطر المتوسط والذي يتراوح مابين (600-900) أي سبعة منتوجات.

الآلة الثالثة لإعداد القالب للقنوات ذات القطر الكبير والذي يتراوح مابين (1000-5001) أي 11منتوج.

**المرحلة الثانية التغطية:**

في هذه المرحلة يتم تغطية القالب وتحتوي على ثلاث آلات وسنشكل قيد خاص بهذه المرحلة.

**المرحلة الثالثة التدوير:**

يتم تدوير القالب بعد وضع الغطاء على القالب يتم تدويره وملأه بالخرسانة وتوجد أربعة آلات وسنقوم بتشكيل قيد لكل آلة حيث:

الآلة الأولى خاصة بتدوير القنوات ذات القطر الصغير أي من (400-500)

الآلة الثانية خاصة بتدوير القنوات ذات القطر المتوسط والكبير أي (600-1500)

الآلة الثالثة خاصة بتدوير القنوات ذات القطر المتوسط والكبير ولكنها تختلف عن الآلة الثانية بحيث تعتبر هذه الآلة جد متطورة ولا تستغرق وقتا كبيرا في التدوير

الآلة الرابعة خاصة بتدوير القنوات ذات الضغط العالي فقط بحيث تقوم بإضافة الخرسانة وتدويره من جديد.

**المرحلة الرابعة التسخين:**

يتم وضع القنوات للتسخين حيث تحتوي على 18 مركز للتسخين وسنشكل قيد خاص بهذه المرحلة.

**المرحلة الخامسة نزع الأغطية:**

تحتوي هذه المرحلة على ثلاثة آلات حيث سنشكل قيد خاص بهذه المرحلة.

أما بالنسبة لنظام العمل ففي المرحلة الأولى يتم نظام العمل على دورتين في اليوم لمدة ثمان ساعات للدورة (8*2) أي 16 ساعة في اليوم لمدة خمسة أيام بينما يوم الجمعة فتعمل لمدة نصف يوم أي 12 ساعة بينما في المراحل المتبقية يتم العمل على ثلاث دورات في اليوم لمدة ثمان ساعات للدورة (8*3) أي 24 ساعة في اليوم لمدة خمسة أيام بينما يوم الجمعة فتعمل بنفس الطريقة السابقة.

جدول رقم (05) يوضح هامش الربح لكل منتوج

| المنتوج | سعر البيع | سعر التكلفة | هامش الربح | المنتوج | سعر البيع | سعر التكلفة | هامش الربح |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| $X_1$ | 3600,00 | 3000,00 | 600,00 | $X_{12}$ | 3400,00 | 2833.33 | 566,66 |
| $X_2$ | 3700,00 | 3083,33 | 616,67 | $X_{13}$ | 4000,00 | 3333,33 | 666,67 |
| $X_3$ | 4000,00 | 3333,33 | 666,67 | $X_{14}$ | 4700,00 | 3916,67 | 783,33 |
| $X_4$ | 4300,00 | 3583,33 | 716,67 | $X_{15}$ | 5833,33 | 4861,10 | 972,23 |
| $X_5$ | 5000,00 | 4166,67 | 833,33 | $X_{16}$ | 8333,33 | 6944,44 | 1388,88 |
| $X_6$ | 5700,00 | 4750,00 | 950,00 | $X_{17}$ | 10833,33 | 9027,77 | 1805,55 |
| $X_7$ | 7000,00 | 5833,33 | 1166,66 | $X_{18}$ | 12583,33 | 10486,11 | 2097,22 |
| $X_8$ | 8000,00 | 6666,67 | 1333,33 | $X_{19}$ | 15833,33 | 13194,44 | 2638,88 |
| $X_9$ | 11900,00 | 9916,67 | 1983,33 | $X_{20}$ | 15833,33 | 13194,44 | 2638,88 |
| $X_{10}$ | 11900,00 | 9916,67 | 1983,33 | $X_{21}$ | 21416,67 | 17847,23 | 3569,44 |
| $X_{11}$ | 15800,00 | 13166,67 | 2633,33 | | | | |

**المصدر**: المصلحة التجارية

## المبحث الثاني: واقع الحوكمة في ترانس كنال02.

### المطلب الأول: مدى توفر مقومات اصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد الحوكمةفي TRANS CANAL 02:

طرحنا جملة من الأسئلةعلى بعض العمال و الاداريين هي كما يلي:

1-هل يتم تسهيل مهام اصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون ؟

2-هل يتم العمل على تطوير آليات مشاركة جميع العاملين في تحسين الاداء؟

3- هل توجد آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الادارة لتوفير استمرارية الشركة؟

