الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية و المحاسبة التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

دور التدقيق في التأثير على جودة القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات

المركب تميع الغاز GL2Z

مقدمة من طرف الطالبة :

دويلي فاطمة

دهار خيرة

تحت إشراف الأستاذ :

إبراهيمي عمر

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بشني يوسف	أستاذ محاضرا	جامعة مستغانم
مقررا	إبراهيمي عمر	أستاذ مساعدا	جامعة مستغانم
مناقشا	بوزيان العجال	أستاذ محاضرا	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2021/2020

تشكر

بِسْمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحْمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ وبه نستعين ، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين أما بعد قالو قديما " من كان في نعمته ولم يشكر خرج منها ولم يشعر "

ولأنه لا شكر قبل شكر الله العالي الرزاق الذي منحنا الصحة ووهبنا العقل وهدانا به النور العلم ووقانا من ظلمات الجهل ، فهو الذي قال : " وإن شكرتم لأزيدكم " لذلك فإن شكر الله واجب وعلى كل واحد منا ، ولا أفضل من قول : " ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

ولأن الرسول الله ﷺ قال : من لم يشكر الناس لم يشكر الله ، ومن أسدى معروفا فكافئوه فإن لم تستطيعو فادعوله"

واعترافا بالجميل يسعدنا ويشرفنا أن نتقدم بجزيل الشكر و العرفان إلى كل من أعاننا في إنجاز هذا العمل المتواضع ، على رأسهم الأستاذ "**براهيمي عمر**" ، نتقدم لهم بجزيل الشكر.

كما نشكر كل من قدم لنا معروف " لوجه الله ... إلى كل هؤولاء ألف شكر وتقدير وجزاكم الله عنا ألف خير

إهداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار ..

" أنت أبي العزيز أطال الله في عمرك "

إلى بسمة حياتي و سر وجودي .. إلى معنى الحب و الحنان و التفاني.. إلى من كان دعائها سر نجاحي إلى أغلى الحبايب ..

" أنت أمي الغالية أطال الله في عمرك "

إلى أخواتي

الى من تحلو بالصدق و العطاء وتميزوا بالوفاء .. إلى من معهم سعدت، إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم

" أصدقائي الأوفياء "

" إلى كل من سعتهم ذاكرتي و لم تسعهم مذكرتي "

شكرا جزيلا

الفهرس

تشكرات

الإهداء

فهرس

قائمة الأشكال

قائمة جداول

مقدمة العامة 01

الفصل الأول : مدخل للتدقيق وتطوراتها 18-05

تمهيد 05

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق 06

المطلب الأول : التطور تاريخي للتدقيق ومفهومها 06

المطلب الثاني : أهمية التدقيق 08

المطلب الثالث : أهداف التدقيق 10

المبحث الثاني : فروض وأنواع التدقيق 12

المطلب الأول : أنواع التدقيق 12

المطلب الثاني : فروض التدقيق 15

المطلب الثالث : التدقيق المالية 17

خلاصة الفصل 18

الفصل الثاني إنعكسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات 38-20

تمهيد 20

المبحث الأول :ماهية حوكمة الشركات 21

المطلب الأول :العوامل التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات 21

المطلب الثاني: نشأة وتعريف حوكمة الشركات 22

المطلب الثالث :أهمية حوكمة الشركات و أهدافها 25

المبحث الثاني :أسس حوكمة الشركات 28

المطلب الأول :مبادئ حوكمة الشركات 28

المطلب الثاني :الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات 30

المبحث الثالث :إسهامات التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات 32

المطلب الأول :دور التدقيق في تقييم نظام الرقابة الداخلية 32

المطلب الثاني :دور التدقيق في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات 34

المطلب الثالث :إطار مقترح لتطوير فعالية التدقيق في ظل حوكمة الشركات 35
خلاصة 38
الفصل الثاني دراسة الهيكل المالي لمركب تميع الغاز الطبيعي GL2Z 59-40
تمهيد 40
المبحث الأول: عموميات حول شركة السونطراك 41
المطلب الأول: تقديم عام لشركة السوناطراك 41
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي الخاص بها 43
المبحث الثاني: تقديم مركب تمييع الغاز الطبيعي GL2Z 46
المطلب الأول: الهيكل التنظيمي الخاص بمركب GL2Z والدائرة المالية القانونية 46
المطلب الثاني: التعريف بالدائرة المالية والقانونية 47
المبحث الثالث:مصادر تمويل المؤسسة و محددات الهيكل المالي لها 48
المطلب الأول: التحليل القوائم المالية بالاستخدام مؤشرات التوازن المالي 48
المطلب الثاني: التحليل القوائم المالية باستخدام نسب التوازن المالي 54
خلاصة الفصل 59
خاتمة العامة 61
قائمة المراجع 65

قائمة الأشكال

رقم	الإسم شكل	الصفحة
II-01	خصائص حوكمة الشركات	25
II-02	مبادئ حوكمة الشركات	29
II-03	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	31
III-01	هيكل التنظيمي لمركب GL2Z	45
III-02	الهيكل التنظيمي الخاص بمركب GL2Z والدائرة المالية القانونية	46
III-03	الهيكل التنظيمي لشركة GL2Z	47

قائمة جداول

رقم	الإسم جدول	الصفحة
III-01	يمثل رأس مال العامل الدائم	48
III-02	رأس المال العامل الخاص	49
III-03	يمثل رأس المال العامل الإجمالي	50
III-04	يمثل رأس مال العامل الخارجي	51
III-05	يمثل احتياجات رأس المال العامل.	52
III-06	الخزينة.	53
III-07	نسبة التمويل الدائم.	54
III-08	يمثل نسبة الاستقلالية المالية.	55
III-09	يمثل نسبة قابلية السداد	56
III-10	يمثل نسبة السيولة العامة	57
III-11	يمثل نسبة السيولة المختصرة	58

مقدمة العامة

لقد شهد العالم تحولات جذرية في مطلع القرن التاسع عشر ، خاصة في المجال الاقتصاد للمؤسسات المالية والاقتصاد التي تميزت بظهور التكتلات وفق ما يصطلح عليه شركات متعددة الجنسيات مما جعل كل من لهم علاقة بهذه المؤسسات يتطلعون لمواكبة التطورات الحاصلة ، منها تنظيمات ومكاتب التدقيق التي عرفت منعرجا كبير في مجال المؤسسات خاصة العملاقة منها ، والتي أصبحت مهنة التدقيق فيها أساسية وذات أهمية بالغة ، ولهذا اضطرت الدول إلى وضع قوانين وتشريعات تنظم هاته المهنة الحساسة.

ولقد أدرك أصحاب المصلحة في المؤسسة ، أن التدقيق هي الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات المحاسبية على الواقع الفعلي لها ، وذلك من خلال ما يعرف بتقرير المدقق الخارجي باعتباره المنتهج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية الختامية للمؤسسة ، يدلي من خلاله المدقق برأيه الفني المحايد بشأن صحة ودقة ومصداقية المعلومات المتضمنة في تلك القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة المعنية.

فإذا كان هذف المدقق الخارجي أثناء تدخله إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية القوة القانونية ، فالمجالات المتعددة والمتشبعة أفرزت تعدد في أنواع وأهداف التدقيق لتصل إلى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي من أصول وخصوم ، التي تدرس مختلف الأنشطة والوظائف في المؤسسة والتي تهدف إلى تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاءة الاقتصادية ، ومن أجل ذلك نجد أن هناك طلبا متزايدا من مستقبلي التقرير على محتواه من المعلومات ن ويتركز هذا المحتوى بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه المدقق بشأن مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في المؤسسة على ما تواصله لهم القوائم الختامية للمؤسسة من معلومات تم مراجعتها.

تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة و الناشئة خلال العقود القليلة الماضية وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية، وكذلك الافلاسات التي تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى في العالم مثل شركة انرون للطاقة سنة وشركة آرثر أندرسون للتدقيق سنة2001 .

ومع انتشار الشركات العملاقة و المتعددة الجنسيات في العديد من دول العالم، اتجهت هذه الأخيرة نحو رفع القيود والحواجز الجمركية لاستقطاب أكبر حجم ممكن من رؤوس الأموال و الاستثمارات، من خلال الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات التي أصبحت تمثل معيارا لوجود بيئة استثمارية شفافة و واضحة المعالم، و لقد أصبحت الشركات مطالبة بتطوير و تحسين أدائها و ايجاد أنظمة رقابية قوية و متطورة تمكنها من القيام بمسؤولياتها المختلفة وتساعدها على الاستخدام الأمثل لمواردها الاقتصادية، حيث أنه رغم امتلاك الإدارة لمهارات وقدرات وإمكانيات إلا أنها لا تستطيع أن تلم بكل الجوانب المتعلقة بنشاط الشركة .هذا ما دفع بإدارات ومجالس إدارات الشركات إلى الاستعانة بخدمات أشخاص تتوفر لديهم الكفاءة العلمية و الخبرة العملية، ويتسمون بالاستقلالية في أرائهم ونظرتهم للأمور ليقوموا بالمتابعة والرقابة المستمرة لكافة أوجه نشاط الشركة، وتقديم التوصيات والمقترحات اللازمة لذلك، وهؤلاء الأشخاص هم المدققون الداخليون.

يعتبر التدقيق إحدى أهم آليات الرقابة التي يتم الاعتماد عليها لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وذلك لما توفره التدقيق الداخلية من الاستشارات والتحليلات و الاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات، وإجراءات إدارة المخاطر

وتقويم نظام الرقابة الداخلية التي يحتاج إليها مجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين و أصحاب المصالح بالشركة.

الإجابة عن الإشكالية والتساؤلات المتداولة عنها في الأتي :

- **ما هو واقع ممارسة التدقيق في التأثيرعلى جودة القوائم المالية في تطبيقها على حوكمة الشركات؟**

والتي يمكن الإجابة عنها من خلال الإجابة على بعض التساؤلات والتي تمثل الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع :

أ. كيف تتم خطوات وإجراءات التدقيق ؟

ب. هل يمكن اعتبار التدقيق كأحد أطراف حوكمة الشركات؟ وكيف؟

ت. كيف يمكن تطبيق حوكمة الشركات بواسطة التدقيق ؟

ث.

1- **فرضيات البحث**

للإجابة عن التساؤلات السابقة ومن أجل الإلمام بإشكالية الموضوع ننطلق من الفرضيات التالية :

- يتم تنفيذ مهنة التدقيق وفق خطوات وإجراءات متعارف عليها من قبل المدققين؛
- يعتبر التدقيق وظيفة داخل أو خارج الشركة وتمثل أحد عناصر الرقابة.
- يقوم التدقيق على الرقابة على العمليات المالية والإدارية داخل الشركة مما يساهم في تطبيق حوكمة الشركات.

2- **أهداف البحث**

تتمثل الأهداف المنتظرة من تناول هذا الموضوع فيما يلي :

- محاولة إبراز مهام التدقيق في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة ؛
- معرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه التدقيق في الجزائر ؛
- إبراز الدور الهام للتدقيق الداخلية واسهامها في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، الأمر الذي يؤدي للتقليل من المخاطر التي تتعرض لها الشركات وكذا الرفع من مستوى أدائها.

3- **أهداف الدراسة:**

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز دور حوكمة الشركات من خلال تحديد مختلف المبادئ و الخصائص الجيدة لإدارة الشركات.
- محاولة تحديد الكيفية التي تمكن التدقيق الداخلية من إرساء وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

4- **أسباب إختيار الموضوع**

لعل اختيارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص محاسبة وتدقيق
- لأهمية البحث في الوقت الراهن ، حيث يتزامن مع نظام المحاسبي المالي SCF ؛
- الدور الذي تلعبه التدقيق الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات خصوصا في ظل التطورات الحالية؛
- محاولة إثراء المكتبة الجامعية لقلة الدراسات التي تناولت موضوع التدقيق الداخلية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات.

5- المنهج المتبع في الدراسة:

قصد الإجابة عن الإشكالية المطروحة وبهدف الالمام بمختلف جوانب البحث واختبار صحة الفرضيات، سيتم دراسة البحث وفق المنهج الوصفي، قصد وصف التدقيق الداخلية و حوكمة الشركات، وكذا المنهج التحليلي لتحليل دور التدقيق الداخلية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات.

الفصل الأول :

مدخل للتدقيق

وتطوراتها

تمهيد :

ما من مهنة إلا ولها قواعد وأصول لممارستها ، ومهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعد وأصول ممارستها وقد بقيت تلك القواعد و أصول الممارسة إلى وقت قريب تتمثل في الأحكام المتعارف عليها بين ممارسي هذه المهنة حيث أن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف التدقيق عامل رئيسي لتطورها وقيامها كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه فالهدف من التدقيق يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية والمالية مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة لتفادي مختلف الأخطاء ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاكها.

و كأي علم من العلوم فالتدقيق تقوم على مجموعة من الخصائص والفرضيات والتي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها كما ترتكز على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى ذلك فإنها تقوم بتوجيه.

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق

تعتبر التدقيق عملية للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد ، حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي.

المطلب الأول : التطور تاريخي للتدقيق ومفهومها

الفرع الأول : التطور التاريخي :

إن تطور المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المرجوة منها من جهة ، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطور هذه الأخيرة من الجانب النظري ، بغية جعلها تتماشى والمتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شاهدتها المؤسسة الاقتصادية بشكل خاص وهذه المتغيرات أدت إلى زيادة الحاجة إلى خدمات التدقيق.

ويمكن تقسيم التطور التاريخي للتدقيق إلى المراحل التالية[1]

1- الفترة ما بين 1500 م حتى 1850م

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمراجعين.

كما تم استعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو حاليا، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع[2].

2- الفترة ما بين 1850 م إلى يومنا هذا :

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة ، أدى إلى الانفصال بين الملكية والإدارة ، وما زاد من إلحاح المساهمين في طلب على مراجعين حفاظا

على أموالهم المستثمرة ، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطانية سنة 1862 ، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مراجع مستقل[3].

وما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظافة الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق ، بالإضافة إلى إستعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي ، كما أصبح

[1] أشتوي عبدالسلام ، مراجعة المعايير والإجراءات ، طبعة 4 ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 1996 ، ص142

[2] دحلوح حسين ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مصر ، 2002 ، ص 36

[3] أشتوي عبدالسلام ، مرجع سبق ذكره ، ص 16

الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ، ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة ، كما لوحظ انتشار استعمال التدقيق في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات[1].

الفرع الثاني : مفهوم التدقيق

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في مفاهيم التدقيق ، وهذا بإخلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها ، ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم إلا أنها تصب في نفس الهدف ونذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي:

1- جاء تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية للتدقيق كما يلي : "التدقيق هي عملية منظمة ومنهجة لجمع وتقييم الأدلة بشكل موضوعي ، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية ، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة ، وتبليغ الأطراف المعينة بنتائج التدقيق[2].

2- كما عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبة على أنها : " إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو الأرصدة الاقتصادية والأحداث ، وتقديمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقاييس معينة ، وإيصالها إلى المستفدين"[3].

ومن خلال التعريفين يمكن استخلاص ما يلي[4] :

- عملية التدقيق عملية منظمة ، وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق؛
- يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة وقرائن إثبات ، يبني المراجع رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها؛
- أن يلتزم المراجع الحيادي في جمعه للأدلة، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز؛
- أن تتعدى عملية فحص المعلومات المقدمة في قوائم إلى فحص النظام المحاسبي ، والذي يعتبر مصدر لهذه المعلومات؛

[1] عبد الفتاح الصحن ، **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا** ، مؤسسة دار الشباب الجامعية ، مصر ، 1993 ، ص 6

[2] وليم توماس ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 1997 ، ص18

[3] هادي تميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية** ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر .الأردن ، 2006 ، ص 19

[4] هادي تميمي ، نفس المرجع ، ص 20

- إيصال المراجع لتقرير يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف المطالبة له.

3- التدقيق هي عملية منظمة لتجميع الأدلة الكافية والمقنعة ، وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد على مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للمواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين لمساعدتهم في اتخاد القرارات بشؤون المؤسسة الإقتصادية[1].

