الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية **التخصص:** التدقيق و مراقبة التسيير

تحت عنوان :

دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات لولاية أدرار

مقدمة من طرف الطالب :

. بابولا محمد

تحت إشراف الأستاذ:

.د. العيد محمد

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة
رئيساً	معارفية الطيب	استاذ محاضر	مستغانم
مقررا	العيد محمد	أستاذ محاضر	مستغانم
مناقشا	بن عطية الشارف	أستاذ مساعد	مستغانم

السنة الجامعية:2017 /2018

إهداء

اللهم جزيل الحمد و الشكر على ما حويتني به من نعمة التوفيق، وما أسبقت علي من هداية أنارت لي السبيل و أعانتني على التخرج بهذه المذكرة.

فأهدي ثمرتي الغالية إلى من هم أغلى منها، والذي قال فيهما الله عز وجل :

" ووصينا الإنسان بوالديه حملته أمه وهنا على وهن وفصاله في عامين أن اشكر لي و ولوالديك وإلى المصير" صدق الله العظيم

إلى من أشتاق إليها وأنا بين أحضانها إلى مؤنستي في وحدتي ولذتي في حياتي إلى زينة الحياة وزهرة الوجود وزمرة الفؤاد ..... أمي حفظها الله و أطال عمرها، إلى الذي أعطاني كل شيء مقابل لاشي إلى عين الفؤاد وعنوان الروح وعمري في دنياي ..... أبي رعاه الله .

إلى من تشوقوا لنجاحي والتفوا حولي طوال مراحل دراستي **إخوتي وأخواتي**

إلى أعمامي وعماتي وأبنائهم وأخوالي وخالتي وأبنائهم وإلى كل من يعرف عائلة بابولا.

إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء، إلى من معهم سعدت وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت، إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم **أصدقائي كل باسمه وبمقامه**

إلى الذين سهروا في تعليمنا **أساتذتنا الأعزاء**

إلى جميع أعضاء جمعية الوفاء الثقافي للإبداع الفني كالي أولاد سعيد تميميون

إلى كل طلبة قسم العلوم المالية والمحاسبية جامعة مستغام

بابولا مُحَمَّد

فـــــــــــــــــــهرس المحـتويـــــــــــــــات

الإهداء والتشكر	
المقدمة العامة	أ،ب،ج
الفصل الأول: مراجعة الحسابات وفق إطارها المفاهيمي والقانوني	
مقدمة الفصل	13
المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة الخارجية	14
المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية	14
المطلب الثاني: مبادئ المراجعة الخارجية أهدافها وأهميتها	17
المطلب الثالث: أنواع المراجعة الخارجية	19
المطلب الرابع: مراحل القيام المراجعة الخارجية	22
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات	23
المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات وخصائصه	23
المطلب الثاني: مهام محافظ الحسابات	24
المطلب الثالث: معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات	25
المبحث الثالث: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات	28
المطلب الأول: تنظيم مهنة محافظ الحسابات	28
المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات	32

المطلب الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات	34
المطلب الرابع: تقرير وأتعاب محافظ الحسابات	35
خاتمة الفصل .	39
الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية	
مقدمة الفصل	41
المبحث الأول: مدخل إلى حوكمة المؤسسات	42
المطلب الأول: مفهوم حوكمة المؤسسات	42
المطلب الثاني: ومبادئ وأهداف وأهمية حوكمة المؤسسات	43
المطلب الثالث: خصائص و آليات حوكمة المؤسسات	45
المطلب الرابع: الأطراف المعنية بتطبيق حكومة المؤسسات	46
المبحث الثاني: أساسيات حوكمة المؤسسات	48
المطلب الأول: الأطراف المعنية بتطبيق حكومة المؤسسات	48
المطلب الثاني: محددات حوكمة المؤسسات	49
المطلب الثالث: آليات حوكمة المؤسسات	50

المطلب الرابع: واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر	51
المبحث الثالث: دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة المؤسسات	53
المطلب الأول: دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية	53
لمطلب الثاني: دور آليات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة المؤسسات	55
المطلب الرابع: أثر المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة المؤسسات	57
المطلب الرابع: أثر حوكمة المؤسسات على مسؤولية محافظ الحسابات	57
خاتمة الفصل.	59
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات	
مقدمة الفصل	61
المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية	62
المطلب الأول:التعريف بالمكتب والخدمات التي يقوم بها محافظ الحسابات	62
المطلب الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة	64
المبحث الثاني: الطريقة والأدوات المستخدمة	67
المطلب الأول: الطريقة التي اعتمدتها الدراسة	67
المطلب الثاني: الأدوات التي استعانت بها الدراسة	68

المبحث الثالث: إثبات صحة الفرضيات	69
خاتمة العامة	76

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	رقم الصفحة
	مراحل تطور المراجعة الخارجية	
	لفروق بين أنواع المراجعة الخارجية	
	معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخير والنتيجة حسب الأسهم أو الحصة.	
	معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى	

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	رقم الصفحة
	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	
	الهيكل التنظيمي : لمكتب محافظ الحسابات باخويا عبد الرحمان	

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

عرفت المؤسسات الاقتصادية تطورات كبيرة من أبرزها تحويل المؤسسات والشركات الإقليمية إلى دولية، وكذا انفصال الملكية عن الإدارة والذي أسفر عنه فقدان الثقة لدى أصحاب رأس المال من عدم تطبيق المسيرون لتعليمات الإدارة، بالرغم من تحديد مسؤوليات كل طرف إلا أنهم كانوا بحاجة لرأي محايد لشخص مستقل يتمتع بالخبرة والمهارة المهنية، لتقييم جميع الأمور المالية والمحاسبية وحتى الإدارية، كما كانت الحاجة كذلك لوضع مجموعة قواعد وضوابط، وذلك لحماية المستثمرين والأطراف ذات العلاقة من التلاعب المالي والفساد الإداري وتعزيز الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية المعلنة، التي يحتاج إليها مستخدموها وقد سميت هذه المجموعة من الضوابط والمبادئ ب"الحوكمة الشركات" ويعد هذا المصطلح ترجمة إلى" أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة".

تعتبر الحوكمة ومن أهم الموضوعات التي توليها المؤسسات والمنظمات الدولية اهتماما، بل أنها تعد من الموضوعات الملحة على جداول أعمالها، فأصبح تطبيق الحوكمة اتجاها دوليا والجزائر ليست بمعزل عن العالم، لذا كان عليها أن تسرع بتطبيق مبادئ الحوكمة من أجل زيادة التنافسية بين الشركات من خلال تعزيز الشفافية وتحسين إدارة الشركات وتحقيق التوازن بين إدارة الشركة والمساهمين والعاملين والأطراف الأخرى ذات المصالح.

إن التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات يتطلب العديد من الآليات والوسائل والأدوات، ومن بين أهم الآليات المهمة في تفعيل حوكمة الشركات نجد المراجعة الخارجية، حيث تؤدي هذه الأخيرة دورا هاما وأساسيا في الحوكمة، من خلال ما توفره من تقارير مالية مدققة كأداة هامة لتفعيل آليات الحوكمة، وتأكيدا لذلك فقد اشتملت الإرشادات المختلفة عن الحوكمة والتي صدرت من مختلف الجهات على الإشارة إلى أهمية التقارير والمعلومات المالية والشفافية كأحد مقومات الحوكمة الجيدة.

إشكالية البحث:

نتيجة الانهيارات الكبيرة التي شهدتها المؤسسات الاقتصادية الكبيرة في العالم ،ظهرت حوكمة الشركات للقضاء على الفساد المالي والإداري الذي أدى بضياع حقوق المساهمين وصحاب المصالح ،فنجد أن للمراجعة الخارجية دور في تفعيل حوكمة المؤسسات.

وعلى ضوء ما قدم نطرح إشكالية البحث في التساؤل التالي:

"ما مدى تأثير محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة المؤسسات؟"

وتتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هو مفهوم حوكمة الشركات ؟
- ما هي الخطوات والإجراءات العملية التي يقوم بها محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهامه في مراجعة الحسابات ؟
-ما هو الأثر المترتب من تطبيق المؤسسات للمراجعة الخارجية؟

-ما هو الدافع الذي أدى بالمؤسسات الاقتصادية إلى تطبيق حوكمة؟
-هل يمكن لمحافظ الحسابات تقديم تقرير إلى مجلس الإدارة عن مدى تطبيق حوكمة المؤسسات؟ -
ماهي المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات من أجل متابعة تطبيق معايير الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية؟

فرضيات الدراسة:

كإجابة قبلية للأسئلة الفرعية قمنا بوضع الفرضيات التالية :

- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ أهمها الشفافية في القوائم المالية للشركة، كما أنها تحتاج إلى إطار تشريعي وتنظيمي ملائم.
- تقوم المراجعة الخارجية على تعزيز الثقة في القوائم المالية، و جعلها تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

- تقوم حوكمة المؤسسة من الحد من الفساد المالي والإداري.
- يقدم محافظ الحسابات مجموعة من التقارير بعد انتهائه من عملية التدقيق منها التقارير تبرز مدى تطبيق المؤسسة لحوكمة الشركات.

–يقوم محافظ الحسابات بعدة مهام من أجل متابعة مدى تطبيق المؤسسة لمعايير الحوكمة.

حدود الدراسة:

تمثلت حدود و أبعاد الدراسة في ما يلي :

تهتم هذه الدراسة بدور محافظ الحسابات في تفعيل لحوكمة الشركات وعليه فإن الاهتمام سوف ينصب حول دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات هذا في الجانب النظري، بينما في الفصل التطبيقي تم الاعتماد على المقابلة لدى مكتب محافظ الحسابات كما هو مبين في منهجية الدراسة.

أسباب اختيار الموضوع:

- الاهتمام الشخصي بمثل هذه المواضيع؛
- ارتباط الموضوع بمجال تخصص التدقيق؛
- حداثة موضوع حوكمة المؤسسات، وتزامنه مع الحاجة إلى النهوض به في الجزائر؛
- الدور الذي تلعبه حوكمة المؤسسات في دفع عجلة التنمية الاقتصادية من خلال محاربة الفساد داخل المؤسسات الاقتصادية؛

أهمية البحث

تظهر أهمية الدراسة من خلال إبراز الدور الهام الذي يلعبه محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة المؤسسات الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات،كما يساهم في توفير بيئة أعمال تتسم بالشفافية والمصداقية ويساهم في زيادة فاعلية الرقابة مما يساعد على تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحديد دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال:

- التعرف على مفهوم حوكمة الشركات .

- إبراز دور حوكمة الشركات، من خلال تحديد مختلف المبادئ لإدارة الشركات وزيادة كفاءتها ومصداقيتها، والتي تضمن مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة (المساهمين، الدائنين، الدولة، الموردين، الزبائن،....الخ).
- التعرف على الآليات التي تدعم دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية. -
التعرف على واقع الحوكمة المؤسسات في الجزائر.

المنهج المتبع:

سعياً لتحقيق أهداف، فقد تم الاعتماد على المنهج التاريخي من أجل التطرق إلى التطور التاريخي للمراجعة الخارجية و الحوكمة، والمنهج الوصفي من خلال وصف كل ما يتعلق وأخلاقيات المهنة لمحافظ الحسابات ومبادئ الحوكمة، وتم إجراء هذا البحث بالاعتماد على بعض الأدوات تمثلت في مختلف المراجع باللغة العربية فيما يتعلق بالجانب النظري للدراسة، أما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي فقد تم إجراء دراسة ميدانية بالاعتماد على وثائق مكتب محل الدراسة، وكذا إجراء مقابلات مع محافظ الحسابات.

الدراسات السابقة:

هيكل البحث:

اقتضت طبيعة الدراسة تقسيمها إلى ثلاثة فصول، سيتم التطرق في الأول منها إلى مراجعة الحسابات وفق إطارها المفاهيمي والقانوني، من خلال دراسة مفهوم المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي ثم مبادئها وأهميتها وأهدافها، بالإضافة إلى الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات بدءا بمهامه ومعايير ممارسة المهنة، وكذا أخلاقات مهنة محافظ الحسابات.

أما في الفصل الثاني فسيتم دراسة المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل حوكمة المؤسسات، بدءا بمفاهيم وأساسيات الحوكمة، مع إبراز أثر المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة المؤسسات.

وفي الفصل الثالث سيتم التطرق إلى واقع تطبيق حوكمة المؤسسات وذلك من خلال دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات باخويا عبد الرحمان أدرار، سيتم من خلالها معرفة مدى تطبيق المؤسسة لمبادئ الحوكمة وتسليط الضوء على التقارير التي تثبت مدى تطبيق المؤسسة لمبادئ حوكمة المؤسسات، يقوم بإعدادها محافظ الحسابات.

مقدمة الفصل:

تسعى كل مؤسسة إلى تحقيق أهدافها المسطّرة، وإذ كان تحقيق تلك الأهداف يهم بالدرجة الأولى المسيرين، فهو كذلك يهم أطراف أخرى كالمساهمين وأصحاب المصالح ولتحقيق هذه الأهداف يستدعى وجود مناهج وتقنيات تبرز المهام العديدة للمراجع، وعلى ضوء هذا فإن المراجعة تعتبر تقنية متخصصة تندرج ضمن الدّراسات الحديثة، كما لمحافظ الحسابات دور مهم في التحقّق والتدقيق للتأكد من مدى مصداقية وصحة القوائم المالية بغرض حماية الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة.

سنحاول من خلال هذا الفصل تقديم المراجعة الخارجية ومسؤولية محافظ الحسابات من خلال ثلاث مباحث بحيث سنتطرق في المبحث الأول إلى عموميات حول المراجعة الخارجية، أما المبحث الثاني كإطار مفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات، كذا المبحث الأخير هو دراسة للإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات، من خلال إبراز شروط وموانع تعيينه وكذا التطرق إلى مسؤوليات محافظ الحسابات.

المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة الخارجية من الآليات المحورية التي تقوم عليها المؤسسة الاقتصادية لحماية مصالح متعاملين من داخل أو خارج المؤسسة، وكذا تقييم تصرفات الإدارة. وسنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم المراجعة الخارجية، أهدافها ومبادئها بإضافة إلى مراحل القيام بالمراجعة الخارجية.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية

يتضمن مفهوم المرجعة الخارجية مايلي:

أولا: لمحة تاريخية عن المراجعة الخارجية[1].

جاءت المراجعة نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط عملية الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المحزونات نيابة عنهم، فالمراجعة تعود إلى حكومات قدماء المصريين واليونانيين الذين استخدموها بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء.

ويتضح لنا من خلال هذا الجدول النبذة التاريخية لتطور مهنة المراجعة :

[1] -محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر سنة 2003، ص06.

جدول رقم (1-1): مراحل تطور المراجعة الخارجية.

الفتـرة	تطـور المراجـعة
– من1500الى1850م	- ظهور الثروة الصناعية التي أحدثت تغيرا جذريا في كل المجالات. - انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمدققين. - تطبيق واستعمال القيد المزدوج وظهور نوع من الرقابة على المشاريع
– من1850الى1905	- بدأ اهتمام المحاسبة بتسجيل عمليات الوحدة الاقتصادية وليس الاهتمام بتسجيل عمليات صاحب الوحدة
من1905الى يومنا هذا	- الهدف الرئيسي للتدقيق هو ابتداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية زاد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية. - زاد الاهتمام بالأساليب العلمية مثل استخدام الأسلوب الرياضي والتحليل المالي والعينات الإحصائيات وبحوث العمليات - زيادة الاهتمام بالأزمات المالية وظهر ما يسمى بمصطلح "حوكمة الشركات" حيث اعتبر التدقيق من بين آليات تطبيقية.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2000، ص05.