جاء في اجابات العمال أن أغلبيتهم يعتقدون أن الشركة تطبق مبدأ وجود أساس محكم لقواعد الحوكمة ، فكل العينة تعتقد بتوافق المتطلبات القانونية و الرقابية داخل الشركة مع القوانين و الاجرءات التي تسمح لأعضاء الجمعية العامة بممارسة صلاحياتهم الرقابية كما تسمح بانتخاب وعزل أعضاء مجلس الادارة الذي يجب على أعضائه ان يكونوا مساهمين ولو من بينهم واحد على الأقل ، كما يتوافقون بشكل نسبي على توفر تشريعات واضحة تحدد المسؤوليات و توحد اطار و هيكل تنظيمي فعال ووصف وظيفي يحدد المسؤوليات يخدم ترسيخ قواعد الحوكمة داحل الشركة.

وترى العينة ان هذه العناصر تنعكس ايجابا على مستوى الافصاح والشفافية في التقارير المالية التي تنشرها الشركة ، وذلك من خلال وجود هيئات رقابية تشرف وتحرص على سلامة وصحة تلك القوائم ، وهذا يؤثر ايجابا على الافصاح المحاسبي وعلى جودة التقارير المالية.

أما فيما يخص ان الشركة وعلاقتها مع اصحاب المصالح فهي تحترم ذلك في اطار التشريعات والقوانين المعمول بها وفي اطار الافصاح المحاسبي و المعلوماتي وتفتح قنوات الاتصال لمختلف اصحاب المصالح الاتصال بحرية مع اعضاء مجلس الادارة.

**المطلب الثاني: مدى توفر مقومات الافصاح والشفافية داخل شركة TRANS CANAL02 :**

1-يتم الافصاح على جميع بنود المركز المالي بالقدر الكافي وبدون استثناء .

2-يتم الافصاح عن ملكية الاسهم لجميع المساهمين بجميع فئات الاسهم.

3-هل يؤدي الافصاح الى اجتذاب رؤوس الاموال والحفاظ على حقوق المساهمين.

4-يتم الافصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة.

5-يتمالافصاح للمساهمين عند وجود ممارسة او سلوك غير اخلاقي.

6-يتم الافصاح عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية واظهارفاعليتها وقوتها.

- ✓ تقوم الشركة عن الافصاح عن حساباتها.
- ✓ تعقد الشركة لقاءات للافصاح عن استراتيجياتها ،اهدفها،وادائها.
- ✓ تفصح الشركة عن عوامل المخاطرة المتصلة بعمليات الشركة.
- ✓ تقوم الشركة بالافصاح عن قوائم مالية تم تدقيقها من جانب مدققين مستقلين مؤهلين واكفاء فيما يخص بنود الميزانية المحاسبية حسب المعايير المعمول بها وهذا يساعد في حماية حقوق المساهمين ووضعهم في صورة الاحداث والممارسات ،وهذا يساعد على تشجيع الستثمرين على التعامل مع الشركة .

وتبقى مكافآت مجلس الادرة والمديرين التنفيذيين بحاجة لمزيد من آليات الافصاح وعليه فان مبدا الافصاح أهم مبدأ من المبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات.

**المطلب الثالث : ماهي العناصر التي تحد من تطبيق الحوكمة داخل شركة TRANS CANAL 02 ؟:**

الاجابات الخاصة بسؤال عن بعض المحددات التي تعيق تطبيق الحوكمة:

- ✓ عدم وضوح القوانين و اللوائح لدى الشركة.
- ✓ غياب دور المؤسسات في متابعة ضمان التزام أعضائها مهنيا وأخلاقيا.
- ✓ عدم كفاءة أجهزة الرقابة والتدقيق الداخلي و الخارجي وضعف دوره في الرقابة على الشركة.
- ✓ ضعف الهياكل الادارية الواضحة وتحديد المسؤوليات و الصلاحيات داخل الشركة.

- ✓ غياب القوانين الواضحة والملزمة الخاصة بالحوكمة.
- ✓ عدم تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل سليم يحد من القدرة على تطبيق الحوكمة.