المطلب الثاني : أهمية التدقيق

إن تعدد الطلبات لخدمات التدقيق دليل في مدى أهميتها ، حيث كان التطور الذي شاهدته التدقيق كله بسبب التطور في الأهداف ، وهذا راجع إلى التطور الذي مس الشركات نفسها وكذلك أعمالها التي تقوم بها.

أولا : أهمية التدقيق

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونها وسيلة تخدم جهات كبيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية ، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية و من بين المستفيدين من التدقيق نجد[2]:

أ- **أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة المؤسسة:** إن إدارة المؤسسة عند قيامها بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة ودقيقة ، وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة ، ولا يمكن الوثوق في المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادقة عليها من طرف شخص محايد ، وذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية[3].

ب- **أهمية التدقيق بالنسبة للمساهمين** : التدقيق تمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم ، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثلا وبكفاءة عالية فالمراجع يقوم بإعداد التقرير يتضمن

[1] منصور أحمد البدوي ، شحاتة السيد شحاتة ، **دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة** ، دار الجامعة ، مصر ، 2004 ، ص 13

[2] خالد أمين عبدالله ، **علم تدقيق الحسابات** ، وائل للنشر والتوزيع الأردن ، 2004 ، ص13

[3] خالد الخطيب وخليل محمد الرفاعي ، **الأصول العلمية لتدقيق الحسابات** ، دار النشر ، الأردن ، 1998 ، ص 11-12

رأيا سليما حول القوائم وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج الدورة المالية ، فالتدقيق الخارجية تساعد المساهمين في الإطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة[1].

ت- **أهمية التدقيق بالنسبة للدائنين والموردين:** يعتمد هؤلاء على تقرير للتأكد من صحة وسلامة القوائم المالية ، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

ث- **أهمية التدقيق بالنسبة للزبائن:** اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية ، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأصل ، وإذا كانوا معتمدين عليها كمحور رئيسي وأساسي للبضاعة أو الموارد الأولية.

ج- **أهمية التدقيق بالنسبة للجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض ، منها مراقبة النشاط الاقتصادي ، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ، وهذه جميعها تعتمد على بيانات واقعية وسليمة[2].

وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق تكون في :

- مساعدة في وضع القرارات الإدارية السليمة؛
- تساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي؛
- استغلال موارد المؤسسة وفعاليتها.

المطلب الثالث : أهداف التدقيق

سنورد الأهداف المتوخاة من التدقيق في النقاط التالية :

أ- **الوجود والتحقق:** يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية ، إلى التأكد من جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية والقوائم المالية الختامية موجودة فعلا ، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقرر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي

[1] عبدالصمد نجم الجعفري ، إياد راشد القريشي ، **دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤولية في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية** ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد ، العراق ، ص 10.

[2] خالد الخطيب وخليل محمد الرفاعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 12

مبلغ عند تاريخ معين وكمية معنية ، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي والمادي للمخزونات[1].

ب- **الملكية والمديونية** : تعمل التدقيق في هذا البند إلى إتمام السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزاما عليها ، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى ، فالتدقيق بذلك تعمل على التأكد من صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية[2].

ت- **الشمولية أو الكمال** : بما أن الشمولية هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة ، بان من الضروري على نظام المعلومة المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة علة كل الأحداث التي تمت ، من خلال احتواء هته المعلومات المقدمة على العمليات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث ، بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة[3].

ث- **التقييم والتخصيص** : تهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفق الطرق المحاسبية المعمول بها ، كطرق امتلاك الاستثمار وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العمليات في الحسابات المعنية ، وبانسجام مع مبادئ المحاسبة المقبول قبولا عاما ، إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الأتي[4]:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

ج- **العرض والإفصاح** : تسعى الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة مخرجات

[1] محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات ، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ، ص32

[2] خالد أمين عبداله ، **علم تدقيق الحسابات**، طبعة ثالثة ، وائل للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2004 ، ص 14-15

[3] خالد الخطيب وخليل محمد الرفاعي ، ص 15

[4] إدريس عبدالسلام إشتيوي ، **المراجعة معاييروإجراءات** ، الدار النهضنة العربية للطباعة والنشر ، لبنان ، الطبعة الرابعة ، 1996 ، ص14

نظام المعلومات المحاسبية ، والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا للمعايير والممارسة المهنية ، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية[1].

ح- **إبداء الرأي الفني** : يسعى المراجع من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتج عن النظام المولد لها ، لذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تمليه التدقيق القيام بفحص والتحقق من العناصر الآتية[2]:

- التحقق من إجراءات المطبقة ؛
- مراقبة عناصر الأصول وخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم؛
- محاولة كشف الغش، تلاعب والأخطاء ؛
- تقييم الأهداف والخطط والهيكل التنظيمي .

المبحث الثاني : فروض و أنواع التدقيق:

[1] R. Bethoux, F. Kremper , M. et Poisson , **L'audit dans le secteur public**, Clet, Paris, 1986, p21.

[2] J.C.Becour, H.Bouquin**, Audit Opérationnel**, Economica, Paris, 2eme Edition, 1996, p: 12

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

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

المطلب الأول : أنواع التدقيق

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

1- **من حيث الإلزام** :ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين ، تدقيق إلزامية ، وتدقيق اختيارية.

أولا : التدقيق الإلزامية : يحتم القانون القيام به ، حيث تلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها ، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة[1].

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

2- **من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات)** :تنقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين:

أولا : تدقيق شاملة (تفصيلية) : المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية ، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة ، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار، وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير[2].

ثانيا : تدقيق إختبارية: ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى ، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة

[1] محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير والتطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990 ، ص 46

[2] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، 24

على أن يتم تعميم النتائج ، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.

3- :من حيث توقيت عملية التدقيق : وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

أولا : تدقيق مستمرة.

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الإختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة ، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية ...أو بطريقة غير منتظمة .وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة[1]:

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها ؛
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته؛
- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة و لهذا النوع مزايا وعيوب[2].

ثانيا : تدقيق نهائية :

يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة .

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

أولا : تدقيق داخلية : هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة ، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالاستقلالية في التصرف ، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق ، وعمل التدقيق الداخلية هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة[3].

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2001 ، ص 194

[2] حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية** ، الجزء الاول ، ط 1 ، دارالثقافة للنشر ، الاردن ، 2009 ، ص51

[3] HAMINI Allel , L'audit comptable et financier , BERTI édition , Alger , 2002, P 07 .

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

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

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

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

[1] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ،ص15

[2] صديقي مسعود ، براق محمد ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 08 و 09 مارس 2005 ، ص25

[3] Jacques RENARD , Théorie et pratique de l'audit interne , édition d'organisation , paris , 1987 , p69.

المطلب الثاني : فروض التدقيق .

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

❖ **الفرع الأول : قابلية البيانات للفحص :** يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية ، فعملية ال تدقيق قائمة على هذه الفرضية ، ذلك أنه يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في ا لإطلاع على البيانات المالية . وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية . فهذه المعايير تتمثل في[2]:

الملاءمة :يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لإحتياجات المستخدمين المحتملين ، وإرتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

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

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

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

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

يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق من جهة و إدارة الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى ، وهو ما يعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق بسرعة و بسهولة[3].

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

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

---

[1] عبد الفتاح الصحن مرجع سبق ذكره ، ص 25-26

[2] عبد الفتاح الصحن ، نفس المرجع السابق ، ص 27

[3] عبيد سعد شريم ، لصفي حمود بركات ، **أصول مراجعة الحسابات** ، مركز أمين للنشر والتوزيع ، اليمن ، 2007 ، ص34

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

يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية ، و بالتالي إمكانية الاعتماد على التدقيق الاختيارية بدلا من الشامل[1].

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

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

❖ **الفرع السادس : العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل**[2].

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

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

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

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

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

[1] حاتم محمد الشيشني ، **أساسيات المراجعة** ، المكتبة العصرية ، مصر ، 2007 ، ص 78

[2] عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، وآخرون ، مرجع سبق ، ص30

المطلب الثالث : التدقيق المالية :

عرفت جمعية المحاسبية الأمريكية AAA التدقيق المالية بأن[1] :

عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعاني المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمين المعلومات المهتمين بذلك التحقق .

تعتبر المحاسبة تقنية إعلامية تعتمد إليها المؤسسة بالإضافة إلى أهداف أخرى للمحاسبة من أجل الحصول على معلومات مالية تكون في شكل قوائم مالية حول نشاطها ، وإنطلاقا من هذه القوائم المالية يقوم المراجع بالاعتماد على أدلة وقرائن يدعم بها رأيه حول المصادقة على نوعية القوائم المالية ، هنا جاء هذا النوع من المراجع يقتصر عمل المراجع هنا على فحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها ، يطلع المراجع في عمله هذا على جل المستندات المبررة. كما ينبغي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع الدراسة الذي هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة وانه بتقييمه لهذا النظام يمكنه الوقوف على مدى سلامته وبالتالي سلامة النظام المحاسبي والحكم على مجموعة العمليات المسجلة رغم أنه اكتفى بدراسة مقررات العينة فقط.

إن المؤسسات الاقتصادية كانت تقدم معلومات مالية حول نشاطاتها مما أدى إلى كون التدقيق كفحص انتقادي للمعلومات المحاسبية البحتة ، وترك في الأذهان إلى اليوم أن كلمة تدقيق تعني تدقيق مالية أو بتدقيق الحسابي يقوم بها خبير أو محافظ حسابات مستقل[2].

[1] www.ar.wikipedia.org/wiki/تدقيق_مالي
يوم 2018/01/12 الوقت 18:14

[2] عبيد سعد شريم ، لصفي حمود بركات ، نفس المرجع السابق ، ص 40

خلاصة الفصل

من خلال الفصل الأول تم التطرق إلى التدقيق بصفة عامة وتبين أنه يلعب دور رئيسي في مراقبة عمل المحاسب.

وتوفير معلومات مالية صحيحة ومساعدة عدة أطراف في إتخاذ القرارات سليمة بناءا على معلومات مؤكدة وصحيحة ، خاصة وأن التدقيق تم تبنيه منذ القديم لذلك يعتبر كألية توفر الثقة بين المتعاملين الاقتصاديين وبالتالي بيئة اقتصادية يمكن ا استثمار فيها بدون خوف من المخاطر.

واتضح لنا أن المهمة الرئيسية للمراجع الخارجي هي فحص حسابات المالية ، بإتباع منجية تدقيق منتظمة وباستخدام معايير مهنية متعارف عليها عموما ، والهدف من كل ذلك هو إعداد تقرير يتضمن رأيه حول القوائم المالية حيث سوف نتكلم عنها في الفصل الثالث.

الفصل الثاني

إنعكسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

تمهيد:

ساهمت الفضائح المالية التي حدثت في العديد من الشركات في العالم إلى الدفع بمفهوم جديد إلى الظهور وهو مفهوم حوكمة الشركات، التي جاءت لتؤكد على أهمية استخدام التطبيقات المثلى لممارسة الرقابة والإشراف الفعال على الشركات، وتمثل بذلك الحل المناسب لمعالجة أسباب الإنهيار، والتي كان من أهم مسبباتها ضعف الرقابة الداخلية مما أدى إلى فقدان الثقة في إدارات ومجالس الشركات.

حيث أصبحت الحاجة ملحة إلى دعم حوكمة الشركات والتي ترتكز على التدقيق باعتبارها من الآليات الهامة التي تقوم عليها، فتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر تعد من الأمور الضرورية لاستمرار الشركة وقدرتها على تحقيق أهدافها.

المبحث الأول :ماهية حوكمة الشركات

لقد زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات خلال العقود القليلة الماضية، وعقب الانهيارات والأزمات التي شهدتها العديد من الدول، و في هذا الصدد سنقوم بالتعرف على العوامل التي أدت لظهورحوكمة الشركات، وكذا أهميتها وأهدافها.

المطلب الأول :العوامل التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات

لقد تعددت الأسباب في ظهور حوكمة الشركات، حيث تتمثل فيما يلي:

أولا :نظرية الوكالة[1] **:**

يصف Jeansen & Meckling علاقة الوكالة بأنها عقد بموجبه يقوم شخص أو أكثر (الأصيل أو الموكل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) لإنجاز بعض الأعمال و الخدمات بالنيابة عنه، و في المقابل يفوض الأصيل الوكيل بإتخاذ القرارات.

و تقوم نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات تتمثل في:

- يتميز كل من الأصيل و الوكيل بالرشد الاقتصادي و كلاهما يسعى لتعظيم منفعته؛

- اختلاف أهداف الوكيل و الأصيل إذ يسعى الأول للحصول على أكبر قدر من جهد الوكيل مقابل أجر معقول بينما الثاني يسعى للحصول على مكافآت أكبر مع بذل جهد أقل؛

- بالرغم من تعارض أهداف الأصيل و الوكيل فهناك حاجة مشتركة بينهما في بقاء العلاقة أو الشركة قوية لمواجهة الشركات الأخرى؛

- اختلاف أو تباين المخاطرة التي يتعرض لها كل من الموكل و الوكيل نتيةة عدم قدرة الموكل إحكام الرقابة على أداء الوكيل و اختلاف إمكانية التوصل للمعلومات و مدى فهمها لكل منها.

حيث هناك مشكلين أساسيين للوكالة هما:

أ - **مشكلة التخلخل الخلقي** :تنشأ عندما لا يستطيع الأصيل ملاحظة و رقابة أداء الوكيل و عندما تختلف تفضيلات كل من الأصيل و الوكيل حول البدائل المتاحة للاختيار.

ب - **مشكلة التخلخل العكسي(الإختيار العكسي :)**تنشأ عند عدم تماثل المعلومات لكل من الموكل والوكيل حيث للإدارة(الوكيل)معلومات أكثر من الملاك(الموكل)، هذا ولوتوفرت نفس المعلومات للموكل فإنه لا يستطيع قراءتها وتفسيرها بنفس القدرة التي يتمتع بها الوكيل.

و من هنا يتعين على الموكل العمل على الحد من عدم تطابق المصالح، بتطبيق نظام تحفيزي من شأنه توفير وسائل المتابعة للتحكم في السلوكيات المضللة للوكيل، و مثل هذا المقصد يستدعي تحمل تكاليف معينة و تسمى بتكاليف الوكالة،حيث تغطي تكاليف الوكالة ما يلي [2]:

تكاليف المر اقبة :التي يقوم بها المساهمون للتأكد من أن القادة لا يتصرفون من منطلق مصالحهم الشخصية على حساب المساهمين من خلال استخدام مكاتب الخبرة و التدقيق.؛

[1] عدنان حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، مصر،2007 ، ص66:

1 Jean Bernard ducrou, **Le gouverenement d'entreprise**, http://www.creg acversailles.fr/IMG/pdf/Le gouvernement d'entreprise.pdf, P :3 , date de cnsultation : 22/03/2018.

تكاليف الالتزام :وهي التي يتحملها المساهمون من أجل التزام مدير الشركة بتنفيذ التزاماته و التعويض عن عدم تنفيذه؛

تكاليف الفرصة البديلة :في حالة اختلاف المصالح مع المدير أو مجلس إدارة الشركة في الاستراتيجية المتبعة إستراتيجية غير مربحة مثلا، سوء تخصيص الموارد.)

ثانيا :الفضائح المالية [1].

أدت الانهيارات المالية و الفضائح الإدارية بالشركات العملاقة في العديد من دول العالم، والتي كان لها وما يزال الأثر البالغ على اقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك الشركات، إلى دراسة و تحليل الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الفساد المالي والمحاسبي بالشركات و الذي يؤدي بطبيعة الحال إلى حدوث تلك الانهيارات والفضائح . ولعل من أهم هذه الفضائح ما حدث لشركة (Enron إنرون للطاقة)، وشركة (الاتصالات Worldcom)

والشركة (الأوربية للأغذية Parmala) والتي تبين فيما بعد أن العيب ليس بمعايير المحاسبة ولكن في سلوكيات مطبقيها .فما جاء فيقضية إنرون أن معايير المحاسبة كانت تنص على آليات معينة يجب إتباعها عند إنشاء شركة إلا أن إدارة إنرون لم تتقيد بها، حيث غض مراجعهم الخارجي(ارثر اندرسون)الطرف عن عملية عدم التقيد وبالتالي وفي الحالتين اتبعت الإدارة ومراجعها الخارجي الأسلوب اللاأخلاقي.