ثانيا:تعريف المراجعة الخارجية

في مايلي بعض التعاريف المختلفة للمراجعة الخارجية:

التعريف الأول:

المراجعة الخارجية هي "تلك العملية التي تتم بواسطة طرف خارجي عن الشركة 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 والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة(المساهمين،البنوك،إدارة الضرائب الهيئات الأخرى)"[1].

التعريف الثاني:

المراجعة الخارجية "وظيفة محايدة تطمئن أصحاب الشأن سواء أصحاب المشروع أو المتعاملين مع المشروع أو حتى المجتمع بكامله (والذي يهمه أن الوحدات الاقتصادية تدار بصورة سليمة لتأثر على الاقتصاد القومي تأثيرا ايجابيا نافعا بأن المشروع قد حقق النتائج المطلوبة في ظل إدارة رشيدة، ويقوم بهذه المهمة مراجع خارجي (مراقب حسابات) مستقل عن المشروع يمارس مهمته بصورة محايدة بعيدة عن جميع أطراف المشروع سواء أصحاب رأس المال ،مدير المشروع ، المتعاملين مع المشروع ،الدولة)"[2]

التعريف الثالث:

المراجعة الخارجية هي الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة ومن ناحية أخرى فإن المراجعة ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء رأي موضعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة[3].

نستخلص من التعاريف السابقة أن التدقيق الخارجي: هو عبارة عن فحص انتقادي محايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة.

المطلب الثاني:مبادئ المراجعة الخارجية وأهميتها وأهدافها

[1] -مسعود صديقي، محمد براق، **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي**، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنضمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح ،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، ورقلة يومي 08-09مارس 2005، ص25.

[2] -عبد الفتاح الصحن –محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية** (على المستوى الجزئي والكلي)،الدار الجامعة لطبع ونشر وتوزيع 1998،ص199 .

[3] -كمال الدين مصطفى الدهراوي –محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة** ،المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع 2009،ص187.

تمحورت التعاريف المختلفة للمراجعة الخارجية على بيان أهدافها ومبادئها ويظهر هذا من خلال مراحل التطور التاريخي.

أولا: مبادئ المراجعة الخارجية

هي تعبيرا عن المبادئ التي يجب على المدقق التحلي بها أثناء قيامه بمهمة التدقيق، وتمر هذه الأخيرة بثلاثة مراحل أساسية (الفحص، التحقيق، التقرير)، في مايلي المبادئ المتعلقة بكل مرحلة.

1-المبادئ المرتبطة بركن الفحص: والتي تتمثل فيمايلي[1]

أ-مبدأ التكامل أو الإدراك الرقابي: ويعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى؛

ب-مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: يعني أن تشمل عملية الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير؛

ج-مبدأ الموضوعية في الفحص: نشير إلى درجة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التميز أثناء الفحص، وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها

د- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: يعني فحص مدى توفر الجانب الإنساني في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير: وتتمثل فيما يلي:[2]

أ-مبدأ كفاية الاتصال: ويعني أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل اثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

ب-مبدأ الإفصاح: يعني أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية، وإظهار المعلومات التي تدل على مصداقية التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف (إن وجدت) في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

[1] -أقاسم عمر، **التدقيق المالي والمحاسبي**، مطبوعة دروس مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصصي تدقيق ومراقبة التسيير وجباية المؤسسة، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص21

[2] -أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 52.

ج-مبدأ الإنصاف: ويعني هذا أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

د- مبدأ السببية: يعني أن يشمل هذا التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

ثانيا:أهداف المراجعة الخارجية

من خلال التطور الذي شهدته المراجعة يمكن إجمال الأهداف المرجوة كالتالي:

- ✓ تهدف المراجعة الخارجية إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقبل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، تهدف أيضا إلى تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعة هادفة بنتائج المراجعة.[1]
- ✓ تستهدف مراجعة الحسابات في المقام الأول أن يبدي مراقب الحسابات رأيا فنيا محايدا، بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق، في كل الأمور الجوهرية، عن المراكز المالي للمشروع ونتائج أعماله وتدفقاته النقدية.

ويساعد الرأي الفني لمراقب الحسابات على تحقيق أهداف فرعية للمراجعة الخارجية أهمها ما يلي:

- ✓ زيادة أو تدعيم، مدى صدق القوائم المالية عن طريق تقديم مستوى مرتفع، وإن كان غير مطلق، من التأكيد المهني بشأن إمكانية الاعتماد على هذه القوائم المالية.
- ✓ مساعدة الطرف الثالث خاصة المساهمين كأصيل في مراقبة الأداء المالي والاقتصادي للإدارة كوكيل عنهم في إدارة المشروع، وتحقيق الأهداف الموكلة لهم.[2]

ثالثا:أهمية المراجعة الخارجية

إن أهمية تدقيق الحسابات تظهر في أنها وسيلة تخدم جهات كثيرة تعتمد اعتماد كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل وهذه الجهات هي كما يلي:

أ-إدارة المشروع:

[1]-كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره ،ص187.
[2]- عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال** (المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المصرية والدولية والأمريكية)، الدار الجامعية لنشر وتوزيع الإسكندرية، ص26.

تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها من قبل مراجع الحسابات المحايد والمستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات،كما يزيد درجة الاعتماد عليها ،كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المشروع قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافآتهم.[1]

ب-المستثمرون:

يهتم المستثمرون بنتائج المراجعة وهذا للتأكد من:

-قدرة المسؤولين على التسيير الناجح؛

-الاستغلال الجيد و الأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة؛

-الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها؛[2]

ج-البنوك:

تقوم معظم المشروعات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المشروعات وذلك لضمان قدرة هذه المشاريع على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.[3]

د-الجهات الحكومية:

تعتمد على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب،ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعادل عليها.[4]

المطلب الثالث:أنواع المراجعة الخارجية

تكمن المراجعة في ثلاث أنواع كالآتي:[5]

01-المراجعة القانونية: يكون تدقيق الحسابات إجباريا، أي بقوة من القانون إذ تلتزم كل مؤسسة تجارية على تعيين محافظ حسابات، يقوم بأعمال المراقبة السنوية الإجبارية.

02-المراجعة التعاقدية: يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

03-الخبرة القضائية:يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

[1]- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات (بين النظرية والتطبيق)**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان، ص08.
[2]- عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20أوت1955، سكيكدة، 2007/2006، ص08.
[3]- عزوز ميلود،نفس المرجع ص08.
[4]- يوسف محمود جربوع، نفس المرجع السابق، ص 09.
[5]- قاسم عمر، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات**، دار الكتاب العربي للطباعة والنشر والتوزيع، ص11.

الجدول رقم(1-2) يبن الفروق بين أنواع المراجعة الخارجية كمايلي:[1]

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	مراجعة داخلية	خبرة قضائية
1_ طبيعة الحجم	مؤسساتية، ذات طابع عمومي	تعاقدية	وظيفة دائمة في المؤسسة	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2_ التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الادارة	من طرف الإدارة العامة	من طرف المحكمة
3_ الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية تدقيق .الصادقة معلومات مجلس إ	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	تحسين الدورة اقتراح .الادارية شروط تحسين التنظيم ومعاملة المعلومات للإدارة	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية ،تقديم مؤشرات بالأرقام
4_ التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة تحددها المديرية العامة	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
5_ الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	عدم الخضوع سلميا ووظيفيا إلا لإدارة العامة	تامة تجاه الاطراف
6_ مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	تدخل مباشر في التسيير	ينبغي احترامه
7_ إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة ،الجمعية العامة (عادية .عادية، غ)	المديرية العامة ، مجلس الإدارة	المديرية العامة	إلى القاضي المكلف بالقضية
8_ شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة ،محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	أجير في المؤسسة	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
9_ إخبار وكيل	نعم	لا	لا	م.غ
10_ الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا	بحسب النتائج مبدئيا
11_ المسؤولية	مدنية ، جنائية، تأديبية	مدنية ، جنائية، تأديبية	حسب عقد العمل	مدنية ، جنائية ،تأديبية
12_ التسريح	مهمة تأسيسية ،عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	تطبيق عقد العمل	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
13_ الاتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	أجرة	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي

[1]-محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص29.

14_ طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات ،تقييم المراقبة الداخلية ،مراقبة الحسابات ،مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات ،تقييم المراقبة الداخلية ،مراقبة الحسابات	تقييم الإجراءات ،تقييم المراقبة الداخلية ،مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المطلب الرابع:مراحل القيام بالمراجعة الخارجية

لكي يتم تخطيط عملية المراجعة سليما وكافيا يتوجب على مراجع الحسابات القيام بالخطوات التالية:[1]

01-الاتصال بمراجع الحسابات الخارجي السابق؛

02-جمع المعلومات عن المشروع وفهم طبيعة أعماله والصناعة التي ينتمي إليها؛

03-الحصول على معلومات عن النظام المحاسبي والسياسات والإجراءات؛

04-إجراء تقويم مبدئي للأنظمة الداخلية المحاسبية التي ينوي المراجع الاعتماد عليها؛

05- طبيعة التقارير المتوقعة تقديمها؛

06-دراسة مسئوليته القانونية تجاه العميل الذي يراجع حساباته؛

07-دراسة مسئوليته المهنية من أجل رفعه شأن المهنة وزيادة احترام المجتمع لها؛

تتمثل دراسة تخطيط لعملية المراجعة في المراحل التالية:[2]

المرحلة الأولى:

يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يكون على دراية عامة عن أحوال المؤسسة قبل مباشرته عملية تقييم نظام الرقابة الداخلي وفحص الحسابات وكذا التأكد من سلامة تعينيه وتوفر الإمكانيات القانونية و المادية والبشرية للقيام بمهمته.

[1]- يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص58.
[2]- محمد بوتين، نفس المرجع السابق، ص35

المرحلة الثانية:

وهي التي تتعلق بتنفيذ برنامج المراجعة وقد يطلق عليها مرحلة العمل الميداني وجمع تقويم أدلة الإثبات، ويبدأ تنفيذ برنامج المراجعة عادة بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية للعميل وينتهي بفحص الأرصدة النهائية التي تظهر في القوائم المالية.

المرحلة الثالثة:

وهي مرحلة التواصل إلى النتائج وكتابة التقرير وإصداره بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

المبحث الثاني :الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات

يخول القانون الجزائري لمحافظ الحسابات مراجعة القوائم المالية للمؤسسات، حيث يعتبر هيئة رقابية جديدة العهد لمزاولة هذه المهنة بترخيص خاص معتمد وفقا لقوانين ممارسة المهنة.

المطلب الأول:تعريف محافظ الحسابات وخصائصه

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم محافظ الحسابات وخصائصه

أولا:تعريف محافظ الحسابات

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

- حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في2010/7/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها و مطابقتها ألحكام التشريع المعمول به"[1].
- كما عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 15/705 مكرر4 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة و حساباتها، و يصادق على انتظام الجرد و حسابات المؤسسة و الموازنة، و صحة لذلك و يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين [2].

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، من القانون 10-01، **المتعلقة بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد** العدد42، المؤرخ في 2010/7/29، ص04.
[2]- المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، **القانون التجاري**، طبع الديوان للأشغال التربوية، 2001، ص 198.

نستنتج مما سبق أن مراقب الحسابات، أو المراجع الخارجي هو الشخص ذو كفاءة وخبرة يتمتع باستقلالية ومحايد، في إبداء رأيه الفني، على القائم المالية لمنشأة.

ثانيا: الخصائص المهنية لمهنة محافظ الحسابات.

تتطلب مهنة محافظ الحسابات على الشخص القائم بها التحلي بصفات تميزه عن غيره نذكر منها:[1]

01-الاستقلالية والموضوعية

يستوجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة، وهذا حتى يتسنى لهم إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة، ومما ألزم به المشرع الجزائري محافظ الحسابات أن لا يملك عند تنفيذ المراجعة أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم.

02-النزاهة والأمانة:

يتصف محافظ الحسابات بالنزاهة والأمانة في تأدية عمله، وأن يكون هذا العمل من وحي ضميره وذلك ببذل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ المهمة المكلف بها، بعرض النتائج المتوصل إليها بدقة وأمانة دون تحريف أو تمويه، ولا يضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها، وألا يجامل أحد في ما يبديه من آراء وأن يكون لعملائه ناصحا أمينا، كما يعتبر موضع ثقة عملائه ويطلع بحكم عمله على أسرارهم، وأن يكون دائما كتوما وموضع ثقة.

المطلب الثاني:مهام محافظ الحسابات

نصت المادة 23من القانون 10-01 بأن يطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:[2]

[1]- أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص59.

[2] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، من القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد العدد42، المؤرخ في 2010/7/29، ص07.

- يشهد أن حسابات السنوية منتظمة صحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الهيئات والشركات؛

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

- ابداء رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو يبن المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائم الإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشر؛

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة. وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير؛

كما نصت المادة 25 من نفس القانون يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:[1]

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؛

[1] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية من القانون 10-01المورخ 29يوليو 2010العدد42، ص 7.

- تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم؛

المطلب الثالث: معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

سوف نحاول في هذا المطلب التطرق إلى مختلف المعايير بمهنة محافظ الحسابات

أولا-المعايير العامة:

تتمثل المعايير العامة في:

أ-معيار التأهيل العلمي والكفاءة المهنية:

يقصد به المؤهلات العملية والكفاءة المهنية لدى المراجع، ذلك بتوفر المراجع على شهادة بكالوريا في المحاسبة أو العلوم التجارية أو مالية أو شهادة معادلة بالإضافة إلى ذلك أن يكون قد أدى فترة تربص لدى مكتب محافظ الحسابات والعمل باستمرار من أجل تطوير خبرته المهنية.[1]

ب-معيار الاستقلال المراجع:

ويعني تمتعه بالحرية عند إعداد برنامج المراجعة وكذا عدم وجود تدخل أو ضغوط تأثر على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص.[2]

ج-معيار بذل العناية المهنية اللازمة:

ويتحقق ذلك بتوفر الشروط التالية:[3]

- ✓ محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء الغير منتظرة؛
- ✓ أخذ بعين الاعتبار الظروف الغير عادية في برنامج المراجعة؛
- ✓ التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة والضعف لدى المنظمة لمنع حدوث أخطاء؛

ثانيا: معايير العمل الميداني

تتمثل معايير العمل الميداني في:[1]

[1]- محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص52.
[2] -محمد التهامي طواهر-مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص18.
[3] محمد التهامي طواهر-مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص.18

أ-التخطيط السليم لعملية المراجعة:

يتعين على المراجع أن يعد إستراتيجية ملائمة لعملية الفحص وكيفية القيام بها وفقا لمعايير المتعارف عليها، تشمل التخطيط على برامج تصف إجراءات المراجعة التي ستتبع في تنفيذ عملية المراجعة لتحقيق الأهداف المرغوب فيها.