## تقديم الميزانيات المالية لثلاث سنوات 2010 – 2011 – 2012

**1-** الميزانية المالية لسنة 2010.

**أولا: الأصول:**

| ر.ح | البيان | 2010 | n-1(2009) |
|---|---|---|---|
| | **الأصول الثابتة** | 292638864.59 | 258970190.96 |
| 20 | -التثبيتات غير معنوية | 49509.62 | 67513.12 |
| 21 | -التثبيتات العينية | 287558647.14 | 256407612.84 |
| 211 | -الأراضي | 156459600.00 | 156459600.00 |
| 213 | -البناءات | 23711974.82 | 26101761.55 |
| 218 | -التثبيتات العينية الأخرى | 107387072.32 | 73846251.29 |
| 23 | -التثبيتات الجاري انجازها | 2394465.00 | 2485065.00 |
| 27 | -تثبيتات مالية أخرى | 10000.00 | 10000.00 |
| 298 | -خسائر القيمة عن الأصول الأخرى المثبتة | 10000.00 | 10000.00 |
| 133 | -الضرائب المؤجلة على الأصول | 2626242.83 | ---- |
| | **قيم الاستغلال** | 91227378.86 | 107103808.28 |
| 30 | المخزونات الجارية | 91227378.86 | 107103808.28 |
| | **قيم محققة** | 57818977.1 | |
| 411 | -الزبائن | 41311170.76 | 26843059.87 |
| 467 | -الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة | 16492173.17 | 18478579.65 |
| | -ضرائب | 15633.17 | 47458.00 |
| | **قيم جاهزة** | 111601831.57 | 110782154.12 |
| 53 | الصندوق | 111601831.57 | 110309548.32 |
| _ | مجموع الاصول المتداولة | 260648187.53 | 262782154.12 |
| _ | مجموع الأصول | 553287052.12 | 521752345.08 |

**ثانيا: الخصوم**

| ر.ح | البيان | 2010 | N-1(2009) |
|---|---|---|---|
| | - مج الأموال الخاصة | 451046662.03 | 437345678.89 |
| 11 | -الترحيل من جديد | 3744150..82 | 3744150.82 |
| 12 | -نتيجة السنة المالية | (-30852896.34) | 41635229.59 |
| 188 | -حسابات الارتباط بين الشركات في شكل مساهمة | 478155407.55 | 391966298.48 |
| | **ديون طويلة الأجل** | **30988687.53** | **27831588.41** |
| 487 | مؤونات المنتوجات المعاينة مسبقا | 30988687.53 | 27831588.41 |
| | **الأموال الدائمة** | **482035349.5** | **465177267.2** |
| | **ديون قصيرة الأجل** | **71251702.56** | **58601471.78** |
| 40 | -الموردون والحسابات المرتبطة بها<br>-الضرائب مستحقة الدفع | 10754138.31 | 12509367.09 |
| | -الديون الأخرى | 8038741.72 | 4397225.70 |
| | -خزينة الخصوم | 52458822.53 | 41694878.99 |
| | | 00 | 00 |
| | **مجموع الخصوم** | **553287052.12** | **523778739.08** |

**2-** الميزانية المالية لسنة 2011

**أولا: الأصول**

| رح | البيان | 2011 | N-1(2010) |
|---|---|---|---|
| | **الأصول الثابتة** | **360405304.88** | **292638864.59** |
| 20 | -التثبيتات غير معنوية | 31506.12 | 49509.62 |
| 21 | -التثبيتات العينية | 355218540.93 | 287558647.14 |
| 211 | -الأراضي | 156459600.00 | 156459600.00 |
| 213 | -البناءات | 25291608.45 | 23711974.82 |
| 218 | -التثبيتات العينية الأخرى | 172837332.48 | 107387072.32 |
| 23 | -التثبيتات الجاري انجازها | 2523015.00 | 2394465.00 |
| 27 | -التثبيتات المالية الأخرى | 6000.00 | 10000.00 |
| 298 | -خسائر القيمة عن الأصول الأخرى | 6000.00 | 10000.00 |
| 133 | المثبتة | | |
| | -الضرائب المؤجلة على الأصول | 2626242.83 | 2626242.83 |
| | **قيم الاستغلال** | **100100423.33** | **91227378.86** |
| 30 | المخزونات الجارية | 100100423.33 | 91227378.86 |
| | **قيم محققة** | **56253928.03** | **57818977.1** |
| 411 | -الزبائن | 20426950.43 | 41311170.76 |
| 467 | -الحسابات الأخرى الدائنةأو المدينة | 33929419.92 | 16492173.17 |
| | -الضرائب | | |
| | | 1897557.68 | 15633.17 |
| | **قيم جاهزة** | **26148227.27** | **111601831.57** |
| 53 | الصندوق | 26148227.27 | 111601831.57 |
| | مجموع الأصول المتداولة | 182502578.63 | 260648187.53 |
| | **مجموع الأصول** | **542907883.51** | **552287052.12** |