وهذا ما أدى بالحكومة الأمريكية إلى اصدار قانون (Sarbanes-Oxeley Act of 2002) يلزم الشركات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد و تطبيق جميع بنوده كدعامة لحوكمة الشركات، والذي أحدث تغيرات جوهرية على بيئة الأعمال وبيئة مهنة المحاسبة و التدقيق بشكل خاص.

المطلب الثاني: نشأة وتعريف حوكمة الشركات

بعد التعرف على العوامل التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات، سنتطرق إلى تعريف حوكمة الشركات ونشأته.

أولا :نشأة مفهوم حوكمة الشركات[2]

نشأ مفهوم حوكمة الشركات بعد ظهور نظرية الوكالة و ما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة، و هذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين و قواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في الشركات، ففي عام 1976 قام كل من Jeanson & Meckeling بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات و إبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، أما في عام 1987 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية

[1] ظاهر يوسف القشي، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلة 25 ، العدد2 ، مصر، 2005 ص 13

[2] Stéphane Trébucq, La Gouvernance D'Entreprise Héritière de Conflits Idéologiques et Philosophiques, Communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, Crefige-Universite Paris-Dauphine avec le soutien de l'associait francophone de Comptabilité, 20-21 Mars 2003, p p 03-.05.

(COSO) المعروفة باسم لجنة تريدواي (Treadway Commission) والتي أصدرت تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات و ما يرتبط بها من منع حدوث الغش و التلاعب في إعداد القوائم المالية.

وفي أعقاب الانهيارات المالية الكبرى لمشركات الأميركية في عام 2002 ، مثل شركة أنزون وشركة ورلدكوم التي ركز على دور الحوكمة للقضاء على الفساد المالي والإداري الذي تواجهه العديد من الشركات .

ثانيا :تعريف حوكمة الشركات

تعددت تعاريف حوكمة الشركات بتعدد كتابها و اختلاف وجهات نظرهم، و ذلك لتداخل هذا المفهوم في العديد من الأمور التنظيمية و الاقتصادية و المالية و الاجتماعية للشركات، و كذا ارتباط هذا المفهوم بمجموعة من الأطراف و هي المساهمين، الإدارة، مجلس الإدارة و أصحاب المصالح.

و فيما يلي بعض التعريفات المتعلقة بمفهوم حوكمة الشركات:

- تعريفات حوكمة الشركات من وجهة نظر المنظمات:

أ - تعريف البنك الدولي [1] **(WB)** :ممارسة للسلطة السياسية، و رقابة إدارة الموارد المؤسساتية من أجل تنمية إقتصادية واجتماعية

ب - تعريف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي : (le UNDP) [2] ممارسة السلطة السياسية و الاقتصادية والإدارية لإدارة شؤون الشركة و أعمالها، وبمفهومها الواسع تغطي الهياكا التنظيمية و أنشطة الحكومة المركزية، الإقليمية والمحلية، و البرلمان و الشركات و الأفراد التي تضم المجتمع المدني و القطاع الخاص في المشاركة بفعالية و التأثير في السياسة العامة التي تؤثلر على كافة المجتمع.

ج - تعريف منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية[3] **(OCED)** تعتبر حوكمة الشركات بأنها نظام يتم بواسطته توجيه و رقابة منظمات الأعمال، و الحوكمة تحدد هيكل توزيع الواجبات و المسؤوليات بين المشاركين المختلفين في الشركة المساهمة، مثل مجلس الإدارة و المديرين، وغيرهم من ذوي المصالح و تضع القواعد و الأحكام لاتخاذ القرارات لشؤون الشركة المساهمة، فإن الحوكمة تعطي الهيكل الملائم الذي تستطيع من خلاله الشركة وضع أهدافها و الوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف و العمل على مراقبة الأداء.

تعريفات حوكمة الشركات من وجهة نظرالملاك[4]**:**

أ - هي مجموعة من العمليات التي يستخدمها المستثمرون لمحاولة تخفيض التشغيل، وتكاليف الوكالة المرتبطة بممارسة الشركة لنشاطها.

ب - عرف كل من (Coleman & Biekpe 2006) حوكمة الشركات من وجهة نظر المستثمر باعتبارها :

---

[1] Carlos Santios, **Good Governance and Aid Effectiveness**, the world bank and conditionality, the Georgetown public policy review, volume 7 Number 1 fall , 2001, p 5

[2] Wajidi ben rejeb, **gouvernance et performance dans les établissement des soins en Tunisie**, Mimoire pour l'obtention du diplôme des études Approfondies en Management, Faculté des scienceséconomique et de gestion de tunisie, 2003, p : 5.

[3] عدنان حيدر درويش، ، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، ، مرجع سبق ذكره، ص13

[4] بهاء الدين سمير علام، أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الإداري المالي للشركات المصرية، بحث مقدم لوزارة الاستثمار مركز المديرين المصري، مصر، 2007 ، ص5

- ✓ الوعد بدفع عائد رأس المال المستثمر؛
- ✓ الإلتزام بإدارة و تشغيل إستثمارات الشركة بفعالية .

د -هي مجموعة من الآليات التي يستخدمها أصحاب المصالح (حملة الأسهم، الدائنون، الموظفون، العملاء والأطراف ذات الصلة) لممارسة الرقابة داخل الشركة، وعلى المديرين بالشكل الذي يضمن لهم حماية مصالحهم داخل الشركة.

- تعريفات حوكمة الشركات من وجهة نظر الإدارة [1] :

أ - هي واجبات و مسؤوليات مجالس إدارة الشركات في إدارة الشركات، و إدارة العلاقات مع حملة الأسهم ومجموعات أصحاب المصالح.

ب - هي مجموعة الآليات التي تؤثر على عملية اتخاذ القرارات بواسطة المديرين، عندما يكون هناك انفصال بين الملكية و الإدارة.

ج - حوكمة الشركات تُعنى بوضع التطبيقات و الممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة وتنظيمها بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم و السندات و العاملين بالشركة و أصحاب المصالح وغيرهم، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم.

د - حوكمة الشركات هي السعي لضمان إدارة الشركات بفعالية من خلال ما سبق يمكن تعريف حوكمةالشركات على أنها مجموعة من القوانين و القواعد و المعايير التي من شأنها إدارة ورقابة الشركات

من الناحية المالية و غير المالية من أجل الحفاظ على حقوق و مصالح المساهمين وكذا التخفيف من تعارض المصالح القائم بين الملاك و المسيرين للشركة.

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج مجموعة من الخصائص نوجزها فيما يلي[2]:

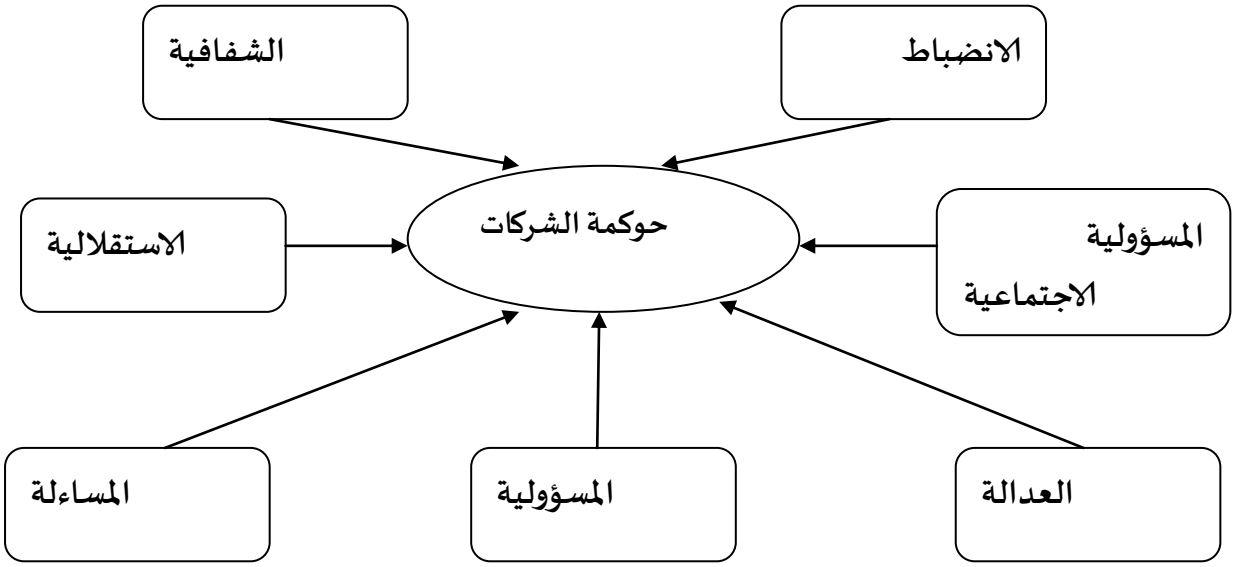
- **الإنضباط** :و يقصد به إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح؛
- **الشفافية** :و يقصد بها تقديم و إعطاء صورة حقيقية لكل ما يحدث في الشركة؛
- **الاستقلالية** :أي لا يوجد تأثيرات غير لازمة نتيةة الضغوطات؛
- **المساءلة** :و تعني إمكانية تقييم و تقدير الأعمال التي يقوم بها مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية؛
- **المسؤولية** :و تعني المسؤولية التي يتحملها مجلس الإدارة أمام جميع الأطراف التي لها مصلحة بالشركة؛
- **العدالة** :و تعني وجوب احترام حقوق جميع الأطراف سواء كانوا مساهمين، مسيرين أو أصحاب مصلحة في الشركة؛
- **المسؤولية الإجتماعية** :و تعني النظر إلى الشركة كمواطن جيد يهتم بمصلحة المجتمع و يساهم في تطويره.

و الشكل التالي يوضح خصائص حوكمة الشركات.

[1] بهاء الدين سمير علام أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الإداري المالي للشركات المصرية مرجع سبق ذكره ، ص6

[2] طارق عبد العال حماد، حوكمة شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدار الجامعية، مصر، 2008ص23

الشكل رقم (II-1) : خصائص حوكمة الشركات



المصدر :من اعداد الطالب بالاعتمادعلى طارق عبد العال حماد، حوكمة شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدار الجامعية، مصر، 2008 ص23 .

المطلب الثالث :أهمية حوكمة الشركات و أهدافها

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى أهمية حوكمة الشركات وأهدافها.

أولا:أهمية حوكمة الشركات:

يمكن توضيح أهمية حوكمة الشركات فيما يلي[1] :

- التطبيق السليم لقواعد الحوكمة يحسن من أداء السهم، وتعظيم الربحية، و يولد الثقة لدى المستثمر و حملة الأسهم ويؤدي إلى زيادة قدرة المنظمات على المنافسة في الأجل الطويل نظرا لما تتمتع به هذه ا لشركات من الشفافية في معاملاتها و إجراءاتها المحاسبية، و التدقيق المالية في جميع عمليات الشركة بما يدعم ثقة المستثمرين؛
- تعظيم ثروة الملاك و تدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية، و خاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة، و حدوث اندماجات أو استحواذ أو بيع لمستثمر رئيسي...الخ،
- تطبيق قواعد الحوكمة يعطي الشركات قدر أكبر في الحصول على التمويل اللازم، و معاملة مرضية للفئات المختلفة من أصحاب المصالح؛
- توفير الحماية لأصحاب المصالح، و المحافظة على حقوق حملة الأسهم و خاصة الأقلية من حملة الأسهم؛

[1] بن عيشى عمار وعمري سامي، تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية :دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية ، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق، جامعة أم البواقي،7-8 ديسمبر 2010 ، ص 5:

- يعتبر التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات أحد الحلول الممكنة لحل مشكلة الوكالة و تخفيض تكاليفها؛ قدر من الكفاءة و -تحقيق التنمية و الاستقرار الإقتصادي و تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية مالية، بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات،
- لحوكمة الشركات أهمية كبيرة فهي تعمل على تحقيق التنمية الإقتصادية و القانونية و الرفاه الإجتماعي للإقتصاديات والمجتمعات، حيث يهتم القانونيين بآليات الحوكمة لأنها تعمل على الوفاء بحقوق الأطراف المتعددة و التي تضم حملة الأسهم، مجلس الإدارة، المديرين، العاملين، المقرضين و البنوك...الخ.
- تساهم حوكمة الشركات في تفادي حدوث الأخطاء العمدية و الانحرفات المتعمدة أو غير المتعمدة ، أو العمل على تقليل ذلك إلى أدنى مستوى ممكن لحماية مصالح الشركة، وذلك باستخدام نظم رقابية متطورة [1].
- تساهم حوكمة الشركات في تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الدّ اخلية، وتحقيق فاعلية الانفاق و ربط الانفاق بالإنتاج [2].

أهمية الحوكمة من الناحية المحاسبية والرقابية: [3] الأمر الذي فوق أهمية هو مدى كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي، وأن أهمية دور أجهزة الإشراف في متابعة الأسواق تزداد من خلال التركيز على ثلاثة عوامل أساسية الإفصاح، الشفافية، والمعايير المحاسبية السليمة، وسعيا لضمان المزيد من الانضباط أصدرت الولايات المتحدة تشريعا جديدا أطلق عليه اسم "sarbanes Oxley " ينص على أهمية انتهاج آليات دورية وسريعة لضمان الحصول على الإفصاح والشفافية المطلوب،كما يدعو إلى تشكيل لجان من أعضاء مستقلين لمتابعة أعمال تدقيق الحسابات والقوائم المالية بحياد تام،كما يشير أيضا إلى أهمية إنشاء جهاز متابعة ومراقبة أداء مؤسسات المحاسبة والتدقيق وضمان كفاءة أداء مهامها .

[1] حسيالٍ رقية وآخرون، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد االمالي والإداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الاداري جامعة محمد خيضر بسكرة ماي2012 ص09 .

[2] براق محمد ، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرّقابية الدّ اخلية والخارجية للحدّ من الفسادالمالي والإداري، بطاقة مشاركة في ملتقى الوطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة،ماي 2012 ص 3

[3] بتول محمد نوري ،علي خلف سلمان ،حوكمة المؤسسات و دورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي للإبداع و التغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ،جامعة البليدة، 18 و 19 ماي 2011 ،ص 8

ثانيا :أهداف حوكمة الشركات:

يرتكز هدف حوكمة الشركات على ثلاث محاور رئيسية و تتمثل في[1]:

- تسهيل و تنشيط أداء الأعمال التةارية من خلال إنشاء و صيانة نظام الحوافز الذي يشةع المديرين على تحقيق أقصى قدر من الكفاءة التشغيلية للشركة، و العائد على الموجودات و الأرباح الإنتاجية على المدى الطويل
- تقييد إساءة استخدام السلطة من قبل المسيريين على موارد الشركة، حيث أن هذه التةاوزات تأخذ شكل إساءة استخدام أصول الشركة، و هذا ما يسمى" مشاكل الوكالة "و التي عموما تكون نتيجة ميل المسيرين لخدمة أنفسهم؛
- توفير الوسائل اللازمة لمراقبة سلوك المسيرين لضمان مساءلة للشركات و حماية أفضل لمصالح المستثمرين من استغلال السلطة من طرف المديرين التنفيذيين بالشركات.

كما تعمل الحوكمة الجيدة على تحقيق العديد من الأهداف و أهمها[2]:

- تحسين القدرة التنافسية للوحدات الإقتصادية أمام المنافسة الأجنبية و زيادة قيمتها، و هذا يؤدي إلى خلق حوافز للتطوير و تبني تكنولوجيات حديثة لزيادة درجة جودة المنتةات و تخفيض التكاليف الإنتاجية
- فرض الرقابة و تدعيم المساءلة المحاسبية للوحدات الإقتصادية، و هذا يدعم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة و إجراءات المحاسبة و التدقيق المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط الفساد؛
- تعظيم أرباح الوحدة الإقتصادية، و الحصول على التمويل المناسب و التنبؤ بالمخاطر المتوقعة؛
- زيادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية، مما يؤدي إلى جذب الإستثمارات الأجنبية و الحد من هروب رؤوس الأموال؛
- تعميق ثقافة الإلتزام بالق وانين و المبادئ و مراعاة مصالح الأطراف المختلفة.

[1] Charles Oman, Steven Fries et Willem Buiter, **La gouvernance D'entreprise dans les pays en développement, en transirons et les économies émergentes**, Centre de développement de L'OCDE, Cahier de politique économique N°23, 2003, P : 6.