ب-معيارتقويم نظام الرقابة:

تكمن في مدى إمكانية الاعتماد على النظام نفسه، فالمراجع لا يستطيع إعادة إنشاء السجلات المحاسبية لجميع العمليات تمت خلال المدة محل الفحص لذا لابد من وجود نظام محاسبي مرتبط بنظام الرقابة الداخلية. والغرض الثاني من دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه هو تحديد مدى اختبارات المراجعة التي يقوم بها لكي يمكنه الاقتناع بعدالة القوائم المالية.

ج-معيارجمع أدلة الإثبات

أثناء عملية المراجعة يصل المراجع إلى نقطة يكون فيها قد حصل على قدر كاف من أدلة الإثبات تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، والذي يحدد هذه النقطة هو تقدير المراجع المهني وحتى لو قام المراجع بفحص جميع الأدلة المتاحة فإنه لا يمكنه الجزم بطريقة قاطعة على صحة القوائم المالية المعروضة التي تمثل العرض الوحيد العادل.

ثالثا:معايير إعداد التقرير

تتمثل معايير إعداد التقرير في:

أ-معيارإبداء الرأي:

يعتبر آخر معيار يجب الالتزام به، إذ ينبغي أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.[2]

ب-معيارالثبات:

[1]-مصطفى عيسى خضير،**المراجعة المعايير المفاهيم والإجراءات**،،عمادة شؤون المكتبات ،المملكة العربية السعودية،ط1،سنة1996،ص46.
[2] حامد طلبة محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة**، زمزم للنشر وتوزيع الأردن، ص111.

يعبر عن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة التي لم تتأثر تأثيرا جوهريا بالتغير في مبادئ المحاسبة أو بطرق تطبيق تلك المبادئ وفي حالة وجود تأثير جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة لحدوث تغيير في المبادئ المحاسبية فيجب على المراجع في هذه الحالات الإشارة إلى ذلك بطريقة مناسبة في تقريره.[1]

المطلب الرابع: أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات

تعبر الأخلاق عن مجموعة من القيم والمبادئ التي يجب أن يمتلكها كل فرد، ولابد من التزام المحاسبين والمراجعين بالسلوك الأخلاقي تتمثل هذه الأخلاق فيمايلي:[2]

01-الأمانة: يجب أن يتحلى المدقق الصدق والنزاهة بعيدا عن الكذب؛

02-العدالة: يجب أن يكون المدقق قادرا على الاعتراف بالأخطاء المكتشفة على الأدلة والبراهين؛

03-الولاء والإخلاص: من الضروري أن يكون المدقق مخلصا لوطنه ولعمله وأسرته، كذلك القدرة الخاصة على التوصل إلى الحكم المهني المحايد؛

05-حفظ الوعد: تتمثل في الاحتفاظ بسر المهنة وتنفيذ الالتزامات واحترام الاتفاقات، وألا يخلف أعذار من أجل تبرير مخالفته؛

06-الاستقامة: تتمثل في التحلي بالشجاعة والأمانة وان يكون الفرد صاحب مبدأ، يعمل بما يقتنع به، وألا يؤمن بمبدأ الغاية تبرر الوسيلة؛

07-المسؤولية: كل فرد مسؤولا عن نتائج قراراته المتعلقة بأعماله، سواءا كانت صائبة أم خاطئة، حيث أن تحمل المسؤولية تكسب الفرد السمعة الطيبة وتجعله قدوة للآخرين؛

08-الاهتمام واحترام الآخرين: يجب على الفرد أن يكون كريما لديه القدرة على العطاء، وأن يكون في خدمة الآخرين مبرهنا بذلك على احترام الكرامة الإنسانية؛

09-المثابرة والسعي نحو التفوق: يجب على الفرد أن يسعى للتفوق في كافة أمور حياته الشخصية والمهنية، ويجب أن يكون مجدا وملتزما بحيث يقوم بكافة المهام بأقصى ما يستطيع، مع أهمية الحفاظ على تطور كفاءته على النحو المتواصل؛

[1] **مصطفى عيسى خضير**، مرجع سبق ذكره، ص52.
[2] -أمين السيد أحمد لطفي، **معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص ص13-14.

المبحث الثالث: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات.

p بعد تعرفنا على الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات فان هذا المبحث يهدف إلى توضيح مختلف الجوانب القانونية لهذه المهنة من خلال تحديد شروط ممارسة المهنة وموانع التعيين وكذا المهام والمسؤوليات الواقعة على عاتق محافظ الحسابات، مع تدوين الحقوق والواجبات.

المطلب الأول: تنظيم مهنة محافظ الحسابات

أولا:تعيين محافظ الحسابات.

بحسب المادتين 26،27 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية:[1]

- تحدد كيفيا تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم؛

- تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة؛

- لايمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3)سنوات؛

- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك؛

- يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في اجل أقصاه خمسة عشرة(15) يوما؛

- تحدد الجمعية العامة حول الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية؛

- يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة(3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة؛

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية من القانون 10-01االمؤرخ في 29يونيو2010، المتعلق بمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد42، ص11

- لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات؛

- تعيين محافظ حسابات إضافي: نقوم بتعيين "محافظ حسابات "إضافي في حالة وفاة "محافظ الحسابات الأصلي أو وجود سبب قاصر يحول دون مواصلة هذه المهمة؛

ثانيا:موانع تعيين محافظ الحسابات

نصت المادة 715مكرر6من القانون التجاري ،لايمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى ،لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال 3سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.[1]

كما حدد قانون 10-01 حالات التنافي والموانع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في نقاط التالية:[2]

-كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛

- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛

-كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية،

-الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة،

كل عهدة برلمانية؛

-كل عهدة انتخابية للمجالس المحلية المنتخبة، يتعين على المهني المنتخب بهيئة برلمان المجلس المحلي المنتخب، لإبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهدته، يتم تعين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته؛

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

يمنع محافظ الحسابات من:

-مراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

-القيام بأعمال التسيير بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛

[1]- المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، القانون التجاري، طبع الديوان للأشغال التربوية، 2001، ص 190

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية من القانون 10-01المؤرخ في 29يونيو2010 ،المتعلق بمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد42، ص11

-قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو هيئة المراقبة والإشراف عليها؛

-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 ثلاث سنوات من انتهاء عهدته؛

الثالثا:شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب المادة 7 من القانون 10-01 مؤرخ في 2010/7/29 يجب توفر الشروط التالية:[1]

01-أن يكون جزائري الجنسية؛

02- أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

03-أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

04-أن يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

05- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

06-أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة6؛

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

رابعا: أسباب إنهاء مهام محافظ الحسابات

لإنهاء مهام محافظ الحسابات يجب توفر مجموعة من شروط والتي يتم تصنفها إلى:[2]

- **الشروط الموضوعية لعزل المراجع:**

[1]- الجريدة الرسمية الجزائرية من القانون 10-01مؤرخ في 29 يونيو 2010 **المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،** العدد42، ص05

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع الإسكندرية 2009، ص188

تتلخص تلك الشروط في وجوب استناد المساهمين عند اتخاذ قرار العزل إلى أسباب ومبررات معقولة، ويلاحظ أن المشرع لم يورد أمثلة لهذه الأسباب، إلا أنها تشمل حالة فقد المراجع لأهليته أو فقده شرطا أو أكثر من شروط تعيينه، أو إذا صدر منه غشا أو خطأ جسيما وغير ذلك.

ولا شك أن القضاء هو الذي يراقب هذه الشروط الموضوعية، فإذا اتضح له أن ما أستند إليه المساهمين من أسباب لتبرير عزل المراجع ليست من الجدية والكفاية بحيث تبرر هذا الإجراء أمكنه أن يقضي بإلغاء عزل مراقب الحسابات واعتباره كأن لم يكن ومن ثم يعود المراجع المعزول إلى مركزه، فضلا عن جواز الحكم له بالتعويض عما لحقه من ضرر مادي أو أدبي.

- **الشروط الشكلية لعزل المراجع:**

تتلخص تلك الشروط كالآتي:

01-على صاحب اقتراح عزل المراجع إخطار الشركة برغبته وما يستند إليه من أسباب قبل انعقاد الجمعية العمومية بعشرة أيام على الأقل؛

02-يتعين على الشركة إخطار المراجع فورا بنص الاقتراح وأسبابه؛

03-يحق للمراجع أن يناقش اقتراح عزله في مذكرة كتابية، على أن تصل هذه المذكرة إلى الشركة قبل انعقاد الجمعية العمومية بثلاثة أيام على الأقل ويقوم مجلس الإدارة بتلاوة مذكرة المراجع المقترح على الجمعية العمومية؛

04-لم يكتف المشرع بدفاع المراجع الكتابي عن نفسه، وإنما رخص للمراقب بالإضافة إلى ذلك أن يتولى الرد على الاقتراح وأسبابه قبل أن تتخذ الجمعية العمومية قراراها؛

المطلب الثاني:حقوق وواجبات محافظ الحسابات

تتمثل حقوق المراجع الخارجي في المجالات والنواحي التي تعبر على تحديد ما يجب أن يتمتع به من سلطات تساعده في انجاز برنامج ومراجعته وتحقيق أهدفه بدرجة عالية من الفاعلية وكذا الالتزام بواجباته لانجاز مهمته على أحسن وجه.

أولا: حقوق محافظ الحسابات

تتمثل حقوق المراجع الخارجي في مايلي:[1]

01-حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط الشركة.

02-حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسئول في الشركة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المراجع إلى تفسير مرضي له.

03- من حق المراجع فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية وفقا لما تقضى به القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال المراجعة المحاسبية إلى جانب ذلك فحص وتدقيق المجموعة المستندة من خلال المراجعة المستندية.

04-من حقوق المراجعة أيضا جرد الخزائن المختلفة في الشركة حسب الحاجة إلى ذلك للتأكد مثلا من الأوراق المالية (الأسهم والسندات) محفوظة فيها أو الأوراق النقدية وفئاتها المختلفة.

05-حق مراجعة وفحص باقي أصول الشركة على اختلاف أنواعها وكذالك التحقق من الالتزامات المستحقة على الشركة، وحق الاتصال بدائني الشركة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات.

06- حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الاستعجال.

07-حق حضور اجتماعات الجمعية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينيبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير المراجعة وعرضه وحضور مناقشته و الرد على إي استفسارات قد يثيره الأعضاء حول بعض نقاط أو جوانب التقرير.

ثانيا: واجبات المراجع

تتمثل فيما يجب أن يقوم المراجع به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال، ومن أهم هذه الواجبات مايلي:

01-يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها، بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصليحها بالتعاون مع محاسبي الشركة؛

02-يجب على المراجع التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرف التحقق التي يراها مناسبة، ويمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات وأساليب المراجعة الفنية؛

[1] -محمد السيد سرايا ،**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري-المعايير والقواعد –مشاكل التطبيق العملي)**،المكتب الجامعي الحديث للنشر وتوزيع ،2007،ص ص61-62.

03-يجب على المراجع أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطى معظم عمليات الشركة؛

04- يجب على المراجع أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة لما يلي:

أ-معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها؛

ب-عدم الوقوع في أخطاء مستقبلية قدر الإمكان؛

ج- حسن سير العمل في أقسام وإدارات الشركة؛[1]

05 -يجب على المراجع التأكد إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية بأن الشركة تقوم بتطبيق الأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليه؛

06- يجب على المراجع أثناء قيامه بمهمته التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها؛

07- يجب على المراجع فحص عناصر قائمة الدخل (ح/ الأرباح والخسائر) للتحقق من أنه يظهر النتيجة الحقيقية لنشاط الشركة من أرباح أو خسائر عن السنة المالية؛[2]

08- يجب على المراجع فحص عناصر قائمة المركز المالي (أو الميزانية العمومية) للتحقيق من أنها تعبر تعبيرا صحيحا عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول و الالتزامات وبالتالي عن المركز المالي للشركة في نهاية السنة المالية؛

09- يجب على المراجع أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره؛

10- على المراجع عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإداري في غير شركات المساهمة، أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريرا شاملا على جميع البيانات الهامة واللازمة.[3]

المطلب الثالث :مسؤوليات محافظ الحسابات

تتمثل مسؤوليات محافظ الحسابات في مايلي:[4] **1**

-المسؤولية المدنية:

حسب المادة 61من القانون 10-01 "يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامن تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون "وتعني مسؤولية محافظ الحسابات أمام العميل الذي يرتبط معه بعقد مكتوب وتتوفر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية :

-خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته؛

[1]--كمال الدين مصطفى الدهراوي،محمد السيد سرايا، نفس المرجع سبق ، ص214

[2]- محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص63

[3]- كمال الدين مصطفى الدهراوي ،محمد السيد سرايا،جع سبق ذكره، ص215

[4]- الجريدة الرسمية الجزائرية من القانون 10-01مؤرخ في 29 يونيو 1010مايتعلق بمهنة محافظ الحسابات ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد42،ص10

-ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته؛

-رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي؛

2-المسؤولية الجزائية:

حسب المادة 62من قانون 10-01"يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزام قانوني"

وتكون في الحالات الآتية:

-تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة؛

-المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق من أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة؛

-عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذ تم اكتشافها؛

-عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة؛

3-المسؤولية التأديبية

كما في حالة إخلال المراجع بشرف المهنة مما يودي إلى إحالته إلى لجنة تحقيق وعادة تكون الجزاءات متدرجة على الوجه التالي:

- ✓ الإندار
- ✓ التوبيخ
- ✓ الوقف عن العمل مدة لا تتجاوز السنتين
- ✓ شطب اسمه من جدول "نقابة المحاسبين والمراجعين"

كما نجد أن هناك بعض الأمور المخلة لشرف المهنة وهي:

- ✓ أن لا يشير المراجع في تقريره إلى أنه محاسب قانوني.
- ✓ أن يسمح لعضو آخر باستخدام اسمه في مطبوعاته.
- ✓ أن يعمل على تحديد أتعابه بشكل يؤثر على تحديد أتعاب زملاؤه.
- ✓ أن يقوم العضو بأعمال تتعارض مع وضعه كمراجع قانوني.
- ✓ أن يعرض المراجع خدماته بل يجب أن يقدمها فقط لمن يطلبها.
- ✓ أن يضع اسمه على تقرير خاص بقوائم مالية لم يقم هو بمراجعتها.