ثانيا: الخصوم

| ر.ح | البيان | 2011 | N-1 |
|---|---|---|---|
| | **مجموع الأموال الخاصة** | **408641301.89** | **451046662.03** |
| 105 | فارق اعادة التقييم | 86777403.47 | ____ |
| 11 | الترحيل من جديد | 3744150.82 | 3744150.82 |
| 12 | نتيجة السنة المالية | (-29992838.39) | (-30852896.34) |
| 188 | حسابات الارتباط بين الشركات في شكل مساهمة | 384112585.99 | 478155407.55 |
| | **ديون طويلة الأجل** | **60652430.22** | **30988687.53** |
| 153 | المؤونات للضرائب | 21937567.89 | ____ |
| 487 | مؤونات المنتوجات المعينة مسبقا | 38714862.33 | 30988687.53 |
| | **الأموال الدائمة** | **469293732** | **482035349.5** |
| | **ديون قصيرة الأجل** | **73614151.40** | **71251702.56** |
| 40 | الموردون والحسابات المرتبطة بها | 24976764.85 | 10754138.31 |
| | الضرائب مستحقة الدفع | 1458047.54 | 8038741.72 |
| | الديون الأخرى | 47179339.01 | 52458822.52 |
| | خزينة الخصوم | ____ | ____ |
| | **مجموع الخصوم** | **542907883.51** | **553287052.12** |

**3-** الميزانية المالية لسنة 2012

**أولا: الأصول**

| ر.ح | البيان | 2012 | N-1(2011) |
|---|---|---|---|
| | **الأصول الثابتة** | **321490609.29** | **360405304.88** |
| 20 | -التثبيتات غير معنوية | 13502.62 | 31506.12 |
| 21 | -التثبيتات العينية | 316450398.84 | 355218540.93 |
| 211 | -الأراضي | 156459600.00 | 156459600.00 |
| 213 | -البناءات | 22885145.75 | 25921608.45 |
| 218 | -التثبيتات العينية الأخرى | 137105653.09 | 172837332.48 |
| 23 | -التثبيتات الجاري انجازها | 1394465.00 | 2523015.00 |
| 27 | -التثبيتات المالية الأخرى | 6000.00 | 6000.00 |
| | -خسائر القيمة عن الأصول الأخرى المثبتة | 6000.00 | 6000.00 |
| 298 | -الضرائب المؤجلة على الأصول | 2626242.83 | 2626242.83 |
| 133 | | | |
| | **قيم الاستغلال** | **91041150.44** | **100100423.33** |
| 30 | المخزونات الجارية | 91041150.44 | 100100423.33 |
| | **قيم محققة** | **126930890.8** | **56253928.03** |
| 411 | -الزبائن | 107423625.03 | 20426950.43 |
| 467 | -الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة | 19481795.16 | 33929419.92 |
| | -الضرائب | 25470.59 | 1897557.68 |
| | **قيم جاهزة** | **6905041.35** | **26148227.27** |
| 53 | الصندوق | 6905041.35 | 26148227.27 |
| | مجموع الأصول المتداولة | 224877082.57 | 182502578.63 |
| | **مجموع الأصول** | **546367691.86** | **542907883.51** |
| | | | |

**ثانيا: الخصوم**

| ر.ح | البيان | 2012 | N-1 |
|---|---|---|---|
| | **مجموع الأموال الخاصة** | **335210679.88** | **438634140.28** |
| 105 | فارق اعادة التقييم | 86128192.86 | 86777403.47 |
| 11 | الترحيل من جديد | (-15978389.96) | 3744150.82 |
| 12 | نتيجة السنة المالية | (-79082042.46) | ـــــ |
| 188 | حسابات الارتباط بين الشركات في شكل مساهمة | 344142919.44 | 348112585.99 |
| | **ديون طويلة الأجل** | **60529080.20** | **60652430..22** |
| 153 | المؤونات للضرائب | 21814217.87 | 21937567.89 |
| 487 | مؤونات للمنتوجات المعينة مسبقا | 38714862.33 | 38714862.33 |
| | **الأموال الدائمة** | **395739760** | **469293732** |
| | **ديون قصيرة الأجل** | **150627931.78** | **73614157.40** |
| 40 | -الموردون والحسابات المرتبطة بها | 79096818.33 | 24976764.85 |
| | -الضرائب مستحقة الدفع | 9619329.98 | 1458047.54 |
| | -الديون الأخرى | 61911783.47 | 47179339.01 |
| | -خزينة الخصوم | ـــــ | ـــــ |
| | **مجموع الخصوم** | **546367691.86** | **542907883.51** |

**التقرير النظيف:**

**تقريرمحافظ الحسابات المستقل :**

**الى مساهمي الشركة:**

قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي لشركةTRANS CANAL OUEST 02. للفترة31 /2013/12 و القوائم المالية المرتبطة بها هي:قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية لذات السنة.