[2] صديقي مسعود، دريس خالد، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرر الإستثمار، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق، جامعة أم البواق 7-8 ديسمبر 2010 ، ص -14

المبحث الثاني :أسس حوكمة الشركات

تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ التي تمثل دعامة أساسية لها، ونظرا لأهميتها حرصت العديد من المؤسسات الدولية على وضع معايير يتم الإلتزام بها، وفي هذا المبحث سيتم التعرف على مبادئ حوكمة الشركات ركائزها ومحدداتها وكذا الأطراف المعنية بتطبيقها.

المطلب الأول :مبادئ حوكمة الشركات

لقد قامت منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية (OECD) بوضع مبادئ لحوكمة الشركات، حيث تضمنت الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية سنة 1999 خمسة مبادئ بينما تضمنت الورقة الصادرة سنة 2004 ستة مبادئ تتمثل فيما يلي [1]:

ب - حفظ حقوق المساهمين و الوظائف الرئيسية للملاك: و تشمل نقل أو تحويل ملكية الأسهم، و تسهيل مشاركة فاعلة للمساهمين عند إتخاذ القرارات كانتخاب مجلس الإدارة، وحق المساهمين في المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية، و توضيح القواعد و الأحكام و الإجراءات التي تحكم رقابة الشركات المساهمة في الأسواق المالية.

ج - المعاملة العادلة للمساهمين:يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة العادلة لجميع المساهمين، بما في ذلك أقلية المساهمين و المساهمين الأجانب كما يجب أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فاعل مقابل أي انتهاك لحقوقهم، ومحاسبة المتسببين في ذلك.

د - دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: يجب أن يأخذ إطار حوكمة الشركات بعين الإعتبار حقوق أصحاب المصالح التي وضعت بقانون أو اتفاقية وتشجيع التعاون النشط والفاعل بين الشركات المساهمة و أصحاب المصالح، و ذلك لتحديد الثروة و تنميتها و المحافظة علي ديمومة المشاريع، هذا مع احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون، كما يجب أن يكون لدى أصحاب المصالح الفرصة للحصول على تعويض عند انتهاك حقوقهم، كما لأصحاب المصالح الحرية في الحصول على معلومات ملائمة في أي وقت.

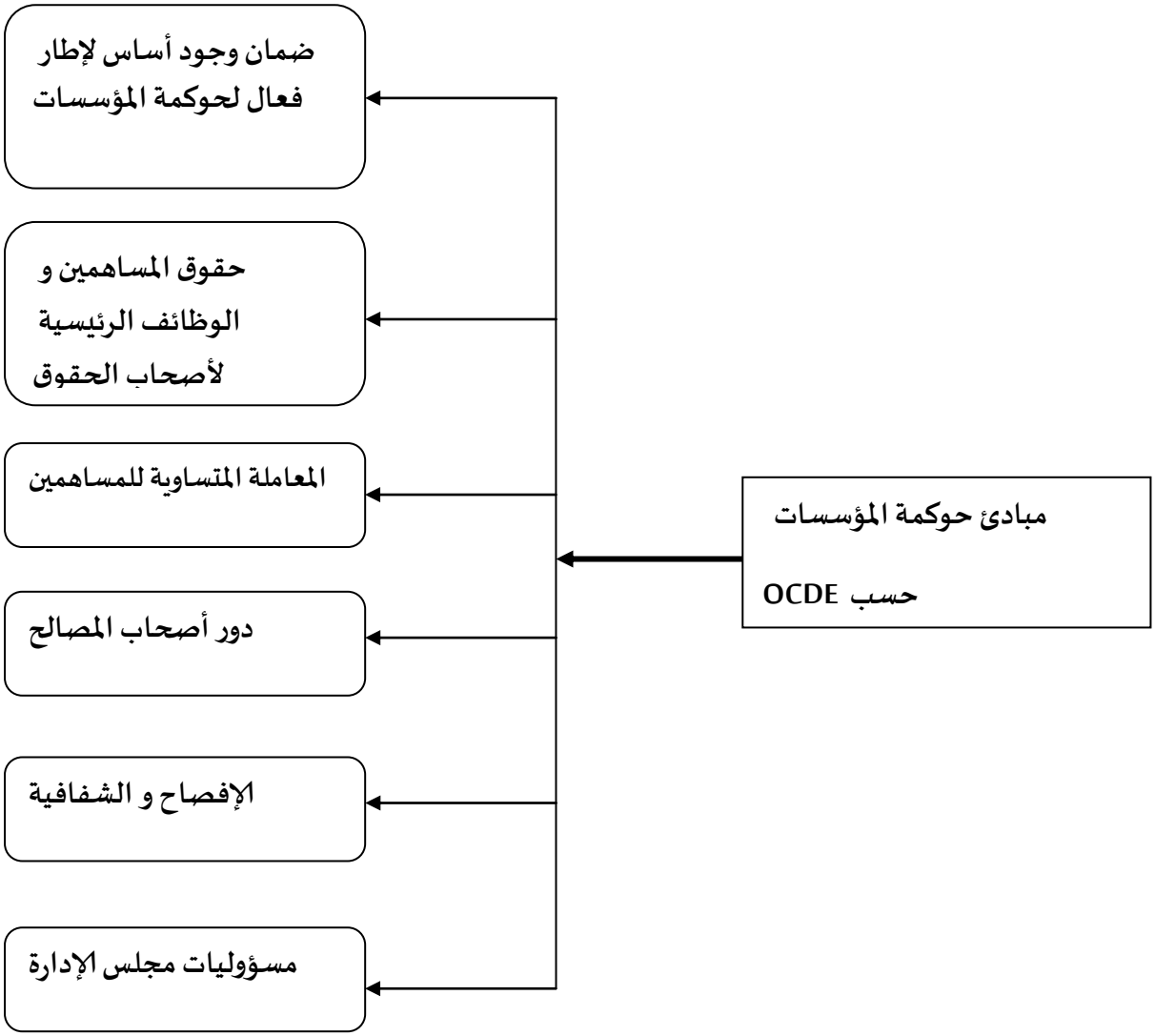
هـ - الإفصاح و الشفافية: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الصحيح و في الوقت المناسب للأمور الهامة و الجوهرية للشركات، بما في ذلك الوضع المالي و الإداري و حقوق الملكية، هذا مع مراعاة أن يكون الإفصاح شاملا و أن لا يقتصر على المعلومات الهامة فقط بل يشمل معلومات أخرى كالنتائج المالية و التشغيلية و أهداف الشركة، و الملكية الرئيسية للأسهم و حقوق التصويت، كما ينبغي أن تعد المعلومات المحاسبية و الإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة والتدقيق المالية، و كذلك القيام بالتدقيق السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل و مؤهل و هذا لتقديم ضمانات خارجية و موضوعية للمةلس و المساهمين بأن البيانات المالية تمثل إلى حد ما الوضع المالي الحقيقي للشركة وأدائها كما يجب توفير قنوات توزيع المعلومات التي تمكن مستخدمي المعلومات الحصول عليها في الوقت المناسب.

و- مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجيه و الإرشاد الإستراتيجي للشركة، و الرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة و محاسبة مجلس الإدارة عن مسؤولياتهم أمام الشركة و المساهمين، و هذا من خلال أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة و على أساس توفير كامل للمعلومات بعناية و العمل

[1] OCED, **Principe de la ouvertement d'entreprise**, 2004, http://www.oedc.org, consultation le 14/03/2018.

على تحقيق أفضل مصلحة للشركة و المساهمين كوذلك إذا ما كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة، فإن على مجلس الإدارة العمل على تحقيق معاملة عادلة اتجاخ كافة المساهمين .كما على مجلس الإدارة القيام بوظائف رئيسية :توجيه إستراتيجية الشركة وسياسة المخاطر و الموا زنات التقديرية و خطط العمل السنوية، و تحديد أهداف الشركة و اختيار المسؤولين التنفيذين الرئيسيين، و مراقبة التنفيذ و أداء الشركة مع الإشراف على المصاريف الرأسمالية الرئيسية و عمليات الإستحواذ و التخلي عن الإستثمار، و كذلك يجب أن يكون مجلس الإدارة قادرا على ممارسة التقييم و الحكم الموضوعي لشؤون الشركة بصفة مستقلة، و هذا من خلال تكليف عدد من أعضاء مجلس الإدارة من غير موظفي الشركة ذوي القدرة على ممارسة الحكم المستقل للقيام بمهام يحتمل وجود تعارض في المصالح بها و من أمثلة تلك المسؤوليات :ضمان نزاهة القوائم المالية و ترشيح أعضاء لمجلس الإدارة.

الشكل رقم (II-02) مبادئ حوكمة الشركات



Source : OCDE ,principes de la gouvernement d'entreprises,2004

المطلب الثاني :الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر و تؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، و تحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد،و هذه الأطراف هي[1]:

المساهمون- les actionnaires: هم من يقومون بتقديم رأس مال الشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى البعيد، مما يحدد مدى استمراريتها مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم ويملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم، و بالمقابل عدم تحقيق الأرباح المجدية يقلص رغبة المساهمين في زيادة أنشطة الشركة مما يؤثر على مستقبل الشركة، و يمكن تحقيق أهداف المساهمين من خلال حسن اختيار أعضاء الإدارة العليا لإدارة الشركة ضمن القوانين و السياسات المطلوبة.

مجلس الإدارة : - Conseil d'administration هم من يمثلون المساهمين و أيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، و مجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين و الذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، وبرسم السياسات العامة و كيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، و قد بينت مبادئ الحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم و هما:

واجب العناية اللازمة :و يتطلب أن يكون مجلس الإدارةيقظا و حذرا و أن يبذل الجهد و الحرص و العناية اللازمة في اتخاذ القرار، و أن يتوفر في الشركة إجراءات و أنظمة كافية و سليمة، و أن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة و التعليمات الموضوعة.

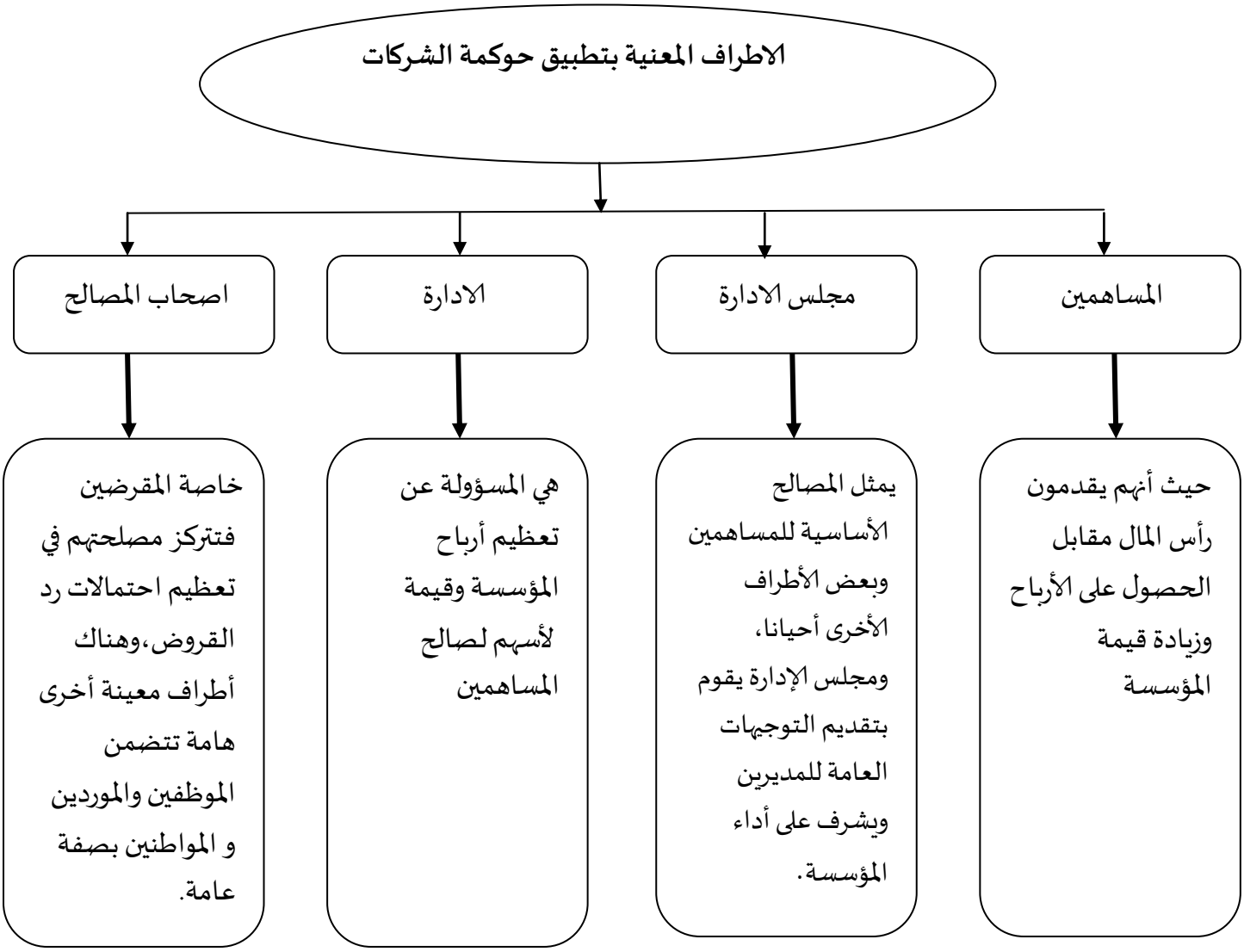
واجب الإخلاص في العمل :و يشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين و المعاملات مع الأطراف ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب و المكافآت و غير ذلك.

الإدارة - L'administration: و هي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة و تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعلي إلى مجلس الإدارة، كما أن الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين، و الإدارة هي حلقة وصلبين مجلس الإدارة و بقية الأطراف المتعاملة مع الشركة، لذا يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم من يقوم بتنفيذ رغبات المساهمين ومجلس الإدارة.

أصحاب المصالح - Les partenaires:وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين، الموردين والموظفين، و قد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة و مختلفة في بعض الأحيان، و يتأثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، و بدونهم لا تستطيع الإدارة و لا حتى مجلس الإدارة و المساهمين تحقيق الاستراتجيات الموضوعة للشركة.

[1] فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال الإستراتجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف 2011، ص 10

الشكل (II-03) الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر :فاتح غلاب،" تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة –دراسة لبعض المؤسسات الصناعية "-مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف، 2011 ص 10 .

المبحث الثالث :إسهامات التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات

لقد أصبحت الحاجة الملحة إلى دعم حوكمة الشركات والتي ترتكز على التدقيق والتي بدورها تقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا إدارة المخاطر و بذلك تساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

المطلب الأول :دور التدقيق في تقييم نظام الرقابة الداخلية

تقوم الشركة بوضع و تصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من إجراءات المراقبة المختلفة و التي ترتبط بالجوانب المالية، المحاسبية، التنظيمية و الإدارية، و ذلك ضمانا لجسن سير العمل في الشركة و التقيد بالسياسات الموضوعة و هذا من أجل تحقيق أهدافها.

فنظام الرقابة الداخلية الفعال يعتبر كدعامة لعملية التدقيق، لذلك يقوم المراجع الداخلي بتقييمه قصد تحديد نطاق عمله. يعتبر السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية إلى انفصال الملكية عن التسيير و كذا كبر حجم الشركات وتعقدها الشيء الذي أدى إلى زيادة الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية، كما أصبح أمرا ضروريا من أجل المحافظة على الموارد المتاحة للشركة و تحقيق أهدافها.

أولا :نشأة الرقابة الداخلية[1]

في بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية كبيرة لنظام الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية و الإدارة حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، فالمالك كان يقوم بالرقابة على أنشطة الشركة، و انحصر مفهوم الرقابة الداخلية في حماية النقدية فقط باعتبارها أكثر أصول الشركة تداولا، و بعد ذلك اتسع نطاقها ليستخدم كمرادف للضبط الداخلي، و الذي يعني تقسيم العمل و تحديد السلطات و المسؤوليات و الفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة و لذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه" :مجموعة من الوسائل و المقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها و مراقبتها بطريقة تلقائية و مستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول الشركة و سجلاتها و حساباتها."