المطلب الرابع:تقاريروأتعاب محافظ الحسابات

أولا:تقارير محافظ الحسابات

وفيما يلي نبين مفهموم تقارير محافظ الحسابات

1-طبيعة تقرير محافظ الحسابات:

يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة، وأداة أو وسيلة الاتصال التي يمكن من خلالها أن يقوم المراجع بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن،ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز في نهاية السنة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية عن السنة المالية إلى أصاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية سواء كانوا يمثلون أطرافا داخل الوحدة الاقتصادية أو أطرف خارجية وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية الذين يقومون باتخاذ العديد من القرارات بناء على المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم والتقارير المالية التي قام المراجع بمراجعتها وإضفاء الثقة عليها.[1]

2- معايير إعداد تقرير مراقب الحسابات:

يمكن الإشارة إلى المعايير المتعارف عليها التي تحكم سلوك مراقب الحسابات عند إعداده لتقريره على القوائم المالية ومتمثلة فيما يلي:

أ- يوضح تقرير المراجعة ما إذا كانت القوائم المالية التي تم إعدادها وعرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما؛

ب- الإشارة في تقرير المراجعة إلى مدى الثبات والاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة في الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة؛

ت- يفترض أن الإفصاح في القوائم المالية كافيا أو ملائما ما لم يشر المراقب في تقرير المراجعة إلى غير ذلك؛

ث- يجب على مراقب الحسابات إبداء رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة ويتطلب ذلك أن يبدي المراقب رأيه في القوائم المالية للمؤسسة ككل؛[2]

3-العناصر الأساسية المكونة لتقرير المراجعة:

تتمثل العناصر الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات على ما يلي:[3]

3-1-عنوان التقرير:

يستلزم أن يعنون التقرير بعبارة "تقرير مراقب الحسابات المستقل " لتميزه عن التقارير الأخرى وكذا صفة الاستقلال هي الأساس لإعداد هذا التقرير، لأن لها دلالة هامة لمستخدمي القوائم المالية مما يؤثر على ثقتهم في الرأي الفني الذي يقوم المراجع بتوصيله من خلال التقرير.

3-2-الطرف الذي يوجه إليه التقرير:

[1]-عبد الفتاح الصحن-محمد سمير الصبان –شريفة على حسن ،**أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)**،الدار الجامعة للنشر والتوزيع الإسكندرية 2003،ص 384

[2] -محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، 348.

[3]-حسين احمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر ولتوزيع، مصر، 2007، ص 63 .

يجب أن يوجه تقرير مراقب الحسابات إلى الفئة المعنية وفقا لظروف عملية المراجعة والقوانين واللوائح ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين أو أعضاء مجلس إدارة المنشأة التي تم مراجعة قوائمها المالية.

3-3-الفقرة الافتتاحية :

يجب أن يظهر المدقق في تقريره للقوائم المالية التي قام بتدقيقها تاريخها،ويجب أن يبين كذلك بأن إعداد القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة المؤسسة، أما مسؤولية المدقق فتتمثل في إبداء الرأي تجاهها.

4-3-فقرة النطاق :

يجب أن يشير تقرير المدقق إلى نطاق عملية التدقيق عبر التصريح بأن عملية التدقيق قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو وفقا للمعايير والممارسات الوطنية، كما يجب أن تتضمن فقرة النطاق بتقرير المدقق بيانا يوضح أن عملية التدقيق قد خطط لها ونفذت، وذلك للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية .

5-3-فقرة الرأي:

هي الفقرة الأساسية الثالثة في التقرير النمطي غير المتحفظ وتتضمن هذه الفقرة رأي مراقب الحسابات عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي في تاريخ نهاية السنة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ.

6-3-تاريخ التقرير:

يؤرخ تقرير مراقب الحسابات بتاريخ يوم اكتمال عملية المراجعة أي بتاريخ نهاية أعمال الفحص الميدانية.

7-3-عنوان مراقب الحسابات:

يجب أن يوضح التقرير عنوان معين لمراقب الحسابات وهو المدينة التي يقع فيها مكتب مراقب الحسابات المسئول عن عملية المراجعة.

8-3-توقيع مراقب الحسابات:

يوقع التقرير باسم مراقب الحسابات المعين، ويجب أن يصاحب التوقيع الرقم الخاص بمراقب الحسابات في سجل المحاسبين والمراجعين.

ثانيا:أتعاب محافظ الحسابات

يتم تصنيف أتعاب محافظ الحسابات إلى:

أولا: الأتعاب المتعلقة بالمهام العادية :

حسب نص القانون الجزائري المحددة لأتعاب محافظ الحسابات فأنها تأتي على شكلين الأول في إطار المهام العادية لنشاطه،نصت المادة 2 من القرار المؤرخ في 1994/11/7 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات على أنه :

يتقاضى محافظ الحسابات أتعابا عن الأعمال التي ينجزها خلال السنة المالية في إطار المهام العادية ومع احترام العناية المهنية.

01)-تحديد الأتعاب

يحدد سلم الأتعاب على أساس العناصر التالية:[1]

01-بتحديد عدد الساعات الضرورية المقدرة لأداء مهمة محافظ الحسابات استنادا لنص القانون.

02-يتم حساب الأتعاب للجزء المحصل بضرب عدد الساعات في معدل الساعات بمبلغ 500دج.

03-عندما يكون أكثر من محافظ حسابات يعملون لنفس المؤسسة فان مبلغ أتعابهم يساوي أتعاب محافظ حسابات واحد مع زيادة 20%، يتم الحصول على أتعاب كل محافظ حسابات بقسمة المبلغ على عدد المتدخلين.

04-المجموع الخام للموازنة السنوية ما عدا إعادة تقويم الاستمارات مع مجموع عائدات الاستغلال كما حدد المخطط الوطني للمحاسبة باستثناء حسابات تحويل الأعباء، لا تتضمن الاستثمارات الخاصة المدرجة في الموازنة التي طرأت أو التي يمكن أن تطرأ لاحقا.

5- أتعاب محافظ الحسابات المحددة في الجدول لا تتضمن الرسوم، وحدها الأقصى البالغ 2250000دج يطابق عدد 4500 ساعة.

02)- دفع الأتعاب

تدفع أتعاب محافظ الحسابات حسب المادة 8 من قرار 7 نوفمبر 1994 عن مهامه العادية وبناء على تقديم بيانات الأتعاب كمايلي :[2]

-30% عند بداية الأعمال .

-20 % بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة.

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

-20% بعد اجتماع الجمعية العادية.

ثانيا: الأتعاب المتعلقة بالمهام الخاصة

أما الشكل الثاني يتعلق بالمهام الخاصة الدقيقة مثل اندماج أو انقسام مؤسسة، إنشاء شركات فرعية لإسهام جزئي في الأصول، مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات، أتعاب هذه المهام تحدد باتفاق مشترك بين المساهمين ومحافظي الحسابات.

وبموجب المادة 37 من القانون 10-01 المتعلق بالخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، فهي تنص على أن: "تحدد

[1] عمر أقاسم، مرجع سبق ذكره، ص ص129-132

[2]- وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية و القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2002، ص29 -30.

الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، كما لا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية".[1]

خاتمة الفصل

على ضوء ما قدم في هذا الفصل نستخلص بأن للمراجعة الخارجية دورا هاما وفعالا، حيث تظهر هذه الأهمية من خلال المهام والمسؤوليات الموكلة لمحافظ الحسابات في إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسة، وذلك من خلال تقاريره التي يبدي فيها رأيه الفني المحايد على سلامة قوائم المالية، ومدى تطبيق مبادئ ومعايير والإجراءات بطريقة سليمة، فوجود هذا الرأي يزيد من إمكانية الاعتماد على هذه القوائم المالية بالإضافة إلى ذلك

[1] أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره،ص 135

أنه يمنح للعاملين وأصحاب المصالح ولاسيما المساهمين الراحة والطمأنينة، وذلك من خلال ثقتهم في الطاقم الإداري الذي يسهر على سير شؤون المؤسسة.

مقدمة الفصل:

ساهمت العولمة في فتح أسواق جديدة أمام منشآت الأعمال، مما أتاح لها فرصة التوسع وتحقيق أرباح غير مسبوقة، غير أنها من ناحية أخرى قد خلقت بيئة تنافسية شرسة، ما لم تطمئن مصادر التمويل لحسن إدارة المنشأة. ومن هنا جاءت الحاجة إلى حوكمة الشركات، التي تستهدف وضع الأسس والقواعد التي تحدد العلاقة بين الإدارة والأطراف التي يهمها أمر المؤسسة، بشكل يحقق الأمان والطمأنينة لمصادر التمويل، ولا يجعل مصالحهم عرضة للمخاطر.

سنحاول من خلال هذا الفصل تقديم المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية من خلال ثلاثة مباحث يندرج المبحث الأول تحت عنوان مدخل إلى حوكمة المؤسسات، يتضمن مفهوم ومبادئ حوكمة المؤسسات كذلك أهمية وأهداف الحوكمة، أما المبحث الثاني عبارة عن أساسيات لحوكمة المؤسسات، يتضمن الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات كذلك المحددات والآليات و واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر، المبحث الثالث دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة المؤسسات، يتضمن هذا المبحث علاقة الحوكمة بالمراجعة والمحاسبة، ودور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية كذلك دور آليات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة المؤسسات، وأخيرا أثر المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة المؤسسات.

المبحث الأول: مدخل إلى حوكمة الشركات

تعتبر الحوكمة من بين المواضيع الحديثة بعدما تم التطرق إليها في جميع الميادين و على كافة المستويات، و ذلك بعد سلسلة الأزمات و الفضائح المالية المختلفة التي حدثت في كثير من الدول المتقدمة، سعيا منها للتحكم الرشيد في والمؤسسات و الشركات من أجل ضمان مصالح مختلف الأفراد.

المطلب الأول : مفهوم حوكمة المؤسسات

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى اللمحة التاريخية ثم إلى المفهوم

أولا: لمحة تاريخية لحوكمة المؤسسات

يرجع الأساس النظري والتاريخي لحوكمة الشركات لنظرية الوكالة والتي يعود ظهورها للأمريكيينMeans Bearls and سنة 1932م، حيث لاحظا أن هناك فصل بين ملكية رأسمال الشركة والإدارة، حيث أثارت هذه النظرية جذلا كبيرا يتعلق بالفصل بين ملكية الرأسمال التي تعود للمساهمين، ومهمة اتخاذ القرار والتسيير الموكلة للمسيرين، الذين تربطهم بالشركة عقود تفرض عليهم العمل لصالح المساهمين، من أجل زيادة ثروتهم وخلق القيمة مقابل أجور يتقاضونها، غير أنه حسب فرضيات هذه النظرية فإن اختلاف الطبيعة السلوكية والتكوينية وكذا الأهداف بين المسيرين والمساهمين تؤدي إلى خلق صراع منفعة في البداية بين هذين الاثنين لتتعدى فيما بعد إلى الأطراف الأخرى، يلجأ المسير حسب هذه النظرية لوضع إستراتيجيات تحميه وتحفظ له حقوقه عن طريق استغلال نفوذه وشبكة العلاقات بالموردين والعملاء وكذلك حجم المعلومات التي يستقبلها المسير قبل غيره، وبذلك فهو يفضل تحقيق مصالحه وأهدافه الشخصية أولا قبل مصالح المؤسسة.[1]

حيث يلجأ المساهمون لتعديل سلوك المسير السلبي وللحفاظ على مصالحه باتخاذ تدابير تقويمية ورقابية عن طريق إنشاء نظام حوكمة الشركات الذي يملك آليات وأدوات رقابية وإشرافية داخلية، تعتمد مجالس الرقابة التبادلية بين المسيرين، وكذا الرقابة المباشرة للمساهمين.

ومن أهم الأسباب التي أدت إلى ضرورة ظهور الحاجة للحوكمة الأحداث الدولية التي وقعت خلال العقدين الماضيين مثل فضيحة بنك الائتمان و التجارة الدولي، وأزمة المدخرات و القروض في الولايات المتحدة وما حدث في جنوب آسيا من كارثة مالية اجتاحت الأسواق الآسيوية أدت إلى انهيار العديد من البورصات في ماليزيا و سنغافورة و

[1]– صالح بن إبراهيم الشعلان، **مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، السعودية، 2008، ص27.

الفلبين و اندونيسيا في عام 1997، التي وصفت بأنها كانت نتيجة أزمة ثقة في مكونات الإدارة المالية للشركات و التشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين القطاعات الاستثمارية والشركات والحكومة.[1]

كما قد جاءت ظاهرة الفضائح المالية لبعض الشركات العالمية لتؤكد أهمية إيجاد معايير لأفضل الممارسات و الإجراءات في الإدارة و التنظيم و المراقبة والإشراف الفعال على شركات المساهمة، لما تضمن تحقيق الأهداف الموضوعة و الالتزام بالأنظمة الداخلية و الخارجية المنظمة لشؤون أعمال الشركات أو ما يطلق عليه حوكمة الشركات.[2]

ثانيا: تعريف حوكمة المؤسسات

لا يوجد تعريف موحد لحوكمة المؤسسات، لكن هناك العديد من الاجتهادات في هذا المجال، سنبرز البعض منها فيمايلي:

- لفظ الحوكمة هو ترجمة للمصطلح الإنجليزي إستخدمت العديد من المصطلحات للتعبير عن الحوكمة مثل: الإدارة الرشيدة، الحكم الراشد، الحكم الصالح أو الجيد.

-عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD: بأنها مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين.

-كما عرفتها مؤسسة التمويل الدولي IFC: بأنه النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها.[3]
-حوكمة الشركة أو الإدارة الرشيدة، هي الوسيلة التي تضمن للمجتمع أن إدارة الشركة تعنى بمصالح الأطراف التي يهمهم أمرها.

- تعرف الحوكمة بأنها حالة أو عملية أو نظام يحمي سلامة كافة التصرفات ونزاهة السلوكيات داخل الشركة، كما تعد حوكمة الشركات بمثابة عملية إدارية تمارسها سلطة الإدارة الإشرافية سواء داخل الشركات أو خارجها.[4]

المطلب الثاني :مبادئ حوكمة المؤسسة .

تعرف مبادئ حوكمة المؤسسات بأنها مجموعة من الأسس والممارسات التي تطبق لضمان الحقوق والوجبات لكافة المتعاملين مع المؤسسة، حيث تظهر هذه المبادئ على النحو التالي:

---

[1]–دبلة فاتح، **حوكمة الشركات كأداة لضمان صدق المعلومة المالية و الأنظمة المحاسبية و أثرها على مستوى أداء الأسواق**، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات، جامعة محمد خيضر، بسكر،2009، ص73.

[2]- دبلة فاتح، مرجع سبق ذكره، 73.

[3]-العربي عطية، محمد الخطيب نمر، جعيدي شرفة، **الحوكمة في المؤسسات المصرفية** (دراسة حالة الجزائر)، الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة 25-26 نوفمبر2013.

[4]- منير إبراهيم هندي، **الفكر الحديث في التحليل المالي وتقيم الأداء**(مدخل حوكمة الشركات)، دار المعرفة الجامعية، للنشر والطبع والتوزيع، الاسكندرية، ص 05،06.

-المبدأ الأول: حقوق المساهمين

الهدف هذا المبدأ العمل هو المحافظة على مصالح المساهمين التي يكفلها أهم القانون كالحرية في الانتخاب، الإفصاح في الوقت المناسب عن المعلومات، التصويت.....الخ.[1]

-المبدأ الثاني: المعاملة المتكافئة للمساهمين

يتضمن هذا المبدأ تأكيدا على المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين، والمساهمين الأجانب في نطاق أساليب ممارسة سلطة الإدارة بالمؤسسة، كما ينبغي أن تتاح لهم كافة فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.[2]

-المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات

يجب أن يعمل إطار حوكمة على التأكد من احترام أصحاب المصلحة المختلفة المرتبطين بأعمال المؤسسة أو يسمح بوجود آليات لمشاركتهم بما يكفل تحسين الأداء وأن يكون لهم الفرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.[3]

-المبدأ الرابع: الإفصاح والشافية بدقة وفي الوقت المناسب

يعني على الشركات القيام بالإفصاح عن حقوق أصحاب المصلحة المعايير المحاسبية والمالية التي تتبعها في تقييم الأداء، مع مراعاة وجوب أن توفر قنوات نشر المعلومات طريقة عادلة للوصول للمعلومات التي تهتم كافة المستثمرين في الوقت المناسب.[4]

-المبدأ الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يتيح إطار حوكمة المؤسسات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه المؤسسات، وان يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين، فينبغي أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفر كامل للمعلومات لتحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين، وكذا المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.[5]

[1]-طارق العال حماد، **حوكمة الشركات القطاع العام والخاص**(المفاهيم ،المبادئ ،التجارب،المتطلبات)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة ط2،2007،ص12.
[2]-طارق العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص12.
[3]- طارق العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص12.
[4]- أحمد على خضر، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية،2012، ص134.
[5]- أحمد على خضر، نفس المرجع السابق، ص 134.