تلك القوائم تعتبر مسؤولية ادرة المؤسسة،اما مسؤوليتنا فتتمثل في التعبير عن رأينا عن تلك القوائم الملية تأسيسا على مراجعتنا.

قمنا باجراء المراجعة طبقا للمعاييرالوطنية للمحاسبة،وتتطلب هذه المعاييران يتم تخطيط وتنفيذ المراجعة بما يؤدي الى التوصل الى تأكيد مناسب عن ما اذا كانت القوائم المالية لايوجد بها تحريف يتسم بالأهمية النسبية ، وتشمل المراجعة جمع الأدلة التي تدعم القيم والافصاح بالقوائم المالية.كما تشمل المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة و التقديرات الجوهرية التي توصلت الادارة اليها وتقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة، ونعتقد ان المراجعة التي قمنا بها توفر لنا أساس مناسبا لابداء الرأي.

في رأينا القوائم المالية توفر صورة صادقة ،عادلة ومبررة وفق كافة جوانب الاهمية النسبية عن المركز المالي لشركة TRANS CANAL OUEST 02.في 2013/12/31 ،ونتائج العمليات والتدفقات النقدية عن نفس الفترة طبقا للمعاييرالدولية للتقرير المالي.

**اسم محافظ الحسابات:** .....

**تاريخ التقرير: في**.../.../... **العنوان:** .....

**خلاصة:**

نستخلص من خلال دراستنا لهذا الفصل أن الشركات الجزائرية خطت خطوات صائبة في إقامة متطلبات الحوكمة، لكن هذا لا يعني أنه كاف لذا يجب تفعيلها بشكل كبير يضمن التأثير الإيجابي على النمو الاقتصادي.

ومن خلال هذا نستنتج النقاط التالية:

- ✓ رغم وجود مقومات كافية للإفصاح و الشفافية للمساهمين و أعضاء مجالس الادارة إلا أنها لا تغطي جميع أصحاب المصالح في الشركة .
- ✓ يعتبر التدقيق من الوظائف الهامة وذلك لما يقدمه من مساعدة للإدارة العليا والمساهمين فهو يتفاعل بشكل جيد مع باقي أطراف الحوكمة و بالتالي تساهم في تطبيق الحوكمة .
- ✓ العمل على منح صلاحيات و دور أوسع لأصحاب المصالح في ممارسة الدور الرقابي على الإدارة مما يساهم في دعم وتشجيع الإفصاح.
- ✓ العمل على تعزيز ثقافة ممارسة الحوكمة من خلال عقد البرامج التدريبية التي تعكس مفاهيم و ثقافة تطبيقات الحوكمة .

**الخاتمة:**

ماشهده العالم من أزمات مالية و انهيارات مست كبريات أسواق المال و المؤسسات و الشركات في العالم ، وما نعيشه من زخم معرفي و اتصال سريع و تقنيات متطورة ، وما يعكسه ذلك على البيئة الإقتصادية سواء بالسلب أو بالإيجاب ، جعلنا نواجه العديد من التحديات في جميع مناحي حياتنا الإجتماعية و الإقتصادية و السياسية ، وهذا تقويم وضعنا الراهن و التخطيط لمواكبة المستجدات بما يتوافق مع قيمنا ، مبادئنا و إمكنياتنا .

وفي هذا الإطار سعينا من خلال دراستنا هذه الإحاطة بمدخل من المداخل الإدارية الحديثة و المسماة ب : "**حوكمة الشركات**" و التركيز على آلية من آليات تطبيقها تؤثر وتتأثر بها وهي "**التدقيق المحاسبي**" والتي تساهم بشكل كبير في تعزيز مبادئ الحوكمة، و كمحاولة منا لدراسة هذا المجال قدمنا هذه الدراسة تحت عنوان "**التدقيق المحاسبي لتفعيل ممارسة حوكمة الشركات**" ، و التي احتوت على جانبين نظري وميداني من أجل الإحاطة بإشكالية البحث و التساؤلات المرفقة بها.