كما أن كبر حجم الشركات و تعقد نواحيها الادارية، المالية و التنظيمية، أدى إلى اعتبار نظام الرقابة الداخلية أمرا حتميا للإدارة الحديثة للمحافظة على مواردها المتاحة، كما أن تعقد عالم الأعمال و حدوث الفضائح المالية أدت إلى إعادة النظر في نظام الرقابة الداخلية من أجل تطويره و تحسين فعاليته ليتماشى مع المستندات الحالية.

ثانيا :مفهوم نظام الرقابة الداخلية[2]

لقد عرف نظام الرقابة من قبل لجنة حماية المنظمات COSO على أنها العملية المتخذة من طرف الإدارة و الموظفين الآخرين من أجل توفير ضمان مقبول لتحقيق أهداف الشركة و فعالية و كفاءة العمليات، و هذا بالإعتماد على التقارير المالية و الالتزام بالقوانين و النظم.

[1] نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006 ، ص122

[2] عمر علي عبد الصمد، ، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات،:دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة المدية 2009، ص 81

كما نص المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 و الخاص بتقدير المخاطر و الرقابة الداخلية على أن نظام الرقابة الداخلية يشمل" :كافة السياسات و الإجراءات التي تتبناها إدارة الشركة لمساعدتها قدر الإمكان للوصول إلى هدف إدارة الشركة، و هو الوصول إلى هدف الإدارة، و هو إدارة العمل بشكل منظم كفء، و المتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول، منع و اكتشاف الاحتيال و الخطأ، دقة و اكتمال السةلات المحاسبية و إعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.

و منه يمكن أن نستخلص أن نظام الرقابة الداخلية يتضمن مجموعة من الوسائل تشمل الهيكل التنظيمي السياسات و الإجراءات، الأنظمة و القوانين، الموازنات التقديرية...الخ، و كل ما تراه الشركة ضروري لهذا النظام كمدخلات و التي تحكمها منهةيات و أساليب و تستخدم في ذلك أدوات كمةلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق، التدقيق و الخارجية، و سائر الموظفين في الشركة، وهذا من أجل تحقيق مخرجات و نتائج تعمل على تحقيق أهداف الشركة و المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات.

ثالثا :انعكاسات تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات[1]

تعتبر وظيفة التدقيق جزءا مهما من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع على قمة هذا النظام، كما أن دورها تغير من التركيز فقط على الجوانب المالية لتشمل أيضا الجوانب الإدارية و مساهمتها في إضافة قيمة للشركة وكذا تقديمها للخدمات الإستشارية، فرأي مدير التدقيق حول كفاية و فاعلية نظام الرقابة الداخلية أصبح مهما وشائعا خصوصا مع المستجدات التي ظهرت في بيئة الأعمال و لعل أهمها قانون

Sarbanes-Oxley و تطور المعايير الدولية للتدقيق الداخلية المعيار رقم 2410 معايير الإبلاغ و التي Criteria for Communicating، نصت على أن رأي المراجع الداخلي يجب أن يشمل بوضوح العناصر التالية:

- معايير التقييم و كيفية استخدامه؛
- المجال الذي يشمله رأي المراجع الداخلي؛
- من الذي يتولى المسؤولية عن انشاء و صيانة نظام الرقابة الداخلية؛
- المجالات الخاصة التي شملها رأي المراجع الداخلي.

و التي من شأنها تحقيق المنافع التالية[2]

- ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة، أن التقييم، التوصيات و التقارير التي تعدها تتم بصفة مستمرة خلال السنة مما يحقق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة، كما أن الاستمرار يمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات و التحسينات في الوقت الملائم؛
- المساهمة في ضمان جودة التنظيم، فتتضمن جودة العمليات الالتزام بالسياسات و الإجراءات و اللوائح الداخلية لضمان انجاز التنظيم لأهدافه بطريقة اقتصادية و فعالة، و للمراجعين الداخليين دور رقابي هام في ضمان الالتزام بتلك الإجراءات و اللوائح الداخلية؛

[1] The Institute Of Internal Auditors, Pratical Consideration Regarding Internal Auditing Expressing an Opinion Control, USA, 2005, P : 3.

[2] سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 01 ، المجلد رقم45 ، جانفي 2008 ، ص9

- تقديم الخدمات الاستشارية، يعتبر المراجعون الداخليون في موقع فريد يمكنهم من تزويد مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق، المراجع الخارجي و أصحاب المصالح بالتحليلات الضرورية، التقييم والتوصيات .ومن ثم فإن وظيفة التدقيق عند تقييمها لنظام الرقابة الداخلية تقدم الدعم و المساهمة من أجل تطبيق حوكمة الشركات.

المطلب الثاني :دور التدقيق في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات

تلعب التدقيق دورا مهما في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات و ذلك من خلال:

أولا :تعظيم القيمة للعملاء[1]

يضع هذا الدور المراجع الداخلي أمام تحد يتمثل في سعيه لاكتساب مهارات جديدة تساير التطور في مختلف مجالات العمل بالشركة، ليس هذا فحسب بل تطوير آليات تنفيذ مهامه بما يدعم جهود الشركة في تعظيم القيمة أو المنفعة المتحققة للعميل، في إطار تغيير النظرة إليه من مجرد مستهلك لمنتقات و خدمات الشركة إلى شريك في عملية الحوكمة، و طالما أن فاعلية تنفيذ قواعد الحوكمة تتوقف على كفاءة الرقابة الداخلية للشركة .فهنا يتضح بعد آخر لدور المراجع الداخلي في زيادة القيمة المتحققة للعميل، من خلال سعيه إلى التقييم الفعال للنظم الرقابية، و تقديم التوصيات الكفيلة ، مما يضمن برفع مستوى جودتها .

ثانيا :تعظيم القيمة للمساهمين

ينوب مجلس الإدارة عن المساهمين في إدارة أموالهم، و هذا يعني أن المجلس مسؤول بالوكالة عن الوفاء باحتياجات و مصالح المساهمين، و المتمثلة في ضرورة الإفصاح عن مدى فعاليته في إدارة ما أوكل إليه من مهام، حيث تمثل التقارير المالية التي يشرف مجلس الإدارة على اعدادها معيارا يتم على أساسه اتخاذ قرارات و سلوكات من طرف المستثمرين الحاليين و المرتقبين، و هنا يتضح دور التدقيق كعنصر فعال في ضمان دقة و نزاهة التقارير المالية وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة، و كذا مساهمتها بالتعاون مع الإدارات المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها الشركة، و مما يدعم الدور الذي يؤديه فريق التدقيق وجوده في موقع الأحداث يعايشها لحظة بلحظة بالشركة، حيث تساعده هذه الميزة على تدقيق القوائم المالية و التقرير عنها بشكل أكثر تفصيلا من المراجع الخارجي مما يضمن الاستخدام الأمثل لأصول الشركة، و حمايتها من الأخطار التي قد تنشأ نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات و الاجراءات المطبقة في الشركة[2].

ثالثا :تعظيم القيمة لأصحاب المصالح

يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين و الموردين و الدائنين و المجتمع المحيط ككل، الذين لهم مصالح فردية أوجماعية في نجاح الشركة و استمراريتها، فهي التي توفر فرص العمل و تدفع الضرائب و تقدم السلع و الخدمات. فاستمرارية الشركة تمثل تمثل مصلحة مشتركة للمساهمين و الأطراف الأخرى (أصحاب المصالح) المرتبطة و المتأثرة بنشاطها، و لا تتوقف استمرارية الشركة فقط على مدى كفاءة و فعالية عملياتها، بل أيضا على التحسين المستمر لتلك العمليات، و هنا يبرز دور التدقيقالداخلية حيث يمكنها من خلال التقييم لنظم

[1] لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات،2011 ، ص:90

[2] لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات ، مرجع سبق ذكره ، ص:90

الرقابة الداخلية، و مساهمتها في إدارة المخاطر و تعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة و الرفع من مستوى كفاءة و جودة عمليات الشركة و تعظيم ما يتولد عنها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح.

المطلب الثالث :إطار مقترح لتطوير فعالية التدقيق في ظل حوكمة الشركات

يتأسس الإطار المقترح على فكرة إعادة النظر للتدقيق الداخلية من منظور شامل لتحديد الأنشطة المكونة لها، والتي تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ، فالاتصال ورفع التقارير إلى مجلس إدارة الشركة، وتنتهي بالمتابعة و مناقشة لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة.

أولا :التخطيط لعملية التدقيق[1]

ترتكز خطة التدقيق تقليديا على مجال واحد من المخاطر و هي المخاطر المحاسبية و المالية، لذا يتم تصميم الاختيارات للبحث عن هذه الأخطاء، مما يؤثر سلبا على الأنشطة التي تخضع أعمالها للتدقيق لكونها مجزد تحري عن الأخطاء، و من ثم ينظر للتدقيق الداخلية على أنها نشاط يثير القلق و يعطل الأداء و يؤثر سلبا عن عمل مختلف الأنشطة الأخرى، حيث يتطلب تحليل وظيفة التخطيط لعملية التدقيق النظر إليها من ثلاث زوايا مترابطة وهي:

- **نطاق التخطيط لعملية التدقيق** :يجب أن تتأسس خطة التدقيق على تقييم كافة مخاطر النشاط، فالسعي للتغلب على هذه المخاطر يولد قيمة أعلى للمساهمين و أصحاب المصالح، بحيث يجب تصميم الخطة بناءا على تأثير هذه المخاطر على عملية تطبيق قواعد حوكمة الشركات ؛
- **إجراءات وضع الخطة بما يضمن فاعليتها من خلال تجارب المستويات الإدارية و التنفيذية مع الجهود المبذولة لتنفيذها** :يجب تقييم المخاطر من خلال استطلاع آراء المستويات الإدارية المختلفة، كما يجب تدقيق استراتيجيات الشركة والخطط التفصيلية،بعد ذلك حصر المخاطر و تصنيفها تبعا لأهميتها، و تصميم إجراءات التدقيق لكل نوع من المخاطر؛
- **تطوير خطة التدقيق** :يجب على فريق التدقيق أن يسعى دائما لتطوير خطة التدقيق، مثلا إذا لاحظ الفريق زيادة في معدل الدوران الوظيفي بسبب الاستقالة، يجب أن يبحث عن حل للمخاطر المترتبة عن ذلك، نظرا لما يمكن أن تتحمله الشركة من تكاليف لتعيين و تدريب موظفين جدد، زيادة على ذلك فقدانها لخيرات ملمة بطبيعة نشاط الشركة، واحتمال انتقالها لشلركات منافسة، مما قد يؤثر على الميزة التنافسية التي تحققها الشركة، ويتمثل دور التدقيق هنا في العمل مع خبراء الموارد البشرية في الشركة، لوضع الحلول الكفيلة بتخفيض معدل الدوران من خلال تدقيق أسس تقييم الأداء و نظام الحوافز المطبقة في الشركة و مدى تأثيرهما على هذا المعدل.

[1] لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات ، مرجع سبق ذكره ، ص92

ثانيا :متطلبات تنفيذ خطة التدقيق :

يتم تنفيذ خطة التدقيق وفقا لأربعة متطلبات هي[1]

- **الاعتماد على متخصصين** :المراجع الداخلي ليس خبيرا بكل جوانب أنشطة الشركة، و عدم اعتماده على خبير متخصص عند مراجعته مجالا ما خارج نطاق خبرته، يتطلب ضرورة سعيه لمعرفة طبيعة المجال و الظروف المحيطة به معتمدا على على القائمين بالتنفيذ، فحل هذه المشكلة يتطلب ضرورة الاعتماد متخصصين في المجال المراد مراجعته، ففي المثال السابق الخاص بتدقيق مسببات زيادة معدل الدوران الوظيفي، فان ضم خبير في الموارد البشرية لفريق التدقيق يساهم في التأكد من أن عملية التدقيق تم تخطيطها و تنفيذها بطريقة جيدة، و أن النتائج المتحصل عليها وثيقة الصلة بالموضوع؛
- **إتباع مدخل العملية** :على فريق التدقيق إتباع مدخل العملية عند أداء عمله، من خلال تقييم مجموعة الأنشطة المكونة للعملية المراد مراجعتها، للتعرف على نقاط القوة التي يجب تنميتها و الضعف التي يجب التخلص منها في كل نشاط، بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق المراد من تنفيذه العملية ككل، حيث يساعد هذا المدخل على تخفيض الوقت اللازم لإنجاز عملية التدقيق و تدعيم و تطوير تقرير الراجعة الداخلية و جعله أكثر قبولا؛
- **إجراء تقييم ذاتي لمخاطر الرقابة الداخلية** :يجب على فريق التدقيق أن يسعى لإجراء تقييم ذاتي لمخاطر الرقابة الداخلية من خلال ورش عمل يشترك فيها أعضاء فريق التدقيق مع المتخصصين في المجال الخاضع للرقابة، يكون هدفها تحديد مخاطر الرقابة الرئيسية فيه، و إيجاد حلول رقابية تقلل من تلك المخاطر؛
- **إستخدام التقنيات الحديثة في التدقيق** :من المعلوم أن استخدام التقنيات الحديثة لا يؤدي إلى دقة وسرعة الإنجاز فحسب، بل يساعد على رفع مستوى جودته، و التدقيق كأي وظيفة يمكن تطويرها بالاعتماد على الأساليب التقنية الحديثة من خلال السعي للوصول لمعلومات عن أفضل التطبيقات ووضعها كهدف يجب تحقيقه، خاصة مع اتساع نطاق تبادل المعلومات عن أفضل التطبيقات في مختلف المجالات .

ثالثا :الإتصال و رفع التقارير إلى مجلس إدارة الشركة

تؤثر تقارير التدقيق على العلاقة بين إدارات الشركة و فريق التدقيق، فقد تؤدي إلى توتر هذه العلاقة نظرا لتركيزها على الأخطاء و الجوانب السلبية للأداء، و هو ما يزيد من احتمال عدم تنفيذه هذه الإدارات لما يرد في تقارير التدقيق من توصيات، و للتغلب على هذه المشكلة يجب :[2]

[1] محمود يوسف الكاشف، نحو إطار متكامل لتطوير فعالية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة، مجلةكلية التجارة، مصر،2007، ص ص 20 21

[2] محمود يوسف الكاشف، نحو إطار متكامل لتطوير فعالية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة، ملرجع سبق ذكره ص22

- أن تتضمن التقارير تعليقا عن الجوانب الإيجابية في العملية التي تمت مراجعتها، من خلال ذكر الجهود المبذولة من طرف إدارات الشركة في السهر على تطبيق قواعد الحوكمة، و من ثم تكون أكثر قبولا و تحفيزا لتنفيذ ما ورد بها من توصيات؛
- يجب أن تكون التقارير معبرة اختصار و دقة عما يريد فريق التدقيق توصيله للةهة التي تستلم التقرير.

رابعا :المتابعة و مناقشة لجنة التدقيق

لضمان استمرارية نجاح وظيفة التدقيق كآلية لتفعيل حوكمة الشركات يجب أن تكون هناك مناقشة بين إدارة التدقيق و مجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق، لتقييم أداء فريق إدارة التدقيق من خلال مطابقتها بالإجابة عن مجموعة من الأسئلة منها على سبيل المثال [1] :

- هل حققت إدارة التدقيق أهدافها من منظور مجلس الإدارة الممثل لحقوق المساهمين؟
- هل ساعدت إدارة التدقيق على التحكم في المخاطر التي تعرضت لها الشركة؟
- هل كانت التوصيات التي قدمتها إدارة التدقيق حول وضعية الشركة ملائمة؟
- هل تتسم نتائج التدقيق و تقاريرها بالدقة؟

[1] محمود يوسف الكاشف، نفس المرجع ص24

خلاصة:

ظهرت حوكمة الشركات بسبب انفصال الملكية عن الإدارة ، وزاد الاهتمام بها بعد سلسلة الانهيارات والأزمات المالية التي مست بعض الشركات، حيث ساهمت هذه الظروف في وضع مجموعة من المبادئ التي تضمن الإستغلال الأمثل لموارد الشركة وتحقيق أهداف أصحاب المصالح.

كما ساهمت التدقيق في تطبيق حوكمة الشركات، وهذا من خلال تقييمها لنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وكذا دور التدقيق في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات.