المطلب الثالث:أهمية حوكمة المؤسسات وأهدافها.

لحوكمة المؤسسات أهمية بالغة لما لها من أثر إيجابي في بلوغ أهداف المؤسسة الاقتصادية تمثلت في مايلي:

01-أهمية حوكمة المؤسسات

تعتبر الحوكمة بالغة الأهمية في إدارة الشركات أو المؤسسات من أجل تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية خاصة للمساهمين ولشركات وذلك كما يلي:[1]

1-1-أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين

-تساعد على ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل.

–الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.

1-2-أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات:

-تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مدير الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين.

–تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين.

–تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين لتمويل المشاريع التوسعية، فإذا كانت الشركات لا تعتمد على الاستثمارات الأجنبية، يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي وبالتالي زيادة رأس المال بتكلفة أقل.

02)-**أهداف حوكمة المؤسسات:**

تعمل معايير ومحددات المؤسسات على تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها مايلي:[2]

تحسين قدرة المشروعات عل تحقيق أهدافها من خلال تحسين الصورة الذهنية والانطباع الإيجابي عنها؛

[1]- صلاح حسن، **البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال** (معايير حوكمة المؤسسات المالية)، دار الكتاب الحديث لنشر والتوزيع،ص46.

[2]- بروش زين الدين، دهيمي جابر، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي07/06 ماي 2012،ص5

تحسين عملية صنع القرار في الشركات بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعية العامة؛

تحسين خاصية مصداقية البيانات والمعلومات وتحقيق سهولة فهمها عبر الحدود؛

إدخال اعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع القرار؛

تحسين درجة الشفافية والوضوح والإفصاح ونشر البيانات والمعلومات؛

زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين وتحسين معدلات دوران العمالة واستقرار العاملين؛

زيادة قدرة المشروعات على تحسين موقفها التنافسي وجذب استثمارات و رؤوس أموال أخرى؛

وتسمح حوكمة الشركات كذلك بخلق الثقة بين المتعاملين في زمن الفضائح المالية والانهيارات وتمكن خاصة المستثمرين الماليين من الحصول على وسائل تقوم بالرقابة على إدارة أصوهم الموزعة على عدة محافظ استثمارية وتؤدي إلى تعظيم المنافع.

المطلب الرابع: خصائص حوكمة المؤسسة

تتميز حوكمة المؤسسات بعدة خصائص نذكر منها:

01 -**الانضباط:** أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح وهذا الانضباط يتحقق من خلال:

أ-البيانات واضحة للجمهور؛

ب-وجود الحوافز لدى الإدارة تجاه تحقيق سعر أعلى للسهم؛

ج-التقدير السليم لحقوق الملكية؛

د-التقدير السليم لتكلفة رأسمال؛

02-**الشفافية:** يقصد به تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث، كما تعنى العلنية في مناقشة الموضوعات، وحرية تداول المعلومات، كما تتحقق هذه الشفافية من خلال:

أ-الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة؛

ب-نشر التقرير السنوي في موعده؛

ج-الحفاظ على المعلومات وعدم تسريبها قبل الإعلان عنها؛

د-الإفصاح العادل عن النتائج الختامية؛

03-**الاستقلالية:** أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل وهذه الاستقلالية تحقق من خلال النقاط التالية:

أ-وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن الإدارة العليا؛

ب-وجود مجلس إدارة إشرافي مستقل عن مجلس الإدارة التنفيذي؛

ج-وجود لجنة مراجعة يرأسها عضو مجلس إدارة مستقلة؛

د-وجود مراجعين خارجيين غير مرتبطين بالشركة؛[1]

04-المساءلة: أي إمكان تقديم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من خلال تقديم كشف حساب عن تصرف ما، ويتم تقديم العمل أولا ثم محاسبة القائمين عليه والمساءلة تتم من خلال:

أ-التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزن حدودهم؛

ب-التحقق الفوري حال إساءة الإدارة العليا؛

ج-وضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء لجنة الإدارة؛

د-ممارسة العمل بعناية ومسؤولية الترفع عن المصالح الشخصية؛[2]

05-العدالة: أي يجب احترام حقوق مختلف مجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة هذا يمكن أن يتحقق من خلال:

أ-المعاملة العادلة لمساهمي الأقلية من قبل المساهمين أصحاب الأغلبية؛

ب-حق كافة حملة الأسهم ف الدعوة إلى الاجتماعات العامة؛

ج-المكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة؛

د-إعطاء المساهمين حق الاعتراض عند إساءة حقوقهم؛

06-المسؤولية الاجتماعية:أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد وهذا من خلال:

أ-وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي؛

ب-عدم تشغيل الأحداث؛

[1]- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره ص23.
[2]- صلاحا حسن، مرجع سبق ذكره، ص 92.

ج- وجود سياسة توظيف واضحة و عادلة؛

د- وجود سياسة واضحة عن المسؤولية البيئية؛[1]

المبحث الثاني: أساسيات حوكمة المؤسسة

حوكمة المؤسسات تقوم على مجموعة من المحددات التي تمثل دعائم أساسية لها، ونظرا لأهميتها حرصت العديد من المؤسسات الدولية على تطبيقها، وفي هذا المبحث سيتم استعراض محددات الحوكمة والأطراف المعنية بتطبيقها وكذا واقع الحوكمة في الجزائر.

المطلب الأول: الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات

هناك أربعة أطراف تؤثر وتتأثر بالتطبيق السليم لقواعد حوكمة المؤسسات وهم:[2]

01-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.

02-مجلس الإدارة: يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بإضافة إلى على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية محافظة على حقوق المساهمين.

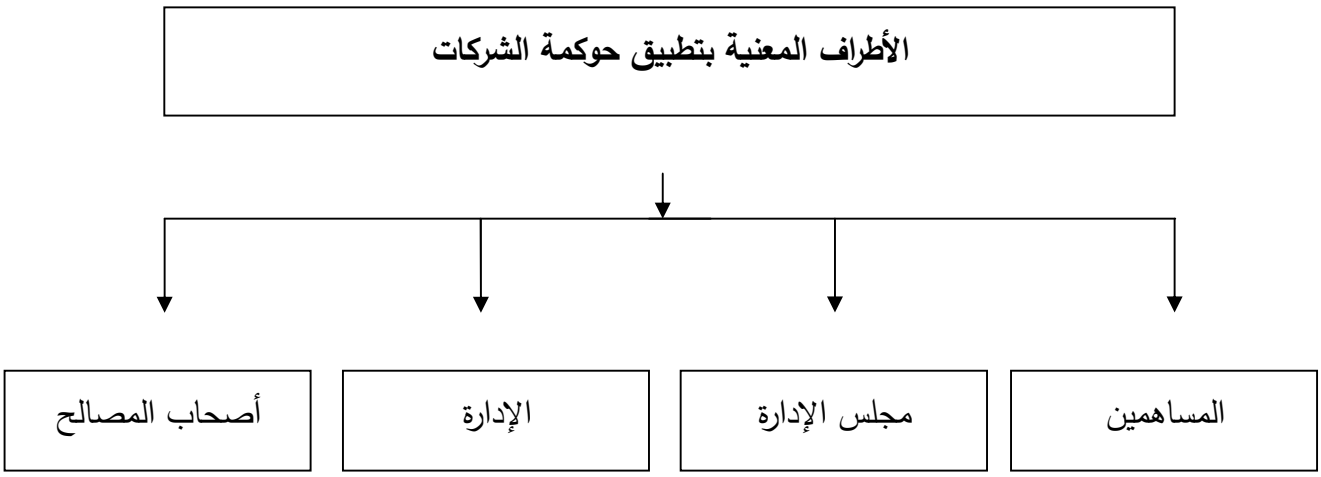
03-الإدارة: وهي المسئولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقاريير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسئولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

04-أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال، يهتمون بمقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال والموظفين على قدرة الشركة على الاستمرار.

[1] - أساسيات الحوكمة،مصطلحات ومفاهيم سلسلة النشرات التثقيفية لمركز أبو ظبي للحوكمة، ص111.

[2] - محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري** (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص20. .

الشكل رقم(2-1): يوضح هذه الأطراف



المصدر: محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، ص20 .

المطلب الثاني: محددات حوكمة المؤسسات

تعمل محددات حوكمة الشركات على زيادة الثقة في الاقتصاديات الوطنية، وتفعيل وتعميق دور أسواق المال في تعبئة المدخرات من جهة، ورفع معدلات عوائد الاستثمار من جهة أخرى، إضافة إلى حماية حقوق صغار المستثمرين وتشجيع القطاع الخاص ومؤسساته على النمو ورفع قدرته التنافسية ولعل محددات الأساسية لحوكمة الشركات تتمثل في:

01 -المحددات الداخلية:[1]

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتحاد القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة، تتكون داخل الشركات نفسها وتشمل:

-آلية توزيع السلطات داخل الشركة؛

–الآلية والقواعد والأسس الناظمة لكيفية اتخاذ القرارات الأساسية في الشركة؛

[1]-خنشورجمال، خير الدين جمعة، **دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات، (حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري)** مؤتمر يومي 06-07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 07

–العلاقة الهيكلية بين الجمعية العمومية للشركة ومجلس إدارتها والمديرين التنفيذيين ووضع الآلية المناسبة لهذه العلاقة مما يخفف من التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة وصولا لتكامل هذه المصالح؛

02- المحددات الخارجية:[1]

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار مثل القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (قوانين سوق المال، والشركات، وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية، والإفلاس) وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير المال اللازم للمؤسسات، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على المؤسسات والشركات، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة مثل الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق (المراجعين، المحاسبين، المحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية و غيرها) بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة (مكاتب المراجعة، ومؤسسات التصنيف الائتماني، والاستشارات المالية والاستثمارية).

المطلب الثالث: آليات حوكمة المؤسسات

يمكن تصنيف مجموعة الآليات المستخدمة إلى نوعين من آليات الحوكمة، يختص النوع الأول بالوحدة الاقتصادية ذاتها، أما النوع الثاني يختص بمراقبة حسابات الوحدة الاقتصادية،تتطلب الحوكمة ضرورة تطبيق مبادئ محاسبية متطورة، والقيام بالعديد من الإجراءات، وتطبيق قواعد جديدة لها، وتتمثل آليات حوكمة الشركات في الآتي:

01-ضرورة تطبيق معايير الشفافية والإفصاح على كافة الشركات التي تنشر حساباتها وقوائمها المالية للجمهور ويستلزم ذلك التطبيق السليم لكل من القوانين واللوائح التي تحدد مواصفات القوائم المالية والتقارير والتي تتضمن الإفصاح الكامل عن كل المعلومات والأحداث التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على سلامة المركز المالي للشركة وعلى نتيجة نشاطها والعمل على الحد من أساليب الاحتيال والغش ومعالجة تضارب المصالح، وتقديم المعلومات الكافية خاصة عن الأنشطة التي لا تظهرها القوائم المالية، مع ضرورة توافر البساطة والإيضاح الكامل، من خلال تقديم كافة المعلومات في صورة سهلة مبسطة تمكن كل من المختصين وغير المختصين من فهمها.[2]

[1]- الجوزي جميلة، **دور الحوكمة في تعزيز القدرة التنافسية**، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، محاضرة بجامعة الجزائر.
http¦//www.kantakji.com/governance

[2]- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**(في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة)، الدار الجامعي 2006،2007 ص97.

02-ضرورة تطبيق معايير جيدة لاختيار أعضاء مجلس الإدارة تقوم على تحديد المهارات والخصائص والقدرات التي يجب توافرها في أعضاء مجلس الإدارة، وذلك قبل تشكيل المجلس، وكذلك تحديد التأهيل العلمي والخبرات العلمية التي يتعين توافرها في أعضاء مجلس الإدارة.[1]

ويتطلب تحقيق ما سبق ضرورة زيادة مستوى جودة المعلومات، وإتاحة الفرص بشكل أفضل أمام متخذ القرار الاستثماري، سواء لتقييم الأسهم التي يرغب في بيعها والتخلص منها، وكذلك قرارات تنويع محافظ الأوراق المالية التي يديرها بغرض نشر وتشتيت أو توزيع المخاطر.

وتعتبر الحوكمة ركيزة أساسية من ركائز التحرر الاقتصادي والتحول إلى تفعيل آليات السوق وترشيد علاقات العرض والطلب، فضلا عن كونها أداة ووسيلة لتحقيق السلامة للمشروعات والشركات والمنظمات.[2]

المطلب الرابع: واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر

بذلت الجزائر جهودا مكثفة نحو بناء إطار مؤسسي لحوكمة الشركات، رغبة في زيادة التكامل مع المجتمع الاقتصادي العالمي حيث عملت على تحسين مناخ الأعمال بها وانفتاح اقتصادها، وفي سبيل تحقيق ذلك واجهتها مجموعة من المعوقات والتحديات.

01-معوقات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر

هناك عدة معوقات تحد من تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر على أرض الواقع تنشأ من داخل الشركة أو من خارجها وتتمثل فيما يلي:[3]

المصدر الداخلي:

يتمثل في عدم الفصل بين الملكية والإدارة فأغلب الاقتصاديات العالمية التي يكون فيها تطبيق حوكمة الشركات فعالا تحاول أن تبتعد قدر الإمكان في تأسيس شركاتها عن الشركات العائلية، فليس بالضرورة أن يكون رئيس مجلس الإدارة أو الرئيس التنفيذي من يمتلك النسبة الأكبر من أسهم الشركة ممن يتمتعون بعلاقات واسعة مع مساهمين الشركة، ولكن من الضروري أن يتمتع هذا الرئيس بقدرة وكفاءة وفاعلية عالية في إدارة الشركة، ويندرج تحت هذا المعوق الرئيسي معوقات ثانوية أخرى من أهمها:

[1]-صلاح حسن، نفس المرجع السابق، ص99.
[2]- صلاح حسن -نفس المرجع السابق، ص99.
[3]- صبايحي نوال، **دور الحوكمة في تفعيل المؤسسات والاقتصاديات**، المؤتمر الدولي الثامن (واقع الحوكمة في دول مختارة- مع التركيز على التجربة الجزائرية)،جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،ص ص12.

- تشكيل مجلس الإدارة: عدم الفصل بين مهمة مجلس الإدارة ومهمة الإدارة التنفيذية ومسؤوليات إدارة الشركة، ومستوى الرقابة، وعدد اجتماعات المجلس.