فمن خلال الفصل الأول الذي خصصناه للتدقيق المحاسبي الذي كان نتاجا لتطور الواقع الإقتصادي عقب الإنهيارات والتغييرات التي مست الشركات جراء الإنفصال التام بين الملاك والإدارة ، الأمر الذي حتم ضرورة الإستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي ، إنتقل مضمونه من إكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية أو نتائج المؤسسة.

أما الفصل الثاني فقد تطرقنا فيه للتأصيل العلمي لحوكمة الشركات من خلال إبراز أسباب ظهور الحوكمة وأهميتها فقد تبين لنا أن الحوكمة ظهرت بسبب انفصال الملكية عن التسيير وزاد الاهتمام بها بعد سلسلة أحداث الفشل التي ضربت كبريات الشركات العالمية ،حيث ساهمت هذه الظروف في بذل المنظمات الدولية العديد من الجهود لوضع المبادئ الأساسية للحوكمة لتضبط إيقاع السوق وتحدد العلاقات و المسؤوليات داخل الشركات .

# الخاتمة العامة

كما تطرقنا في نفس الفصل تحديد العلاقة المتداخلة بين تطبيق حوكمة الشركات و التدقيق المحاسبي و خلصنا للدور الفعال الذي يلعبه هذا الاخير في تجسيد وتدعيم مقومات الحوكمة داخل الشركات.

و الفصل الثالث خصصناه لدراسة ميدانية قمنا بها على مستوى إحدى الشركات الوطنية و التي تنشط في مجال قنوات الري ومنتجات اخرى ، والتي تسعى لتطبيق مبادئ الحوكمة داخل الشركة منذ السنوات الاخيرة ،وحاولنا الإجابة من خلال الدراسة على الفرضيات التي أوصلتنا الى جملة من النتائج و التوصيات.

**1- نتائج الدراسة :**

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من حوكمة الشركات و التدقيق المحاسبي توصلنا الى النتائج التالية :

1. تعتبر الحوكمة الأداة التي تضمن استغلال المؤسسة لمواردها بكفاءة عالية و تحقيق أهدافها لذا تزايدالاهتمام بتطبيق الحوكمة لما حققته من مزايا مختلفة تحد من الكثير من المشاكل التي تواجهها هذه الشركات وبصفة خاصة المشاكل المالية .
2. الدور الكبير الذي لعبه اصدار و تطوير معايير التدقيق ،والذي انعكس على ادائها من خلال تحقيق الافصاح و الشفافية علاوة على التقويم الفعال و المستمر لأداء الوحدة الإقتصادية .
3. يعتبر التدقيق من الوظائف الهامة وذلك لما يقدمه من مساعدة للإدارة العليا والمساهمين فهو يتفاعل بشكل جيد مع باقي أطراف الحوكمة و بالتالي تساهم في تطبيق الحوكمة .
4. على الرغم من وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة مطبق لدى الشركة ،فإن الأمر لازال بحاجة الى المزيد من التطوير و المتابعة لكافة المستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد الحوكمة ورسم مفاهيمها بشكل أعمق.
5. رغم وجود مقومات كافية للإفصاح و الشفافية للمساهمين و أعضاء مجالس الادارة إلا أنها لا تغطي جميع أصحاب المصالح في الشركة .

**2- التوصيات :**

1. العمل على بذل المزيد من الجهود و المتابعة للمستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد الحوكمة العالمية بهدف تنمية الوعي و الدور الإستثماري في الشركات.
2. العمل على تحديث الأطر القانونية و التنظيمية التي توفر الحماية اللازمة للمستثمرين، الأمر الذي يؤدي إلى تنمية الإستثمار وتعظيم دور الشركات في هدا المجال.
3. ضرورة العمل على إيجاد أسس وقواعد عادلة وتطبيقها بشكل متساو على كافة المساهمين بمختلف فئاتهم.
4. العمل على منح صلاحيات و دور أوسع لأصحاب المصالح في ممارسة الدور الرقابي على الإدارة مما يساهم في دعم وتشجيع الإفصاح.
5. العمل على زيادة مستوى الإفصاح و الشفافية في التقارير المالية و إتاحتها لجميع أصحاب المصالح لإعطاء المساهمين و المستثمرين الأمن و الأمان و طمأنة أصحاب المصالح على مصالحهم.
6. تعميق الوعي بدور لجنة المراجعة الداخلية في الشركات ، خاصة في مجال التدقيق المحاسبي .
7. ضرورة إصدار دليل لحوكمة الشركات في الجزائر يكون ذو طبيعة إلزامية لجميع الشركات و ليس استرشادية ، وذلك بالاستعانة بذوي الخبرات المتخصصة و تجارب الدول السباقة في هذا المجال .
8. العمل على تعزيز ثقافة ممارسة الحوكمة من خلال عقد البرامج التدريبية التي تعكس مفاهيم و ثقافة تطبيقات الحوكمة .
9. يتوجب الاستفادة من المزايا المتعددة التي تحققها حوكمة الشركات و التوسع في تطبيقها في الشركات الجزائرية المختلفة ، مع محاولة وضع معايير لحوكمة الشركات في الجزائر تتفق وظروف البيئة الاقتصادية الجزائرية وتحقيق الاستفادة القصوى من تطبيق حوكمة الشركات.
10. لابد من اعتماد الهيئات المشرفة على وضع معايير المحاسبة في الجزائر بتطوير معايير محاسبية محلية لتعزيز الشفافية في التقارير المالية بشكل يتناسب مع التطورات الحاصلة في المعايير المحاسبية الدولية ومع مستلزمات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