و من خلال كل هذا استنتاج ما يلي:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من المتطلبات الأساسية للشركة خصوصا مع متطلبات حوكمة الشركات، كما تعد التدقيق من الركائز الأساسية في هذا النظام، فرأي التدقيق حول كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، وكذا تقديمها الخدمات الإستشارية في هذا المجال تعد إضافة قيمة للشركة وكذا تطبيقها لحوكمة الشركات؛

إن القيام بإدارة المخاطر تؤدي إلى معرفة الطريقة التي تدار بها المخاطر، وبالتالي طمأنة المساهمين والأطراف ذات المصلحة من أن المخاطر مفهومة والإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم.

فصل الثالث

دراسة التأثير القوائم المالية في المركب تميع الغازGL2Z

تمهيد:

تلعب المؤسسة الاقتصادية دورا كبيرا في عالم اقتصاد السوق حيث تعتبر النواة الأساسية لإقتصاد أي دولة، فنجاح الاقتصاد هو من نجاح المؤسسة.كما أن فشل الاقتصاد يعني فشل الدول لذلك تسعى الدول جاهدة لتوفير الظروف الملائمة لنجاح المؤسسة، وهذا الأخير لن يكون إلا بالتنظيم والتسيير الأمثل لوظائف المؤسسة المختلفة وذلك عن طريق إتخاذ قرارات مالية فعالية تخدم المركز المالي للمؤسسة وتعمل على استمرارها وتنميتها، وهذه القرارات يجب أن تعتمد على معلومات مالية دقيقة والتحليل المالي كفيل بتوفيرها عن طريق تشخيصه للوضعية المالية للمؤسسة بشكل دقيق عن طريق القوائم والمؤشرات والنسب المالية المختلفة.

المبحث الأول: عموميات حول شركة السونطراك

تعد شركة سونا طراك أهم شركة في الاقتصاد الوطني على الإطلاق فهي تساهم بأكثر من 90% ن مداخيل الجزائر من العملة الصعبة الناتجة عن تصدير للبترول والغاز ومشتقاتهما، وسنقوم في هذا المبحث بتقديم الشركة الوطنية للمحروقات سونا طراك "SONATRACH".

المطلب الأول: تقديم عام لشركة السوناطراك[1].

سنتطرق إلى شركة سونا طراك من حيث، تعريفها، تطورها وأهدافها

1- تعريف مؤسسة السوناطراك

سوناطراك أو sonatrach اختصار ل:

Société nationale la recherche, la production, le transport, la transformation, et la commercialisation des H²ydrocarbures s.p.a

هي شركة عمومية جزائرية لاستغلال الموارد البترول في الجزائر هي الأن متنوعة الأنشطة تشمل جميع جوانب الغنتاج الاستكشاف والاستخراج والنقل والتكرير. وقد نوعت في أنشطتها البتروكيمياويات وتحلية مياه البحر.

تعتبر سونا طراك من أهم الشركات البترولية في الجزائر وإفرقيا، هي تشارك في التنقيب، الإنتاج والنقل عبر الأنابيب، تحويل المحروقات ومشتقاتها. معتمدة عن إستراتجية التنويع، سونا طراك، تطور نشاطات توليد الكهرباء، الطاقات الجديدة والمتجددة، تحليه مياه البحر، كذلك البحث واستغلال الطاقة المنجمية.

بهذف مواصلة استراتجياتها العالمية، تنشط سونا طراك في الجزائر وعدة بلدان في العالم: إفريقيا (مالي، النيجر، ليبيا، مصر) في أروبا (إسبانيا، إيطاليا، البرتغال، بريطانيا العظمى)، في أمريكا اللاتنية (البيرو) وكذلك الولايات المتحدة الأمريكية برقم أعمال يقارب 56.1 مليار دولار محقق خلال سنة 2010، تحتل سونطراك المرتبة الأولى في إفريقيا، الثاني عشر في العالم، هي أيضا رابع مصدر للغاز الطبيعي المميع وثالث مصدر عالمي لغاز البترول المميع وخامس مصدر للغاز الطبيعي.

2. **التطور التاريخي لشركة سونا طراك.**

لقد مرت شركة سونا طراك بعدت مراحل يأتي ذكرها في مايلي

المرحلة الأولى: إنشاء شركة سونا طراك "1962، 1969، 1971" كان الهم الوحيد للدولة الجزائرية هو بناء قاعدة متينة وذلك بكسر احتكار الشركات الأجنبية تستغل الثروات الباطنية للوطن. لهذا أنشأت الحكومة الجزائرية في 31 ديسمبر 1963 شركة سونا طراكبموجب المرسوم الرئاسي 63-491 الذي سونا طراك تحت وصاية وزارة الطاقة والصناعة البتروكميائية.

[1] http://www.sonatrach.com

وانطلاقا من 1966 توسعت صلاحيات الشركة وذلك بمقتض المرسوم الرئاسي 66-296 المؤرخ 1966/09/22 حيث حولت لسونا طراك مهمة تنفيذ العمليات المتعلقة بالتنقيب والاستثمار التجاري والصناعي لحقول البترول.

المرحلة الثانية: مرحلة التنمية والإدماج "1971، 1982"

تميزت هذه المرحلة بتأميم المحروقات طبقا للقرار التاريخي المتخذ في 1971/02/24 وبالتالي إدماج الثروات الإستراتجية إلى أصول الدولة والتخلص من التبعية، وكذلك تحقيق تنمية من خلال استثمارات ضخمة بهذه التحكم في التكنولوجيا الثروات البترولية والغازية.

المرحلة الثالث: مرحلة إعادة الهيكلة وتقسيم سونا طراك "1982، 1987"[1]

عرفت هذه المرحلة إتخاذ قرارات سياسية (إعادة تنظيم الإقتصاد الوطني) حيث قررت الدولة تركيز مكانة سونا طراك في القطاع، بينما أقصت من الجهة الأخرى العديد من نشاطاتها التي منحت إلى ستة عشر مؤسسة جيدة.

المرحلة الرابعة: مرحلة التفتح والعصرنة (1987 – 1992 – 1998)

عرفة هذه المرحلة ميلاد تنظيم 1987 والذي وجد بمحاذاة أحذاث هامة على المستوى الوطني خاصة الإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر سنة 1988 وكذا على المستوى الدولي الذي عرفت اضطربات كبيرة عقب التدني المعتبر لأسعار البترول في السوق الدولية والتي أدت بشركة سونا طراك إلى مراجعة إستراتجيتها.

المرحلة الخامسة: التنظيم الجديد لسونا طراك في إيطار شركة ذات اسهم (1998 – 2000) بموجب المرسوم الرئاسي رقم 4898 المؤرخ في 1998/02/11 شركة ذات أسهم (société pzr action spa) بالأعضاء التاليين:

- الجمعية العامة (assemblée générale)
- مجلس الإدارة (conseil d'administration)
- الرئيس المدير العام (le président directeur générale)

وكذا مجمعا بتروليا يضم مؤسسات فرعية وتابعة.

المرحلة السادسة: سونا طراك شركة بترولية وغازية ذات صفة عالمية (2000-2001) التنظيم الجديد هو عبارة عن هيكلة النشاطات والموارد المتعلقة بالشركة من تلاؤم وخصوصيات أبعاد المجمع البترولي.

اختيار تنظيم تتلاءم وتسبق التحولات وكذلك توافق أساليب الإدارة اللامركزية التي تلعب دور توجيهي وتنظيمي لضمان الترابط، التنظيم هذا يدرج الشركة في إطار عالمي أكثر تنافسي بتجهيزات ووسائل ذات الموصفات الفعالة والنجاعة حتى تكون بذلك في مستوى المطالب والأهداف.

[1] http://www.sonatrach.com

3.أهداف شركة سونا طراك[1]:

سنقوم بالتركيز على أهم الأهداف الرئيسية التالية:

- ✓ التنقيب على المحروقات والبحث عنها واستغلالها.
- ✓ تطوير شبكت نقل المحروقات وتخزينها وتسخيرها واستغلالها وتسييرها.
- ✓ تمييع الغاز الطبيعي ومعالجته وتقويم المحروقات الغازية.
- ✓ تحويل المحروقات وتكريرها وتسويق المحروقات.
- ✓ إنماء مختلف أشكال الأعمال المشتركة في الجزائر أو الخارج.
- ✓ تموين البلاد بالمحروقات على الأمدين المتوسط والبعيد تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بصناعة المحروقات.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي الخاص بها[2]:

قام السيد المدير العام يوم الإثنين 10 جانفي 2011، بالإمضاء على قرار (R25) A-001 الذي يتضمن المخطط التنظيمي الجديد لشركة سونا طراك والذي صادق عليه مجلس الإدارة يوم 04 جانفي 2011. هذه الخطوة تدخل في إطار تحسين قيادة نشاطات المؤسسة، وذلك لتكييف إستراتيجية تنميتها مع المتطلبات الوطنية والدولية الجديدة، وكذلك في إطار تعزيز التنسيق بين مجمل النشاطات ووسائلها.

وقد جاء هذا المخطط الجديد للشركة للإجابة على المتطلبات التالية:

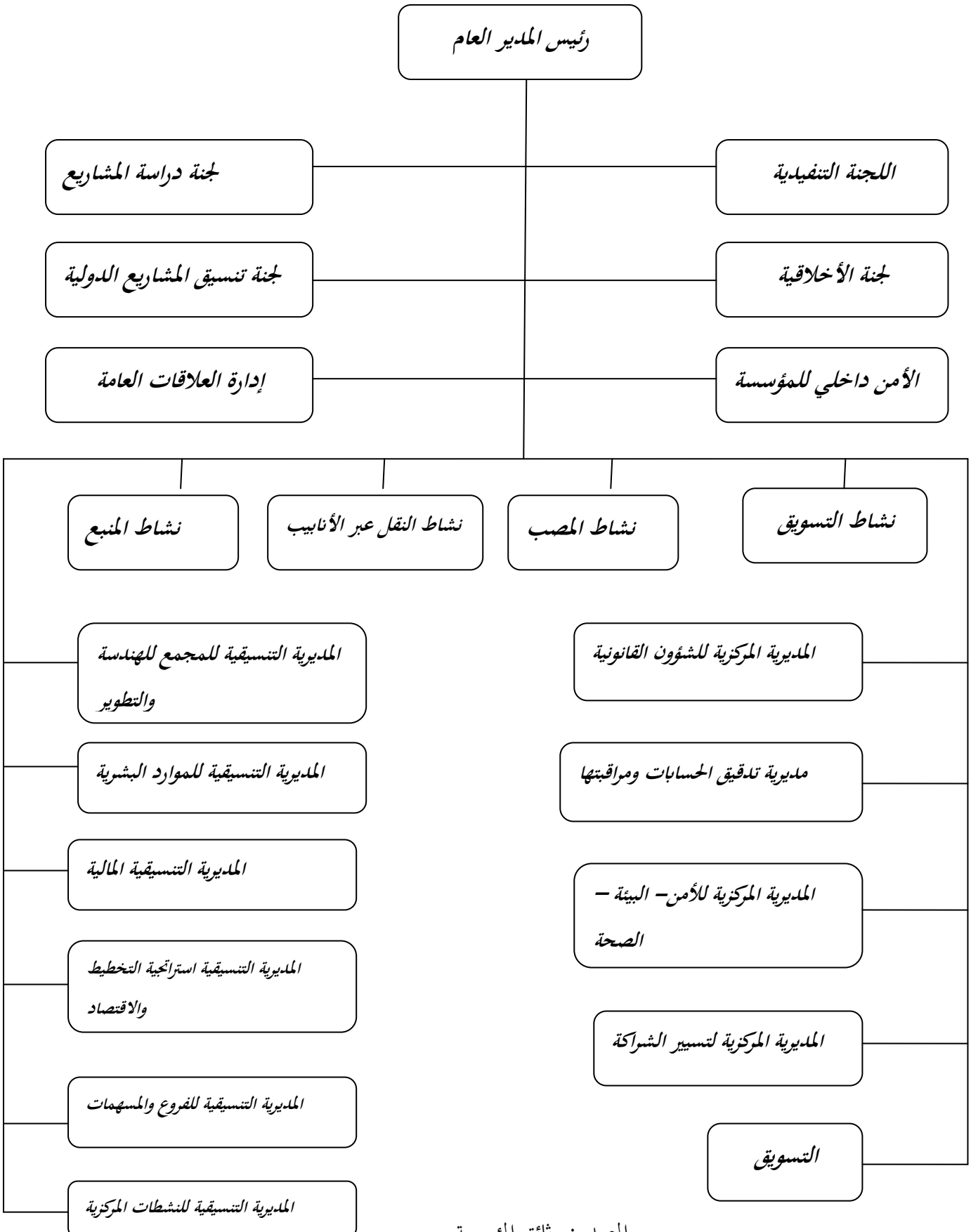
- تعزيز قدرة سونا طراك التسييرية بإنشاء مديرية تنسيقية للمجمع للهندسة والتطوير لإنجاز مشاريع تطويرية كبرى عن طريق التنسيق بين كافة وسائل المؤسسة بامتياز، والذي سيؤذي إلى الاستخدام الجيد للتكنولوجية وتنمية الخبرات والبحث ولتطوير.
- التأكيد على تنسيق ومتابعة ومراقبة محافظ الفروع والشركاء في الجزائر وفي خارج، وذلك بإنشاء مديرية تنسيقية للمجمع للفروع والشركاء والتي ستسهر على تحقيق أهداف المحفظة في إطار إستراتجية سونا طراك وكذلك تنفيذ قرارات الإدارة العامة بمختلف جوانبها الاستراتجية (التخطيط، المالية، موارد بشرية، قانونية ومراقبة الحسابات)
- تعزيز إمكانيات توسيع أسواق سوناطراك، وذلك بإنشاء مديرية تتكفل بتنشيط وتنسيق هذا النشاط باحترام الإمكانيات القانونية المتاحة.
- تركيز إنتباه خاص في متابعة النشطات بالشراكة التابعة المنبع، في ما يخص التلاعبات التشغيلية، الإستراتجية والمالية لسونا طراك بإنشاء مديرية مركزية والتي ستربط في ما يخص تسييرها مباشرة بالإدارة

[1] ttp://www.sonatrach.com
[2] http://www.sonatrach.com

بالإضافة إلى إنشاء لجان أو خلايا جديدة على مستوى المديرية العامة:

- لجنة دراسة المشاريع المكلفة بدراسة جدوى المشاريع الصناعية والهيكيلية التي ستنجز من طرف المؤسسة وإعطاء قرار بانطلاقها.
- اللجنة التنسيقية للمشاريع الدولية، المكلفة بمتابعة المشاريع الدولية.
- لجنة الأخلاقيات، المكلفة باسهر على احترام قانون الاخلاق وتعزيز التطبيقات الأخلاقية داخل المؤسسة.