- أعضاء مجلس الإدارة: عدم توفر أعضاء مستقلين غير تنفيذيين في مجلس الإدارة بعدد مناسب يكونون قادرين على تقديم الآراء واجتهادات مستقلة نابعة من إحساسهم بالمسؤولية، ومن خبراتهم وتفهمهم لعمل الشركة.

- لجان مجلس الإدارة: أهمها لجنة التدقيق، ولجنة المكافآت والترشيح، ومدى فعاليتها واستقلاليتها، وتوفر أعضاء غير تنفيذيين مستقلين فيهما.

ب- المصدر الخارجي:

وهو المناخ الاستثماري العام في الدولة ومدى توافر القوانين والتعليمات المنظمة للنشاط الاقتصادي، التي تضمن تطبيق الحوكمة في الشركات وإعطائها صفة الإلزام وعدم تعارضها مع هذه القوانين.

02- تحديات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر:

يواجه تطبيق الحوكمة على أرض الواقع مجموعة من التحديات يمكن تلخيص أهما في ما يلي:[1] أ- الفساد:

عادة ما يرتبط ظهور الفساد بغياب الحوكمة، وينتج عنه العديد من الآثار السلبية والخطيرة، فانتشار الفساد الناتج عن غياب الحوكمة يعمل على هروب الاستثمارات الأجنبية، إلى جانب ذلك فان للفساد تكاليف اقتصادية أخرى، منها انخفاض الإنفاق الحكومي على المشاريع ذات التوجهات الاجتماعية، فزيادة سوء تخصيص الموارد، والتحدي الأكبر الذي يواجه تطبيق الحوكمة هو اتساع نطاق الفساد ليشمل الأجهزة الحكومية المسئولة أساسا عن محاربة الفساد، لأن الحكومات الفاسدة دائما ما تقف في وجه الإصلاحات التشريعية، وذلك لحرصهم على استمرار المناخ الفاسد الذي يمنحهم مكاسب كبيرة.

ب- الممارسة العملية والديمقراطية

إذا كانت الاقتصاديات النامية والصاعدة تحاول أن تطبق الحوكمة بشكل سليم وفعال، فإنها في إطار هذا السعي أصبح من الواجب عليها أن تعمل على إرساء قواعد الديمقراطية والتي من آثارها الايجابية:

- تعتبر الديمقراطية آلية تلقائية لعملية تداول السلطة، وذلك لقيامها على مبادئ التعددية والحرية، والتي تقف حائلا أمام سعي أي طرف أو أية قوى سياسية للانفراد بالسلطة، وذلك يعمل على تضييق نطاق الفساد والآثار السلبية الناجمة عنه.

[1]-صبايحي نوال، نفس المرجع السابق، ص13.

- تتيح الديمقراطية الفرصة للمجالس النيابية والتشريعية للقيام بواجباتها الرقابية والتشريعية باستقلالية تامة، ودون أية ضغوط.

ج- احترام سلطة القانون:

لا يمكن لأي شيء أن يكون فعالا إلا إذا تقيد بالقانون وهكذا هو حال الحوكمة، فلن تكون هناك حوكمة فعالة ورشيدة إلا إذا كان هناك قوانين تدعمها وتحميها، وتأتي أهمية سلطة القانون كونها إحدى الأدوات المهمة التي تساعد على جذب الاستثمارات الأجنبية، وقد يكون هناك تناقض بين النصوص القانونية، لذا يجب التركيز على بعض العناصر المهمة، حتى لا يحدث فصل بين القانون وتطبيقه من الناحية العملية ومن هذه العناصر الوضوح، التحديد، الالتزام بالتطبيق، الثواب والعقاب....الخ.

د- إنشاء علاقة سليمة بين أصحاب المصالح :

إن عمليات التواطؤ والفساد التي تتم بين مجالس الإدارة وكبار المديرين التنفيذيين لا تضر فقط بحقوق أصحاب المصالح، ولكنها تضر أيضا بالشركة ومستقبلها لذا من الضروري أن يكون هناك حزمة من الإجراءات والسياسات التي تعني بحماية حقوق أصحاب المصلحة بالشركة.

المبحث الثالث: دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة المؤسسات

للمراجعة الخارجية دورا في مجال حوكمة الشركات يتمثل في محاولة حل مشكلة عدم تماثل المعلومات والتعارض بين الملاك والإدارة يتحقق ذلك من خلال تحقيق الكفاءة والفعالية في أداء عملية المراجعة والرقابة على جودة أداء عملية المراجعة.

المطلب الأول: دور محافظ الحسابات في تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة.

إن وظيفة نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع الخارجي هي تقديم ضمان لاكتشاف الأخطاء أو المخالفات بدرجة معقولة من السرعة، وبذلك فهذه الرقابة تعطي تبرير لصحة السجلات المحاسبية والاعتماد عليها ويؤدي فحص المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد إجراءات المراجعة المختلفة والتي تلزم لتكوين رأي عن صحة القوائم المالية[1].

إن درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية لتحديد نطاق الاختبارات التي تتقيد بها إجراءات المراجعة لا يمكن تحديدها تماما في بداية عملية المراجعة، وذلك لأنه قد يثبت عدم صحة الافتراضات التي على أساسها يتنبأ المراجع بدرجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ومن الضروري تعديل برنامج المراجعة إذا ثبت أن الاختبارات لم تتم وفقا للافتراضات الأصلية، وقد يكون هذا التعديل خاص باختبارات المراجعة أو خاص بتوقيت أو إجراءات المراجعة.

[1]- عبد المنعم محمودا و عيسى أبو الطبل، مرجع سبق ذكره، ص56.

ويجب على المراجع الخارجي أن يأخذ في اعتباره الفحص الذي يقوم به المراجع الداخلي بحيث يكون هذا الفحص مكمل لعمله وليس بديل له، ويجب عليه تحديد مهام إدارة المراجعة الداخلية لبيان أثرها على نطاق الاختبارات اللازمة واختياره لإجراءات المراجعة المناسبة، إن مسؤولية محافظ الحسابات حول هذه الأنظمة تتضح من خلال مايلي:

01-الرقابة المحاسبية:

يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص،واكتشاف الأخطاء لأنه يؤثر تأثير مباشر وواضح على درجة إفصاح في الحسابات الختامية والقوائم المالية للوضع المالي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص، واكتشاف الأخطاء لأنه يؤثر تأثيرا مباشرو واضح على درجة الإفصاح في الحسابات الختامية والقوائم المالية ومدى دلالتها على المركز المالي والذي يعتبر هدف أساسي من أهداف التدقيق الخارجي.[1]

02-الرقابة الإدارية:

لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص، لأنه يهدف أساس إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقا للخطة المرسومة، ولكن إذا تبين له في ظروف معينة أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق، يجب عليه عندها دراسة وتقييم تلك الوسائل والأنظمة.[2]

03-الضبط الداخلي:

يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن فحص تقييم نظام الضبط الداخلي ومقاييسه المستعملة في المؤسسة محل التدقيق، ويعود السبب في ذلك إلى أن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المشروع أو موجوداته ضد أي اختلاس أو سوء استعمال، وبالتالي يعتبر مسؤولا عن تحقيق هذا الهدف، حيث يطلب إليه تحقيق التزامات وموجودات المشروع، ولهذا نرى إلزاما عليه التقليل من احتمالات الغش والاختلاس فيها.

ويهتم المراجع الخارجي أولا بالرقابة المحاسبية، ذلك لأنها تتصل مباشرة بالسجلات المالية والتي تتطلب تقييما من المراجع، أما الرقابة الإدارية فهي تتصل بطريقة غير مباشرة بالسجلات المالية، ولذلك فهي لا تستلزم الرقابة، ومع ذلك فإن المراجع الخارجي إذا اعتقد بأن الرقابة الإدارية لها صلة وثيقة بالسجلات المحاسبية فإنه يجب أن يأخذ في حسبانه تقييم هذه الرقابة.

[1]-خالد أمين عبد الله، مرجع سابق ذكره، ص125

[2]- عبد الفتاح الصحن، **أصول المراجعة الداخلية والخارجية**، مؤسسة الشباب الجامعي، مصر،1989، ص213.

ومن الأفضل أن يقوم المراجع الخارجي بفحص نظام الرقابة الداخلية في فترات دورية وذلك بتطبيق إجراءات المراجعة الملائمة التي تواجه خصيصا لتقييم فاعلية هذا النظام، وإذا أظهر المراجع الخارجي عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية فإنه يقوم بتقديم الاقتراحات التي يراها مناسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.[1]

المطلب الثاني: أثر المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة المؤسسات.

اتسع دور مهنة المراجعة الخارجية في السنوات الأخيرة بسبب كبر حجم المشروعات وتعقد الاقتصادي والظروف البيئية المحيطة بعمل معظم الشركات، حيث تلعب المراجعة الخارجية دورا كبيرا في تدعيم حوكمة الشركات وخدمة المجتمع انطلاقا من حاجة المساهمين وكافة الأطراف التي لها مصالح بالشركة إلى معرفة مدى التزام الشركة أو إدارة الشركة بالقوانين واللوائح ذات الصلة، ومدى كفاءتها في استغلال الموارد المتاحة للشركة، ومن ناحية أخرى فإن مراجع الحسابات يجب أن يهتم بمراعاة مصالح المساهمين بجانب اهتمامه مصالح كافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة وذلك تدعيما لدور المراجعة الهام في حوكمة الشركات، وتحقيقا لدورها الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع. أي أنه لكي يكون للمراجعة دور فعال وهام في مجال حوكمة الشركات لا بد من عدم تركيز المراجعة لاهتمامها بمصالح المساهمين فقط، بل يجب مراعاة كافة مصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة والمصلحة بالشركة،مع ضرورة الاهتمام بسلوك وآداب المهنة.

وكما يتمثل دور المراجعة الخارجية في مجال حوكمة الشركات يتمثل حل مشكلة عدم تماثل المعلومات والتعارض بين الملاك والإدارة وذلك من خلال إبداء مراجع الحسابات للرأي الفني المحايد في القوائم المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها ويتحقق ذلك من خلال تحقيق الكفاءة والفعالية في أداء عملية المراجعة والرقابة على جودة أداء عملية المراجعة وتجدر الإشارة إلى أنه في إطار توسيع دور المراجعة في عملية حوكمة الشركات أصبح مطلوبا من مراجع الحسابات إبداء الرأي في مدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية بالشركات العامة المقيدة بالبورصة .[2]

المطلب الثالث: دور آليات المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة المؤسسات.

تتمثل أهم الآليات الأساسية لدعم دور الراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات في ما يلي:[3]

01- الآليات الأكاديمية: ويمكن تحديد دور الأكاديميين في تدعيم دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات في ثلاث آليات أساسية:

أ-تطوير برنامج التعليم في مرحلتي التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة وبرنامج التعليم المهني المستمر.

[1]- خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 169

[2]- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص ص 100، 101 .

[3]- رأفت حسين مطير، **آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات، محاضرة في قسم المحاسبة الإسلامية**،منشورة، ص 05.

ب-ضرورة عقد المؤتمرات في مجال المراجعة ودورها في حوكمة الشركات مع التركيز على مناقشة واقعية لقضية دور المراجعة في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي، كما يمكن أن تركز على دور معايير المراجعة ومن ثم حماية مصالح أصحاب المصالح.

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

02-الآليات التنظيمية المهنية: من أهم هذه الآليات مايلي

أ-تطوير معايير المحاسبة المالية: يقع على عاتق الجمعيات المهنية إحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية حتى يمكن لمراجع الحسابات باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية. ب- تطوير معايير المراجعة: يجب أن يترافق مع تطوير معايير المحاسبة المالية حتمية تطوير مماثل في المعايير التعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة.

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

د- تفعيل برنامج التعليم والتدريب المهني المستمر: من المتفق عليه مهنيا أن التعليم المهني المستمر يمثل جانبا هاما في معيار التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات بجانب التأهيل والتدريب فان مواجهة المراجعة لظاهرة وتحديات حوكمة الشركات وتفعيل دور مهنة المراجعة في حوكمة الشركات يتطلب من الجمعيات المهنية اتخاذ اللازم نحو تفعيل برنامج التعليم والتعليم والتدريب المهني المستمر.

هـ- تفعيل الدور الحكومي لتقرير مراجع الحسابات: وذلك وفقا لمستوردتي معياري المراجعة الدولية رقم 705-706 الصادرتين عن مجلس معايير المراجعة التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في2005/03/25م.

03-الآليات المهنية العملية: تمثل الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسئوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات الممارس للمهنة آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحكومي الايجابي للمراجعة ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعا بان دوره الحكومي مرتبط باستعداده وقدرته إلى إثراء الممارسة المهنية العملية واثبات إن للمراجعة دور حكومي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية لمراجع الحسابات.

المطلب الرابع: أثر حوكمة المؤسسات على مسؤوليات المراجع الخارجي.

يتعرض المراجع الخارجي للهجوم في حال حدوث أي خطأ أو احتيال في عالم الأعمال من قبل عموم المجتمع المالي والذي يعتقد أن المراجع يتحمل مسئوليات أوسع من عملية إبداء الرأي في سلامة المعلومات الواردة في القوائم المالية، وبينما المراجعون مستاءون جدا لجهة التقاضي الذي تتسم به بيئة المراجعة فإنهم يجب أن لا يعرضوا مركزهم الاجتماعي العام لسوء التقدير، والمراجعة المراجعة الديناميكية يجب أن تتضمن منح الثقة الاجتماعية باتجاهات متعددة، فالتقارير المالية يجب أن تمنح الثقة التامة في مضمونها لكافة الذين لهم مصلحة في الشركة، وبينما التوقعات تتزايد فان الاعتقاد العام يتزايد بمسؤوليات المراجع حول سلامة ونزاهة القوائم والتقرير المالية.

وقد عملت جمعيات مهنية كثيرة العالم على دراسة تأثيرات حوكمة الشركات على مسؤوليات المراجعين وأشهرها ورقة العمل التي أعدتها جمعية المحاسبين في اسكتلندا (icas 1993) والتي تفترض بأن التقارير المالية المدققة يجب أن تقدم تأمينات بخصوص المسائل التالية:

01. القوائم المالية التي تعرض وجهة النظر الدقيقة للكيان المالي العام؛

02. الشركة لن تفلس؛

03. ليس هناك احتيال؛

04. الشركة تصرفت ضمن القانون العام؛

05. الشركة تدار بشكل جيد؛

06. الشركة تتبنى مسؤولياتها تجاه البيئة والمجتمع؛

بالإضافة إلى ذلك تفترض الوثيقة أن الإدارة يجب أن تعطي التأكيدات حول قيامها بمسئولياتها السابقة وهنا يأتي دور المراجعين الذين يجب أن يقوموا بتقديم تأكيدات بأن الإدارة قد أنجزت مسئولياتها، ومن الواضح بأن تبتني هذه التوصية قد ألقى الضوء على مهام جديدة للمراجعين وخصوصا عن دور المراجعة في حوكمة الشركات وعليه أصبح هذا الدور متصلا بشكل أساسي ومباشر بقرارات المستثمرين(Baker et Dwight,2002).[1]

[1]-عهد علي سعيد، **الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا**، دراسة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، منشورة، سوريا، 2009، ص ص 88 89.