# المراجع :

## 📖 الكتب :


1. أحمد حلمي جمعة ،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات الطبعة الاولى، دار الصفاء ،الاردن 2000.
2. أرينز ألفين ، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبد القادرالديسطي ، احمد حامد حجاج ، دار المريخ ، 2005 ، السعودية.
3. احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، الطبعة الثانية ، دار صفاء للنشر، عمان ،2005 .
4. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكدبعد قانون"-Sarbanes Oxley"،دار النشر و الثقافة ، مصر ، الطبعة الأولى،2007.
5. بلال السكارن،اخلاقيات العمل دار المسيرة ،الطبعة الاولى ،عمان ،2009.
6. حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الجزء الاول ، ط 1 ، دارالثقافة للنشر ، الاردن ، 2009.
7. خالد امين عبد الله،علم تدقيق الحسابات (الناحية النظريةوالعلمية)،الطبعة الاولى،دار النشر،الاردن،2000.
8. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ،دار المستقبل ،الاردن ،1998.
9. حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات (المفاهيم المبادئ التجارب ) ،الدار الجامعية ،مصر ،2008.
10. دهمش نعيم، اسحاق أبو زر عفاف ،تحسين وتطوير الحاكمية المؤسسية في البنوك ،مجلة البنوك في الاردن،العدد العاشر ، المجلد الثاني و العشرون ،ديسمبر 2003
11. زاهر عاطف سواد ، مراجعة الحسابات و التدقيق ، الطبعة الاولى ، دار الراية للنشر ، الأردن ،2009.

12. طواهرمحمـــــد التهامي،صـــــديقي مســـــعود،المراجعةوتدقيق الحســـــابات،ديوان المطبوعـــــات الجامعية،بنعكنون،الجزائر،2013.

13. عبد الصمد نجم الجعفري ، إياد رشيد القريشي ، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد ،2006 .

14. عبـــد الفتـــاح الصـــحن،وآخرون ،اســـس المراجعـــة (الاســـس العلميـــة والعملية)،الـــدار الجامعية ،مصر،2004.

15. عبـــد الوهـــاب نصـــر علـــي خـــدمات مراقـــب الحســـابات لســـوق المـــال الـــدار الجامعيـــة الاسكندرية .

16. عبـــد الوهـــاب نصـــر علـــي ،شـــحاتة الســـيد شـــحاتة ،مراجعـــة الحســـابات وحوكمـــة الشركات ، الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2007/2006.

17. غســـان فـــلاح المطارنـــة ،تـــدقيق الحســـابات المعاصـــر( الناحيـــة النظريـــة)، دار المســـيرة للنشر،الاردن ،2006.

18. محمـــد مصـــطفى ســـليمان ،دور حوكمـــة الشـــركات في معالجـــة الفســـاد المـــالي والإداري – دراسة مقارنة ،الطبعة الثانية الدار الجامعية ،مصر ،2009.

19. محمـــد حســـن يوســـف، محـــددات الحوكمـــة ومعاييرهـــا، ورقـــة عمـــل مقدمـــة الى بنـــك الاستثمار القومي، مصر ،2007.

20. محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر،2005 .

21. محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير والتطبيق،الدارالجامعية ،بيروت،1990.

22. مســـعود صـــديقي ،دور المراجعـــة في اســـترتيجية التأهيـــل الاداري للمؤسســـة الاقتصـــادية الجزائريـــة ،مجلـــة الباحـــث ،العـــدد الاول كليـــة الحقـــوق والعلـــوم الاقتصـــادية ،جامعـــة ورقلـــة، 2000 .