شكل رقم (III-01) هيكل التنظيمي لمركب GL2Z



المصدر: وثائق المؤسسة

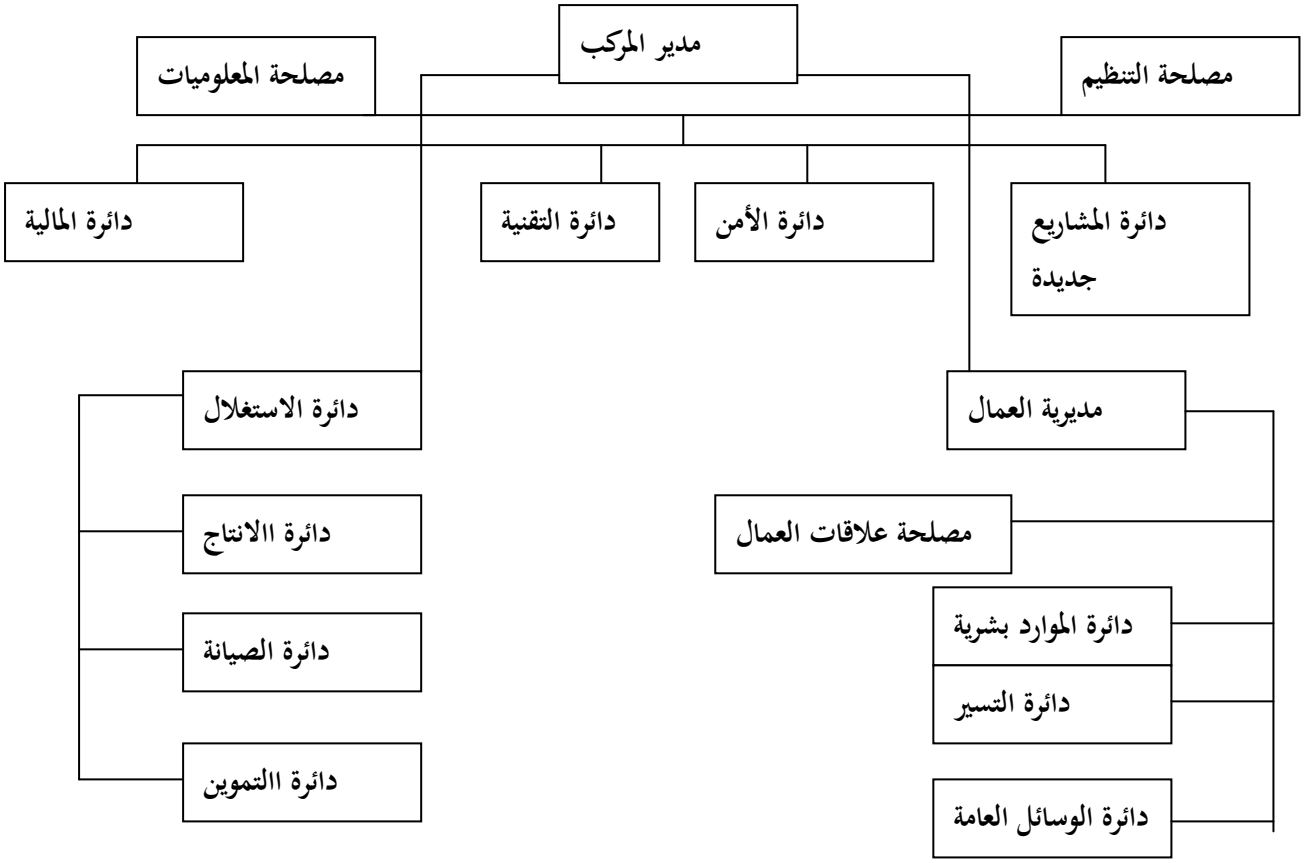
المبحث الثاني: تقديم مركب تمييع الغاز الطبيعي GL2Z

دشن المركب سنة 1977 من طرف الرئيس الراحل هواري بومدين وهو يعد أحد الأربع مركبات لتمييع الغاز الطبيعي المتواجد في جزائر، تمت أول عملية إنتاج للغاز الطبيعي يوم 1980/01/20 وكان أول توزيع له باتجاه الو.م.أ بعد 6 أشهر[1].

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي الخاص بمركب GL2Z والدائرة المالية القانونية

- وظيفة المركب: هو تمييع الغاز الطبيعي، ينقل الغاز من حاسي الرمل عن طريق أنابيب نحو المركب الذي يقوم بتجميعه وتخزينه في سفن خاصة لتصديره للخارج.

الشكل رقم (III-02) الهيكل التنظيمي الخاص بمركب GL2Z والدائرة المالية القانونية



[1] من مصادر المؤسسة

المطلب الثاني: التعريف بالدائرة المالية والقانونية[1]

تعتبر هذه الدائرة العنصر الأساسي في تسيير الشؤون المالية والقانونية للمركب، حيث أنها تقوم بجميع العمليات المالية والنقدية، حيث تتكون هذه الدائرة من عدة مصالح تهتم بتسيير الشؤون الخاصة بها.

- مصلحة المحاسبة العامة: تقوم هذه المصلحة بتسجيل جميع العمليات التي يقوم بها المركب وتنقسم إلى ثلاث أقسام:

  *قسم المركزية *قسم الموردون *قسم مخزون للاستثمارات

- مصلحة الخزينة: تقوم هذه المصلحة بجميع العمليات النقدية التي يقوم بها المركب وتنقسم إلى قسمين:

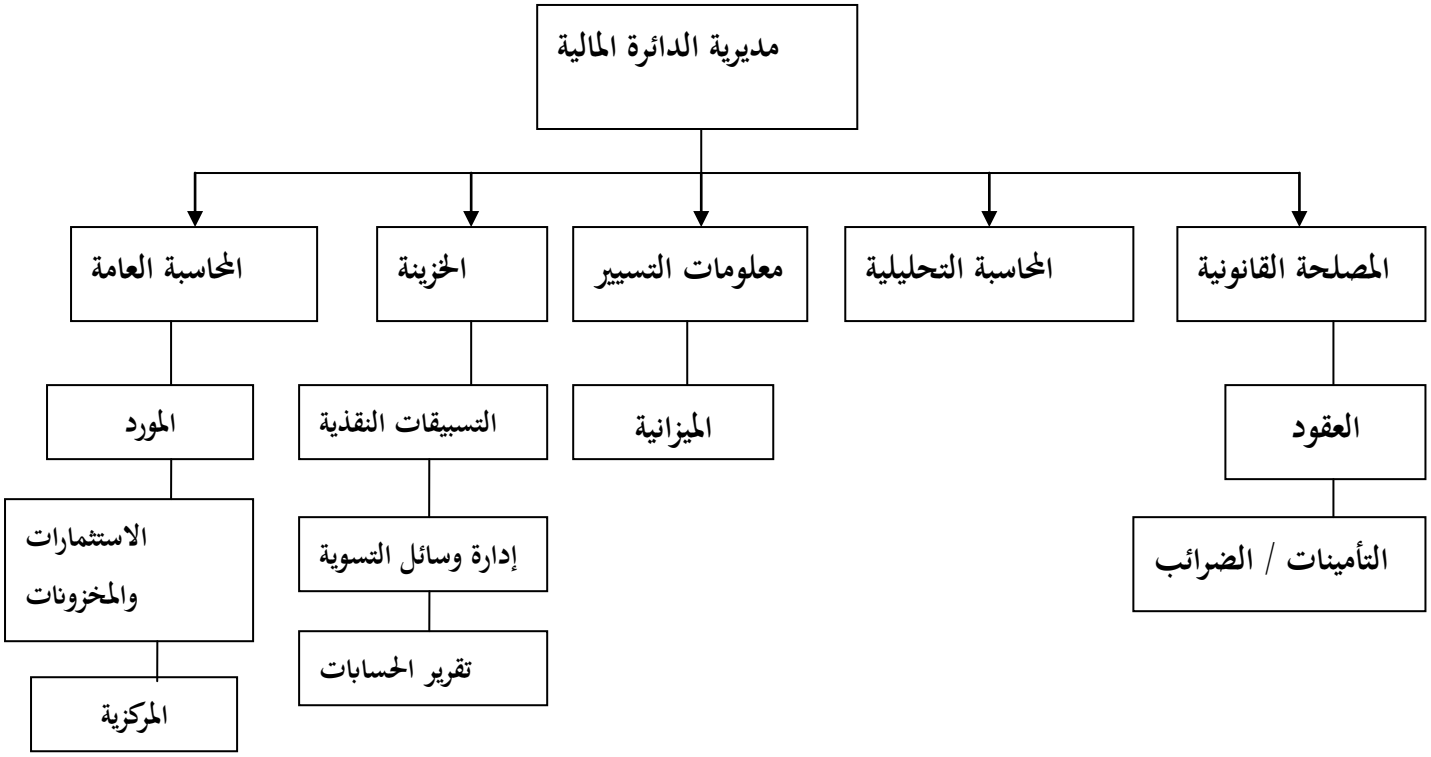
  *قسم مخرجات بالعملة الصعبة *قسم المخرجات بالعملة المحلية.

- مصلحة القانونية: تقوم هذه المصلحة بجميع العمليات القانونية وهي تنقسم إلى قسمين:

  *قسم العقود *قسم تأمينات الجباية

- مصلحة الإعلام والتسيير: تقوم هذه المصلحة بشؤون المركب ويوجد فيها قسم الميزانيات
- مصلحة المحاسبة التحليلية: تقوم بالمحاسبة التحليلية للمركب.

الشكل رقم (III-03) الهيكل التنظيمي لشركة GL2Z



[1] من مصدر المؤسسة

المبحث الثالث: مصادر تمويل المؤسسة و محددات الهيكل المالي لها

سنقوم في هذا المبحث بدراسة الوضعية المالية للمركب

المطلب الأول: التحليل القوائم المالية بالاستخدام مؤشرات التوازن المالي.

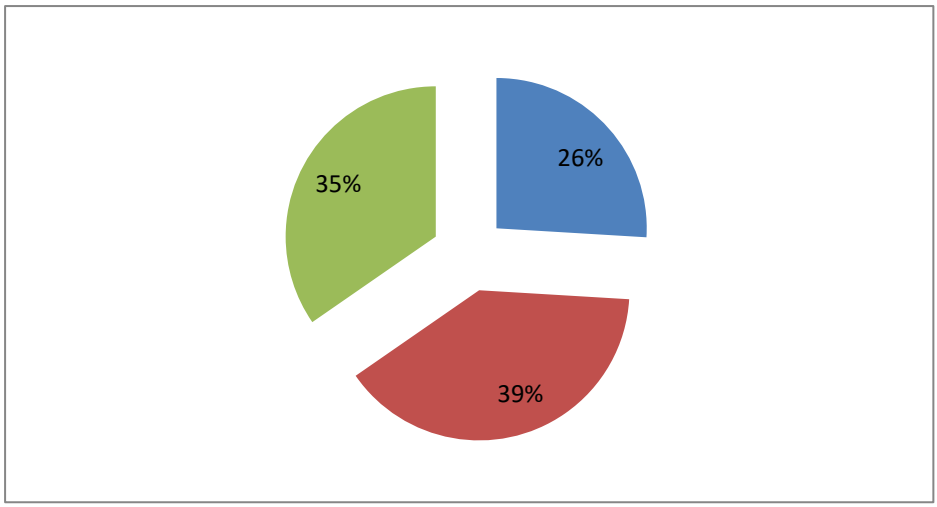
سنقوم بحساب مختلف رؤوس الأموال العاملة (رأس المال العامل الدائم، رأس المال العامل الخاص، رأس المال العامل الإجمالي، احتياجات رأس المال والخزينة)، ونحاول تقييم الأداء المالي للقسم.

1- رأس المال العامل الدائم

الجدول (III-01) يمثل رأس مال العامل الدائم

رأس مال العامل الدائم			
السنة	**القانون**	**التعويض**	**النتيجة**
2016	الأصول المتداولة- ديون قصيرة الأجل	116 335 446 -7 809 467 991	6 693 132 545
2017	الأصول المتداولة-ديون قصيرة الأجل	1 214 354 438 -7 702 120 265	6 487 765 827
2018	الأصول المتداولة-ديون قصيرة الأجل	1 379 362 779 -6 733 940 506	5 354 577 727

المصدر: من إعداد الطلبة



المصدر:من إعداد الطلبة

التفسير :

نلاحظ أن رأس مال العامل الدائم موجب في كل السنوات حيث أنه أكبر قيمة كانت في سنة 2016 ثم 2017 و 2018 في هذه الحالة يمكن ملاحضة أن هناك زيادة في السيولة قصيرة الأجل على الالتزمات قصيرة الأجل، تدل على وجود هامش أمان لدى المركب، وهذه الوضعية يمكن وصفها بأنها ملائمة بالنسبة للمقدرة على السداد، لأن

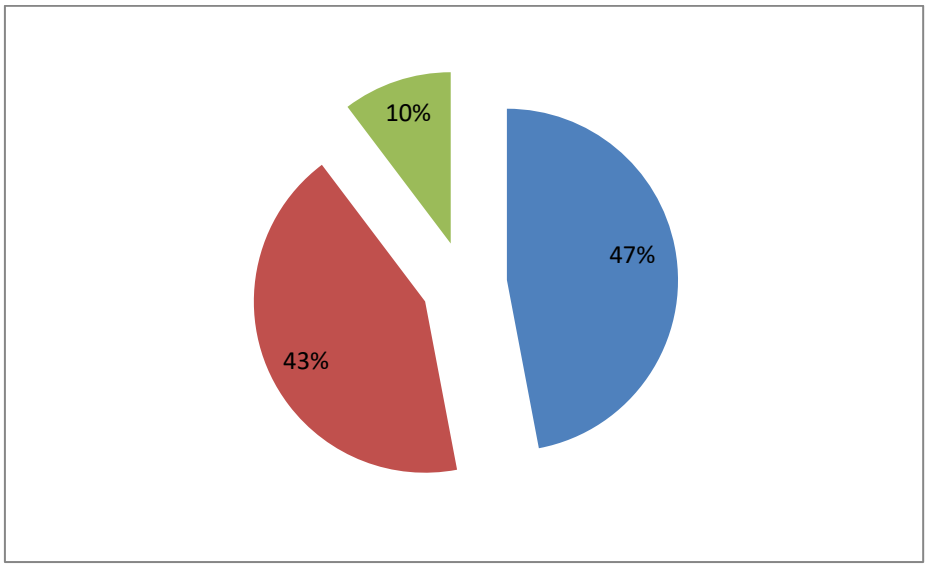
المركب يمكن أن يواجه في أي وقت الدفع لتسديد ديونها، لأن رأس المال العامل. الموجب هو مؤشر إيجابي بالنسبة للمقدرة على السداد، كما يدل على أن المركب يمول كل استثماراته بالأموال الدائمة

2- رأس المال العامل الخاص

الجدول (III-02) يمثل رأس المال العامل الخاص

رأس المال العامل الخاص			
السنة	القانون	التعويض	النتيجة
2016	الأموال الخاصة – أصول ثابتة	7 457 453 235 – 326 571 449	-7 130 881 786
2017	الأموال الخاصة – أصول ثابتة	7 911 138 627 – 307 406 088	-7 150 047 146
2018	الأموال الخاصة – أصول ثابتة	8 315 339 055 – 459 950 883	-7 860 388 172

المصدر:من إعداد الطلبة



المصدر:من إعداد الطلبة

التفسير:

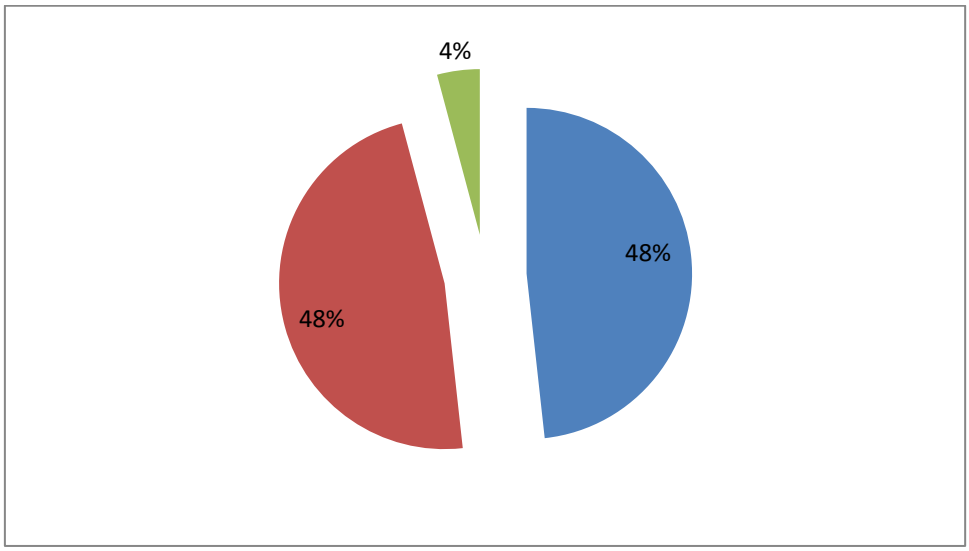
نلاحظ أن رأس المال العامل الخاص سالب في كل السنوات هذا يدل على أن المركب لا يعتمد على أموال الخاصة في تمويل استثماراته وجزء من الأصول المتداولة وهذا ما يقيد المركب في إتخاذ القرارات.