خاتمة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل نجد أن من أسباب ظهور الحوكمة هو انفصال الملكية عن التسيير وازداد الاهتمام بها بعد سلسلة من الأزمات التي شهدتها أكبر الشركات العالمية، حيث ساهمت هذه الظروف في وضع مجموعة من المبادئ التي تضمن الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وتحقيق أهداف أصحاب المصالح، كما بذلت المنظمات الدولية العديد من الجهود في سبيل وضع المبادئ الأساسية التي تقوم عليها حوكمة المؤسسات.

نجد أن للمراجعة الخارجية دور حيوي كونها أحد الأجهزة الرقابية في المؤسسة، من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلي، الأمر الذي يزيد من درجة الثقة في القوائم المالية، وكذا تعتبر المراجعة الخارجية أحد الدعائم الأساسية لنجاح تطبيق حوكمة المؤسسات، كما أن المراجع الخارجي يقوم بدوره بحل الصراع بين أطراف الوكالة من خلال

مصادقته على سلامة مخرجات النظام المحاسبي فهو بذلك يقدم معلومات عن أداء المؤسسة وعن أداء المسيرين وبالتالي يعزز الإفصاح والشفافية في إعداد القوائم المالية لدى المؤسسة .

مقدمة :

من أجل الإلمام بجوانب موضوع البحث والإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في إشكالية دراسة ارتأينا إلى إجراء دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات للوقوف على دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية، ولتحقيق ذلك قسمنا هدا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي :

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة

المبحث الثالث: إثبات الفرضيات

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية.

سوف نقوم من خلال هدا المبحث بالتطرق إلى المكتب محل الدراسة والمتمثل في مكتب المحاسبة لمقاولة باخويا عبد الرحمان، من خلال تعريفه، تقديم الهيكل التنظيمي لهذا المكتب، والخدمات التي يقدمها.

المطلب الأول: التعريف بالمكتب والخدمات التي يقوم بها محافظ الحسابات

من خلال زيارتي للمكتب تحصلت على المعلومات التالية:

أولا:التعريف بالمكتب محل الدراسة

إن مصلحة المحاسبة محل الدراسة عن مكتب المحاسبة بولاية أدرار، مصلحة المحاسبة للمقاولة باخويا عبد الرحمان، من 2008 إلى يومنا هذا تم اعتماده محافظ حسابات، رقم تسجيله في الجدول الوطني لمحافظ الحسابات 1743، بحي01 ماي 137 مسكن أدرار، الذي يتمتع صاحبه بالاعتماد التالية:[1]

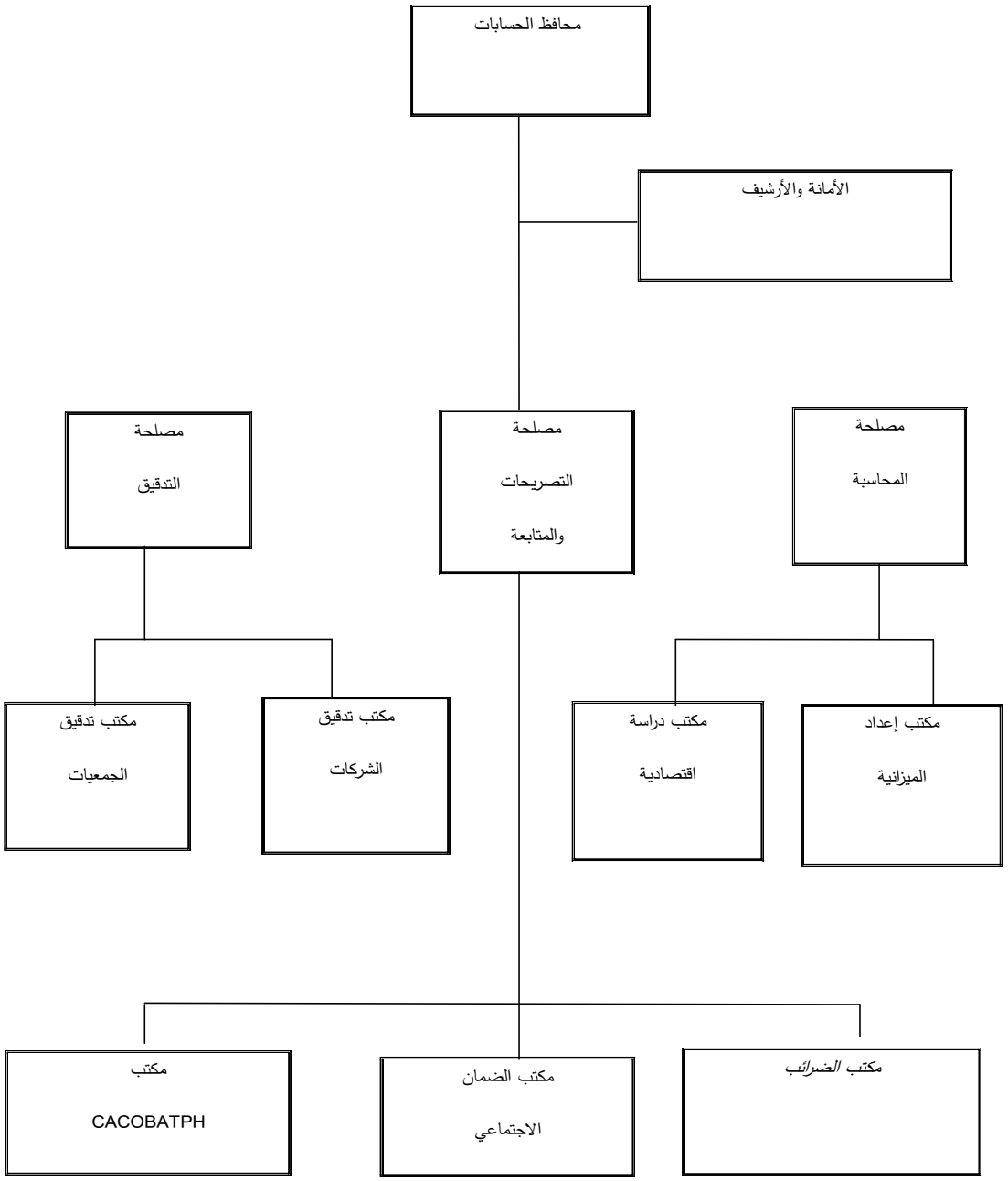
01-محافظ حسابات ومحاسب معتمد وفقا للاعتماد رقم 864/03 المؤرخ في 2004/06/22 الصادر عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر.

02- قام محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة أدرار)، وتم تسجيله لدى متفشية الضرائب، بهدف بداية عمله بصورة قانونية، تحت الرقم الجبائي19700123306149.

03- إيداع ملف متكون من عدة وثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي 12000.00 دج لدى هذه الغرفة.

في مايلي تقديم الهيكل التنظيمي لهذا المكتب:

الشكل رقم (3-1) الهيكل التنظيمي : لمكتب محافظ الحسابات باخويا عبد الرحمان



ثانيا: الخدمات التي يقوم بها مكتب محافظ الحسابات.

إن المكتب ينشط في المجال المالي والمحاسبي حيث يقوم بعدة مهام و هي كما يلي:

- ✓ مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين كالمحامي والصيدلي والأشخاص المعنويين كالمؤسسات، والتصريحات الجبائية الشهرية وإعداد الميزانيات الختامية أو القوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.
- ✓ يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسئولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات.
- ✓ كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير دون التدخل في تسيير المؤسسة بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات.

المطلب الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة.

يقوم محافظ الحسابات بتدقيق المؤسسات الاقتصادية، وذلك بتوكيله وقبوله للتوكيل أو رفضه له. وكل هذا سنتطرق له بالتفصيل في هذا المطلب.

أولا: الإجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات في إطار قبول التوكيل أو رفضه.

يقوم محافظ الحسابات بعدة إجراءات مبدئية في إطار قبوله للتوكيل أو رفضه تتمثل في مايلي:

01-عرض الأسباب:

يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إلى غاية إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية.

عند الاستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة، على محافظ الحسابات أن يتمتع من إبداء قبوله بسهولة وهدا قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي:

- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية و القانونية.

– التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه.

– التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشوبه مخالفات ومن ثم تجنب الشركة المراقبة، أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين.

إن هذه التوصية تدرس على ضوء القوانين والتنظيمات السارية المفعول، الاجتهادات الدنيا لمحافظ الحسابات قبل قبول التوكيل و البدء في الوظيفة.

02-قبول التوكيل:

يجب على محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به، أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية:

01. يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية المنصوص عليها، لاسيما في المواد 715 مكرر 14 و715 مكرر 15 من المرسوم رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 و المتضمن القانون التجاري وفي المواد 34 و47 من القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

02. يطالب المحافظة القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة لشركة المراقبة والشركات المنسوبة وإذا أقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية .

03. في حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات معزول، عليه أن يتأكد أمام الشركة أو الزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا.

04. في حالة إذا خلف عضوا آخر للمنظمة، عليه بالاستعلام لدى الشركة بأسباب ذهاب سلفه.

05. في حالة إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله.

06. يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وبتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة.

07. كما يجب عليه أيضا أن يتأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته، بكل حرية لاسيما اتجاه مسيري الشركة.

03– الدخول إلى الوظيفة:

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل:

08. يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو مجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة أما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي، يمضي المحضر مع الملاحظة، قبول التوكيل وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للشركة كتابيا.

09. في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي، ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية.

10.يجب على محافظ الحسابات، أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع للمنظمة الوطنية بتعيينه في ظرف 15 يوما التالية لقبوله التوكيل.

11.كما يذكر مسيري الشركة المراقبة إجراءات الإشهار القانونية المكلفين بها لاسيما:

- إعلام مجلس المنظمة الوطنية بتعيين محافظ في ظرف 15 يوما التالية عن طريق رسالة
– نشر تعيين محافظ أو تجديد توكيل في جريدة الإعلانات الشرعية.

12. قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات.

هذه الرسالة تشير إلى ما يلي:

-مسئولية المهمة.

-المتدخلين.

– طريقة العمل المستعملة.

– فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها.

– الآجال القانونية لإيداع التقارير. –

الأتعاب.

13. عند تنفيذ توكيله، يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية

14. يجب على محافظ الحسابات المغادر، أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء.

15. في حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء احترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف لمفرده.

ثانيا: اجتهادات خاصة في حالة رفض القبول:

16. إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيل أو يحاط علما بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه بإعلام الشركة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هدا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وهذا في ظرف 15 يوم من تاريخ عمله بهذا الأمر.

17. إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي، يرفض قبول التوكيل، عليه بإتباع الإجراء المنصوص عليه.

18. وإذا سبق وان قامت الشركة بإجراءات الإشهار القانونية و التنظيمية، عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه، نشر رفضه لقبول التوكيل.

المبحث الثاني: الطريقة والأدوات المستخدم

لدراسة هذه الظاهرة قمت بالاستعانة بالأدوات البحثية المتعلقة بجمع المعلومات من أجل الاستعانة بها في التحليل لتساعدني إلى الوصول تحقيق الفرضيات أو نفيها.

المطلب الأول:الطريقة التي اعتمدتها الدراسة

أولا: المنهجية المتبعة

من أجل إلمام بجواب الموضوع اعتمدت على استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري وهو الأسلوب الذي تتمثل فيه سرد المعلومة بطريقة العلمية والشكل الصحيح والذي يحاول وصف وإبراز (دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة المؤسسات) فاعتمادا على هذا المنهج كان من أجل توصل إلى عموميات ذات معنى يزيد بها رصيد المعنى عن الموضوع، أما الجانب التطبيقي اعتمدنا على المنهج دراسة الحالة(دراسة ميدانية لدى محافظ الحسابات)، من أجل ربط وإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

ثانيا:عينة الدراسة

قمنا بإجراء دراسة حالة لدى مكتب محافظ الحسابات من أجل دراسة عينة من تقرير مراجع الخارجي لإثبات مدى تطبيق معايير الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية.

ثالثا:أبعاد الدراسة

تمثلت أبعاد الدراسة في مايلي:

- ✓ البعد المكاني: اعتمدت مكتب محافظ الحسابات 1ماي 137 أدرار.
- ✓ البعد الزمني: بداية من 2فيفري 2018 إلى غاية 10مارس2018.
- ✓ البعد البشري:محافظ الحسابات باخويا عبد الرحمان ومجموعة محاسبيين داخل المكتب.

المطلب الثاني:الأدوات التي استعانة بها الدراسة

من أجل معالجة موضوع اعتمدت في دراستي على أداتين متمثلتان في:

أولا:الوثائق (تقارير المراجع الخارجي)

نستطيع خلال دراستها وتحليلها التوصل إلى نتائج مهمة ومفيدة، كما أن الاعتماد على هذه الوثائق (التقارير)، سوف يمكننا إلى الوصول إلى هذه النتائج.

ثانيا: مقابلة الشخصية

تفيدنا إلى التوصل إلى الحقائق متواجدة في البحث عن طريق سؤال المرجع الخارجي عنها أو تأكد من صدق المعلومات المجمعة من الوثائق متمثلة في التقارير، كما توتيح هذه الأداة فرص أكبر لطرح أسئلة ترتبط بالإشكالية المطروحة لفك الاستفسار حولها ومناقشتها.

يمكن اعتمادنا على أداة القابلة الشخصية بهدف التوصل إلى فهم أوضح لإشكالية البحث والحصول على إجابات لأسئلة تدور حول أسباب ظهور المشكلة وطرق علاجها أو الوقاية منها.

المبحث الثالث: تحقق من الفرضية

حاز موضوع الدراسة على مجموعة من الفرضيات قمنا بطرحها على محافظ الحسابات لإثباتها وأنفيها حيث تمثلت في مايلي:

- ✓ تقوم المراجعة الخارجية على تعزيز الثقة في القوائم المالية، و جعلها تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

يعتبر محافظ الحسابات كأنه طبيب للمؤسسة الاقتصادية أي معالجة مواطن الخطأ و الخلل داخل المؤسسة بصفة عامة، حيث يبدأ ذلك من خلال إعداد التقارير بتوضيح كل عنصر من عناصر الميزانية و المشكل الذي يتعرض له كل عنصر للتأكد من صحة وسلامة الكشوفات المالية.

يظهر أثر المراجعة الخارجية في:

- تصحيح مناصب الميزانية وذلك بالقيام بعملية التدقيق لعناصرها (التثبيتات، المخزونات، حسابات الغير، الأموال الخاصة، الديون) لإثبات صحتها، والتحقق من الوجود الحقيقي لها، لتسهيل رقابة الأطراف ذات المصلحة على إدارة الشركات وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى.
- التقرير الذي يوجهه محافظ الحسابات يشير إلى عدة نقاط فيه كل ما يتعلق بحياة المؤسسة ومدى استمرارية الاستغلال، حيث يبعث الثقة والطمأنينة أو القلق لدى أصحاب رؤوس الأموال وأصحاب المصالح على استمرارية حياة المؤسسة.
- التقارير المتعلقة بالرقابة الداخلية (موجودة أو غير موجودة) أي تكريس مبادئ المؤسسة منها الرقابة الداخلية ومراقبة تغيرات رؤوس الأموال ....الخ، وتركيز محافظ الحسابات على هذه النقاط يساعد المؤسسة على استمرارية حياتها.