23. محمـــود الســـيد نـــاغي ،المراجعـــة (اطـــار النظريـــة و الممارســـة)، الجـــزء الثـــاني ،مكتبـــة الجـــلاء الجديدة للنشر، المنصورة ،مصر، 1992.

24. محمود قاسم تنتوش ، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، دار الجيل ، بيروت 1998 .

25. نـــــرمين ابوالعطا،حوكمـــــة الشـــــركات ســـــبيل التقدم،ورقـــــة عمـــــل،وزارة التجارةالخارجيةالمصرية،2005 .

26. كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ،2001 .

27. وليم توماس ، امرسون هنكي ، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، السعودية ،1997 .

**المجلات:**

1. الأخضر عزي ،وغالم جلطي، الحكم الرشيد وخوصصة المؤسسات، مجلة الجندول، العدد27، مار س 2006.

2. أحمـــد منـــير النجـــار ، البعـــد المصـــرفي في حوكمـــة الشـــركات ، إتحـــاد المصـــارف الكويتيـــة ، العدد 40 ،مارس 2007.

3. سمـــير كامـــل محمـــد عيســـى "أثـــر جـــودة المراجعـــة الخارجيـــة علـــى عمليـــة إدارة الأربـــاح ،دراسة تطبيقية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،العدد02. 2008.

4. صـــفاء رأفت،دراســـة تحليليـــة لفعاليـــة تطبيـــق مـــنهج حوكمـــة الشـــركات بـــالتطبيق علـــى بعضالشـــركات المصرية،"دراســـة مقارنـــة" ،مجلـــة الدراســـات الماليـــة و التجاريـــة ،العـــدد الثاني ،القاهرة ،2004.

5. عبـــد الناصـــر محمـــد درويـــش ، دور الإفصـــاح المحاســـبي في التطبيـــق الفعـــال لحوكمـــة الشركات ،مجلة االدراسات المالية والتجارية ، العدد الثاني ، القاهرة ،2003.

6. درويش ، عبد الناصر محمد سيد ، دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات ،مجلة الدراسات المالية و التجارية ، جامعة القاهرة ،العدد2 ،مصر ،2003.

**المذكرات :**

صلاح ربيعة ، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 .

**الجريدة الرسمية :**

[1] المادة 22من القانون التجاري، 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ص 11.

المادة 715 مكرر06 القانون التجاري الجزائري المرسوم التشريعي 93-08 الجريدة الرسمية الصادرة في 25افريل 1993.

[1] المواد من 65الى 70،القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،الجريدة الرسمية الجزائرية العدد42، الموافق ل 11جويلية 2010،

المادة 609 القانون التجاري الجزائري، الجريدة الرسمية رقم 32: المؤرخة في 01ماي 1999.

**الموقع :**

منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية ،مبادئ الحوكمة وفق المعاير و الممارسات الدولية ،2003. من الموقع WWW.OECD.ORG

**الكتب الأجنبية :**

1. LIONEL.C et GERARD.V, Audit et control Interne-aspects financiers ,operationnels et strategiques,Dalloze, paris1992.
2. BELAIBOUD mokhtar,Guide pratique d'audit financier et comtable,Maison des livres ,Alger, 1986 Philipe LAURENT.et piere TCHERKWSKY, pratique de l'audit operationnel, les édition d'organisation, paris, 1992.

3. HAMINI Allel , L'audit comptable et financier , BERTI édition , Alger , 2002 Jacques RENARD , Théorie et pratique de l'audit interne , édition d'organisation , paris , 1987.
4. BETOHOUX.R et KREMPER.F et POISSON.M , L'Audit dans le secteur public,centre de d'éditions tchniques,Paris 1986.
5. Grégory Abate-Emmanuel Jaclot-Guillaume petit-perrin,Etude du gouver nement d'entreprise aux Unis, au Royaume Uni et en France, Ecole des Mines de paris , juin2000.
6. Alian MIKOL, Les audit financiers-Comprendre les du contrôle légal, édition d'organisation, paris ,1999,.
7. J,E, Combes et M. CLabrousse publi, Audit financier et contrôle de gestion, Union éditions, 1997
8. Reda KHELASSI ,L'audit interne-audit opérationnel,HOUMA,Alger, 2005.
9. Robert Obert,Révision et certification des comptes,Dunod, Paris,1995.
10. Société Nationale de la Comptabilité, guide d'audit et de commissariat aux comptes, D.R.H.1989.P 1102.