- ✓ تقوم حوكمة المؤسسة من الحد من الفساد المالي والإداري.

- الدافع لتطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية هو انتشار الفساد الإداري و المالي في الشركات، كذلك لوضع قواعد منظمة لإدارة الشركة.
- من الدوافع كذلك انتشار الثقة في بيئة العمل، حيث تهتم الحوكمة أساسا من خلال مبادئها بصحة الحسابات وارتباطها بالحقيقة الاقتصادية وزيادة شفافية المؤسسة في الجانب التاريخي و التوقعي.
- لجذب الاستثمار الأجنبي، فالشركات الأجنبية تفرض على المستثمرين التطبيق الصارم لمبادئ الحوكمة خاصة المتعلقة بحماية حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية بينهم.

- ✓ يقدم محافظ الحسابات مجموعة من التقارير بعد انتهائه من عملية التدقيق منها التقارير تبرز مدى تطبيق المؤسسة لحوكمة الشركات.
- ✓ يقوم محافظ الحسابات بعدة مهام من أجل متابعة مدى تطبيق المؤسسة لمعايير الحوكمة.

يعتبر تقرير محافظ الحسابات المنتج النهائي لمهنة التدقيق، إذ ليس من الممكن تصور مهنة التدقيق بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق حول وضعية المؤسسة، فمن خلال هذه التقارير بتحديد مدى تطبيق المؤسسة لمعايير الحوكمة، حيث يقوم المدقق بحصر مواطن القوة والضعف للنظام، وكما يحدد المخالفات والأخطاء المكتشفة، التي من خلالها يضع التوصيات والاقتراحات الممكنة.

لإثبات الفرضيتين أعلاه قمنا بمقابلة لدى مكتب محافظ الحسابات وللتوضيح أكثر وتجسيدها على أرض الواقع سلطنا الضوء على المؤسسة (X) المتمثل نشاطها في بيع الأراضي المقتناة من مصلحة أملاك الدولة، حيث قام محافظ الحسابات بعملية التدقيق لهذه المؤسسة وإعداد التقارير المتعلقة بنشاطها، حيث لا توجد عملية محددة لإبراز مدى التطبيق لمبادئ الحوكمة، إلا أنه يتم اكتشاف هذا في التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات.

أفادنا محافظ الحسابات بأنه بعد قيامه بفحص القوائم المالية والتي تتمثل في الميزانية وجدول حسابات النتائج وغيرها، وقبل البدء في عملية الفحص يجب عليه التطرق إلى إجراءات فحص الحسابات. من أجل إعداد معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات السابقة .

01- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخير والنتيجة حسب الأسهم أو الحصة.

الجدول رقم(3-1): معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخير والنتيجة حسب الأسهم أو الحصة.

الفترة	طبيعة النتيجة	المبلغ
2008	ربح	1.618.548.05
2009	خسارة	1.407.336.46
2010	خسارة	885.056.70
2011	خسارة	92.642.00
2012	خسارة	5.709.582.00

تقرير محافظ الحسابات 2013

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة حققت نتيجتها ربح قدره 1.618.548.05 دج سنة 2008، أما في سنة 2009 عرفت خسارة قدرها1.407.336.46 دج واستمرت خسارتها في سنتي 2010،2011 بمبلغ 885.056.70 دج، 92.642.00 دج على التوالي ومنه نلاحظ أن الخسارة متناقصة من سنة لأخرى، غير أنه في سنة 2012 حلت أزمة على المؤسسة بالخسارة الفادحة التي وقعت على عاتقها والتي قدرت ب 5.709.582.00 دج وهذا غالبا ما قد يعيق استمرارية المؤسسة.

02- معيار تقرير حول الرقابة الداخلية :

من خلال تتبع نشاط الوكالة والمهام الموكلة لها تبين لنا بأن سيرورة عمل الوكالة تمثل في نشاط بيع الأراضي المقتناة من مصلحة أملاك الدولة وذلك بعد تجزئتها إلى مجموعة من القطع وبعد التحقيق في مختلف مصالح الوكالة لم نجد هناك أي تنسيق بين المصالح، ونظام الرقابة الداخلية غير موجود تماما وسجلنا العديد من الملاحظات:

01-عدم وجود تكليف رسمي لكل مصلحة ولكل مكتب بالتدقيق.

02-تجميع جميع المصالح في يد المدير.

03-المدير لايعطي المعلومات الضرورية لمصلحة المحاسبة من اجل التسجيل الصحيح والمتابعة المحاسبية الدائمة.

04-عدم وجود فصل بين المهام.

05-عدم وجود نصوص وتعليمات داخلية لتنظيم سير الوكالة وتوضيح مهمة كل فرع من فروع الوكالة.

06-عدم ضبط التسجيلات بشكل صحيح والمحافظة عليها خصوصا سجل الأمر بالدفع.

03- معيار تقرير حول استمرارية الاستغلال:

إن المؤشرات المالية للوكالة خاصة المتعلقة برأس المال وقدرة التمويل الذاتي غير مطمئنة ويتجلى لنا ذلك في جملة من النقاط التالية:

01-نتائج السنوات السابقة سالبة (انظر المعيار السادس حول تطور النتيجة للسنوات الخمس الأخيرة) للعلم إن هذه النتائج تكون أكثر عندما نحمل حساب /601 الذي لم تكن الوكالة تستعمله.

02-مصاريف التسيير كبيرة بالنظر إلى رقم الأعمال خصوصا ما يتعلق بمصاريف العمال كبيرة جدا لايمكن لرقم الأعمال تغطيتها في ظل عدم وجود موارد أخرى للوكالة حيث تمثل مصاريف العمال مبلغ 29.702.699.73 دج ٪65 من رقم الأعمال الإجمالي.

03-سعر البيع غير مدروس ولا يعكس الحقيقة مما يخلق بيع موازي ولا يغطي التكاليف الحقيقية للقطع ولم يتم إعداده بطريقة علمية على أساس سعر التكلفة أو على أساس سعر السوق.

04-لم يتم اعتماد محاسبة تحليلية للتكاليف وذلك بغرض الوصول إلى التكاليف الحقيقية التي على أساسها يتم إعداد سعر البيع والمحافظة على هوامش الربح.

05-الارتفاع الكبير في حجم الديون حيث قدرت الديون بمبلغ 93.677.638.71 دج أي ما يمثل 72٪ من مجموع الميزانية أي أن الوكالة تقارب من فقدان ثلاثة أرباع ميزانيتها وهذا ما يهدد استغلال بصفة مباشرة وينذر بخطر الإفلاس للعلم أن في سنة 2013تم استقبال مبلغ 31.879.666.42دج كتنسيق جديد لشراء قطع أرضية جديدة بمبلغ لا يعبر حتى على نصف سعر التكلفة والوكالة تتعهد بتسوية وضعية هذه التسبيقات.

في حين أن حساب البضاعة المعدة للبيع (الأراضي)لا يحتوى سوى على مبلغ 5.525.641.60دج مع العلم أن هناك العديد من التسبيقات الموروثة من الوكالات المحلية المنحلة لم تسوى وضعيتها ولم يتم جردها وتسجيلها محاسبيا.

06-بيع القطع الأرضية دون وجودها في الواقع من اجل تمويل العجز على السداد.

ومن النقاط السالفة الذكر يتضح لنا أن الوكالة يتهددها خطر عدم القدرة على الدفع، وهذا يشكل خطر على استمرارية الاستغلال.

04-معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان:

لم نحصل على أي معطيات متعلقة بالموضوع.

05-معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال

بتاريخ:11/03/2013 قررت الوكالة رفع رأس مال الشركة بمبلغ:50.000.000.00 دج وتوظيف هذا المبلغ عن طريق شراء سندات الصندوق، إن مثل هذا القرار كما هو الشأن بالنسبة لخفض رأس المال يتطلب موافقة مجلس الإدارة، وكذلك الأمر بالنسبة للتوظيف، كما أن التسجيلات المحاسبية المرافقة غير متطابقة مع طبيعة العملية.

06-معيار التقرير المتعلقة بخفض رأس المال.

لم تتم أي عملية في هذا الشأن خلال 2013.

07-معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

تم تخصيص مبلغ 50.000.000.00دج لشراء سندات الصندوق كالتالي:

الجدول رقم(3-2): معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

الرقم	القيمة الاسمية	رقم سند الصندوق
01	5.000.000.00دج	645979
02	5.000.000.00دج	645980
03	5.000.000.00دج	645981
04	5.000.000.00دج	645982
05	5.000.000.00دج	645983
06	5.000.000.00دج	645984
07	5.000.000.00دج	645985
08	5.000.000.00دج	645986
09	5.000.000.00دج	645987
10	5.000.000.00دج	645988

نلاحظ من خلال الجدول أنه تم تقسيم المبلغ أعلاه المخصص للصندوق إلى عشرة (10) ذات قيم متساوية.

08-معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات أسهم

لا توجد معطيات متعلقة بهذا الفصل.

الكتب

01-منير إبراهيم هندي، **الفكر الحديث في التحليل المالي وتقيم الأداء**(مدخل حوكمة الشركات)، دار
02-طارق العال حماد، **حوكمة الشركات القطاع العام والخاص**(المفاهيم ،المبادئ ،التجارب،المتطلبات)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة ،2007.
03- صلاح حسن، **البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال** (معايير حوكمة المؤسسات المالية)، دار الكتاب الحديث لنشر والتوزيع، بسكر،2009 .
04- أحمد على خضر، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية،2012د على خضر، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية،2012
05-محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري** (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
06-عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**(في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة)، الدار الجامعي 2007،2006.
07-محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر سنة 2003.
08-عبد الفتاح الصحن، **أصول المراجعة الداخلية والخارجية**، مؤسسة الشباب الجامعي، مصر،1989.
09-حمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2000.
10-كمال الدين مصطفى الدهراوي –محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة** ،المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع 2009. 11- عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال** (المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المصرية والدولية والأمريكية)، الدار الجامعية لنشر وتوزيع الإسكندرية.

12-عبد الفتاح الصحن –محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية** (على المستوى الجزئي والكلي)، الدار الجامعة لطبع ونشر وتوزيع 1998. 13-حامد طلبة محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة**، زمزم للنشر وتوزيع الأردن، ط1.

14-يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات (بين النظرية والتطبيق)**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان.
15-أمين السيد أحمد لطفي، **معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008،
16-حسين احمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر ولتوزيع، مصر، 2007.
17-أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع الإسكندرية 2009.

18 محمد السيد سرايا ،**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري-المعايير والقواعد –مشاكل التطبيق العملي)**،المكتب الجامعي الحديث للنشر وتوزيع ،2007 19- عبد الفتاح الصحن- محمد سمير الصبان –شريفة على حسن ،**أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)**،الدار الجامعة للنشر والتوزيع الإسكندرية 2003.

20- عمر أقاسم، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات**، دار الكتاب العربي للطباعة والنشر والتوزيع، 2016.

21- مصطفى عيسى خضير، **المراجعة المعايير المفاهيم والإجراءات**، عمادة شؤون المكتبات، المملكة العربية السعودية، المعرفة الجامعية، للنشر والطبع والتوزيع، الاسكندرية.

الملتقيات:

01-دبلة فاتح، **حوكمة الشركات كأداة لضمان صدق المعلومة المالية والأنظمة المحاسبية و أثرها على مستوى أداء الأسواق**، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات، جامعة محمد خيضر.

02-العربي عطية، محمد الخطيب نمر، جعيدي شرفة، **الحوكمة في المؤسسات المصرفية** (دراسة حالة الجزائر)، الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة 25-26 نوفمبر2013.

03- بروش زين الدين، دهيمي جابر، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي07/06 ماي 2012.

04-أساسيات الحوكمة، مصطلحات ومفاهيم سلسلة المنشورات التثقيفية لمركز أبو ظبي للحوكمة.

05-خنشور جمال، خير الدين جمعة، **دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات**، **(حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري)** يومي 06-07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

06- صبايحي نوال، **دور الحوكمة في تفعيل المؤسسات والاقتصاديات**، المؤتمر الدولي الثامن (واقع الحوكمة في دول مختارة- مع التركيز على التجربة الجزائرية)، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

07-مسعود صديقي، محمد براق، **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي**، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنضمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، ورقلة يومي 08-09مارس 2005.

محاضرات:

01-رأفت حسين مطير، **آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات، محاضرة في قسم المحاسبة الإسلامية**،منشورة .

02- الجوزي جميلة، **دور الحوكمة في تعزيز القدرة التنافسية**، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، محاضرة الجزائر. http¦//www.kantakji.com/governance

مذكرات:

01-صالح بن إبراهيم الشعلان، **مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، السعودية، 2008 .

02-عهد علي سعيد، **الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا**، دراسة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، منشورة، سوريا، 2009، **03**-عهد علي سعيد، **الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا**، دراسة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، منشورة، سوريا، 2009.

04- أقاسم عمر، **التدقيق المالي والمحاسبي**، مطبوعة دروس مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصصي تدقيق ومراقبة التسيير وجباية المؤسسة، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

05- عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20أوت1955، سكيكدة، 2007/2006.

المراسيم والقرارات:

01- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، من القانون 10-01، المتعلقة بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد العدد42، المؤرخ في 2010/7/29.

02- المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، القانون التجاري، طبع الديوان للأشغال التربوية، 2001،

03-وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية و القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2002.

04-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية والشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، **مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة**، المجلس الوطني للمحاسبة، منشورات الساحل2002.

ملخص البحث:

تسعى هذه الدراسة إلى تبيين "دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة المؤسسات"، ومن أجل تدعيم الجانب النظري تناولنا المفاهيم والمبادئ وأنواع وأهداف المراجعة الخارجية وحوكمة الشركات، أما فيما يخص الجانب التطبيقي قمنا الدراسة الميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات، وتسليط الضوء على مدى تطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية.

تهدف دراستنا إلى إبراز دور المراجعة الخارجية في تعزيز الثقة في القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية في المؤسسة وهذا بتسليط الضوء على أحد أهم عنصر أساسي في القيام بالمراجعة الخارجية-**محافظ الحسابات**- وذلك بقيامه بعملية التدقيق وإعداد التقارير للتعبير عن رأيه الفني ،كذلك تفعيله للحوكمة في المؤسسة الاقتصادية، وهذه الأخيرة تبرز في بعض التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات.

Cette étude vise à indiquer « le rôle du gouverneur des comptes dans l'activation de la gouvernance d'entreprise » et afin de renforcer le côté théorique, nous avons traité des concepts, des principes et des types et des objectifs de l'examen de la gouvernance étrangère et des entreprises, que ce soit en ce qui concerne le côté pratique, nous avons étude sur le terrain au bureau du gouverneur des comptes, et de mettre en évidence l'importance de l'application de la gouvernance dans les institutions Développement économique

Notre étude vise à mettre en évidence le rôle de l'audit externe pour renforcer la confiance dans les états financiers et les rendre reflètent la situation financière réelle de l'institution qui a mis en lumière l'un de l'élément le plus essentiel dans la réalisation en faisant le processus d'audit audit gouverneur Al_husabat- externe et la préparation des rapports d'exprimer leur opinion artistique, ainsi que activé Pour la gouvernance dans l'institution économique, et ce dernier est mis en évidence dans certains rapports préparés par le gouverneur des comptes.