3- رأس المال العامل الإجمالي

الجدول (III-03) يمثل رأس المال العامل الإجمالي

رأس المال العامل الإجمالي			
السنة	القانون	التعويض	النتيجة
2016	= مجموع الأصول المتداولة	7809467991	7809467991
2017	= مجموع الأصول المتداولة	7702120265	7702120265
2018	= مجموع الأصول المتداولة	673394506	673394506

المصدر: من إعدادا الطلبة



المصدر:من إعداد الطلبة

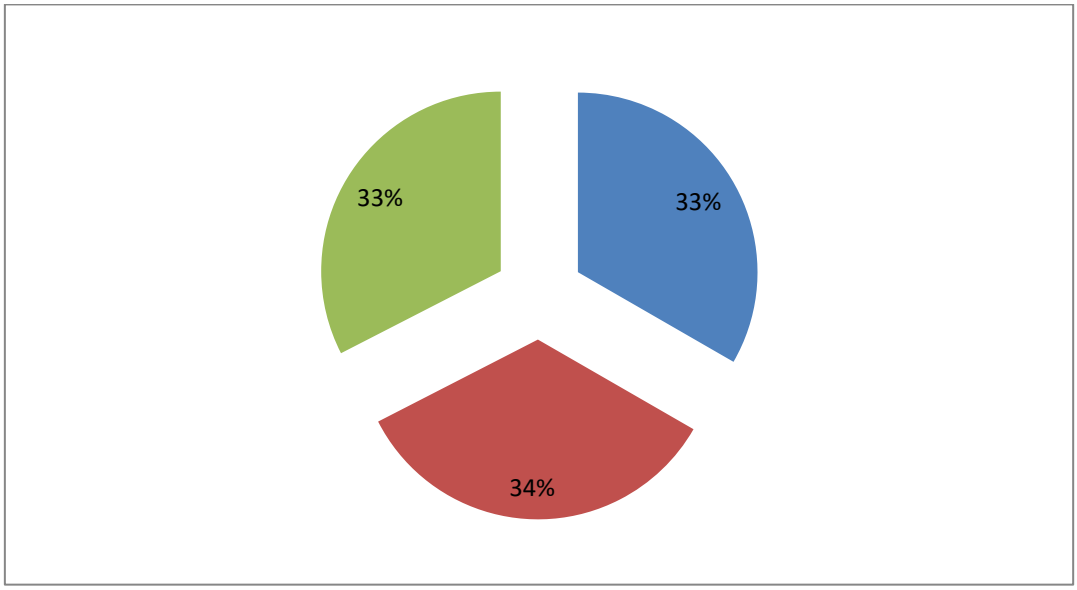
التفسير: في سنة 2016 نلاحظ أن الأصول المتداولة أكبر من الأصول الثابة أما سنة 2017 و2018 نلاحظ صغر حجم الأصول المتداولة مقارنة مع حجم الأصول الثابتة وهذا ما يدل على أن القسم ليس تجاريا، رغم أنه ليس إنتاجيا كذلك، لكونه فرعا تابعا للشركة الأم يختص في تمييع الغاز الطبيعي.

4- رأس المال العامل الخارجي

جدول (III-04) يمثل رأس مال العامل الخارجي.

رأس المال العامل الخارجي (الأجنبي)			
السنة	**القانون**	**التعويض**	**النتيجة**
2016	= مجموع الديون القصيرة والطويلة	14940349776	14940349776
2017	= مجموع الديون القصيرة والطويلة	15305852803	15305852803
2018	= مجموع الديون القصيرة والطويلة	14594328679	14594328679

المصدر:من إعداد الطلبة



المصدر :من إعداد الطلبة

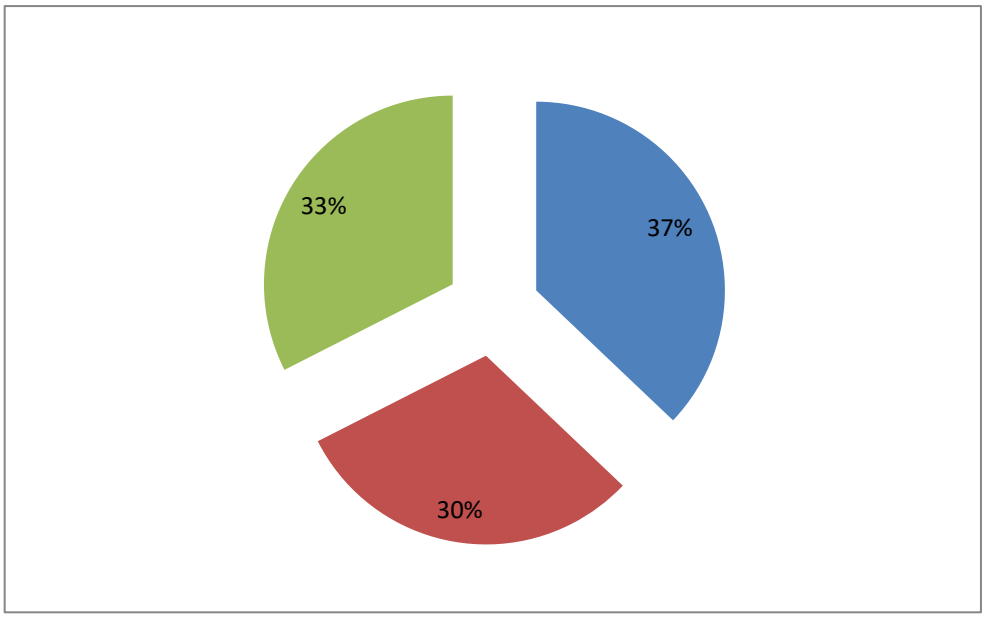
التفسير: نلاحظ من خلال النتيجة بأن مجموع الديون يساوي إلى مجموع الديون القصيرة وطويلة الأجل وهذا لا يعد عيبا من عيوب التمويل الخارجي كونه اعتمد على النوعين وهذا هو التمويل الأفضل.

5- احتياجات رأسم المال العامل

الجدول (III-05) يمثل احتياجات رأس المال العامل.

احتياجات رأس المال العامل			
السنة	**القانون**	**التعويض**	**النتيجة**
2016	(قيم الاستغلال+ قيم قابلة للتحقيق)- (ديون قصيرة الأجل- تسبيقات بنكية)	(809 467 991 -7 237 944 027-1) (0-13 824 014 330)	-7 252 540 366
2017	(قيم الاستغلال+ قيم قابلة للتحقيق)	(702 120 265 -7 072 943 -93) (0- 14 091 498 365)	-6 482 451 043
2018	(قيم الاستغلال+ قيم قابلة للتحقيق)	(-140 040 058 733 940 506 -6) (0-13 214 965 900)	-6 621 065 453

المصدر:من إعداد الطلبة



المصدر:من إعداد الطلبة

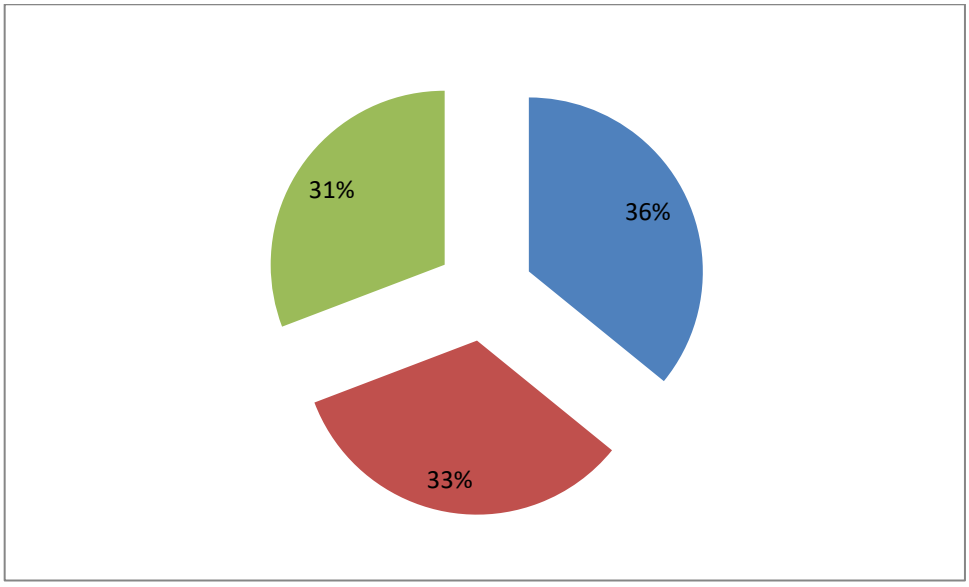
التفسير: هذا يعني أن المركب قد غطى احتياجات دورته ولا يحتاج إلى موارد أخرى، ونقول أن الحالة المالية للمركب جيدة.

6- الخزينة:

الجدول (III-06) يمثل الخزينة.

الخزينة			
السنة	**القانون**	**التعويض**	**النتيجة**
2016	رأس المال العامل الدائم – احتياجات رأس المال	(-7 252 540 366) – 6 693 132 545	13945672911
2017	رأس المال العامل الدائم – احتياجات رأس المال	(-6 482 451 043) -648 765 827	12970216870
2018	رأس المال العامل الدائم – احتياجات رأس المال	(-6 621 065 453) -5 354 577 727	11975643180

المصدر:من إعداد الطلبة



المصدر:من إعداد الطلبة

التفسير: الخزينة موجبة في السنوات الثلاثة هذا يدل على أن رأس المال العامل قادر على تمويل احتياجات الدورة، وهناك فائض يضم إلى الخزينة، لذلك ينبغي أن يعمل المركب على استعمال هذه الأموال في تسديد ديونه القصيرة الأجل أو تحويلها إلى استثمارات.

المطلب الثاني: التحليل القوائم المالية باستخدام نسب التوازن المالي

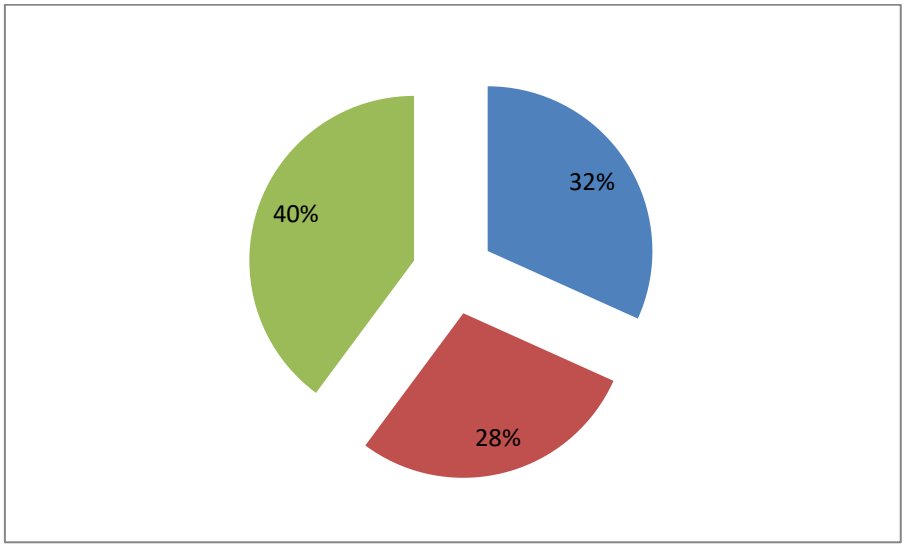
1) النسب لهيكلية:

نسبة التمويل الدائم.

الجدول (III-07) يمثل نسبة التمويل الدائم.

التمويل الدائم			
السنة	**القانون**	**التعويض**	**النتيجة**
2016	الأموال الدائمة / الأصول الثابتة	7 457 453 235 / 326 471 449	0.043 379 128
2017	الأموال الدائمة / الأصول الثابتة	7 911 138 627 / 307 406 088	0.03 885 738
2018	الأموال الدائمة / الأصول الثابتة	8 315 339 055 / 454 950 883	0.054 471 225

المصدر:من إعداد الطلبة



المصدر:من إعداد الطلبة

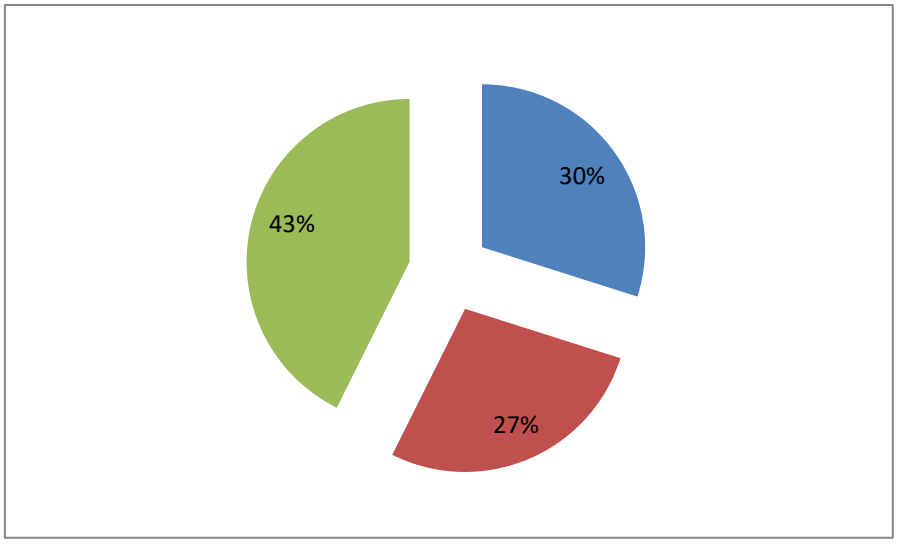
التفسير: نلاحظ أن في السنوات الثلاثة النسبة أصغر من الصفر أي المؤسسة تلجأ إلى التمويل الخارجي .

نسبة الاستقلالية المالية

الجدول (III-08) يمثل نسبة الاستقلالية المالية.

نسبة الاستقلالية المالية.			
السنة	القانون	التعويض	النتيجة
2016	الاموال الخاصة / مجموع الديون	13 824 014 330 / 326 471 449	0.02185835
2017	الاموال الخاصة / مجموع الديون	1 214 354 438 / 307 406 088	0.02008422
2018	الاموال الخاصة / مجموع الديون	13 214 965 900 / 454 950 883	0.03117313

المصدر:من إعداد الطلبة



المصدر:من إعداد الطلبة

التفسير:

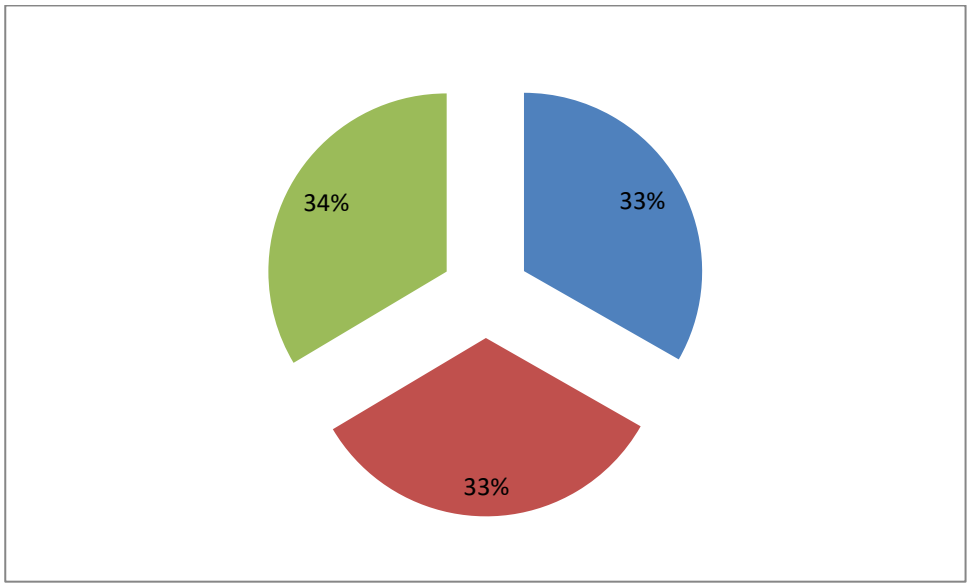
أن نسبة الاستقلالية المالية أصغر من 1 وهذا يعني بأن هذا مركب ليس مستقل ماليا أي الديون أكثر.

نسبة قابلية السداد

الجدول (III-09) يمثل نسبة قابلية السداد

نسبة قابلية السداد .			
السنة	القانون	التعويض	النتيجة
2016	مجموع الأصول/ مجموع الديون	13 824 014 330 /15 266 921 226	1.02185835
2017	مجموع الأصول/ مجموع الديون	1 214 354 438 / 15 613 258 892	1.02008422
2018	مجموع الأصول/ مجموع الديون	13 214 965 900/ 15 049 279 561	1.03117313

المصدر:من إعداد الطلبة



المصدر:من إعداد الطلبة

التفسير:

نلاحظ أن النسبة تعد 1 وهي لا تعطي اطمئنان كبير للمقترضين اي الديون أكبر.

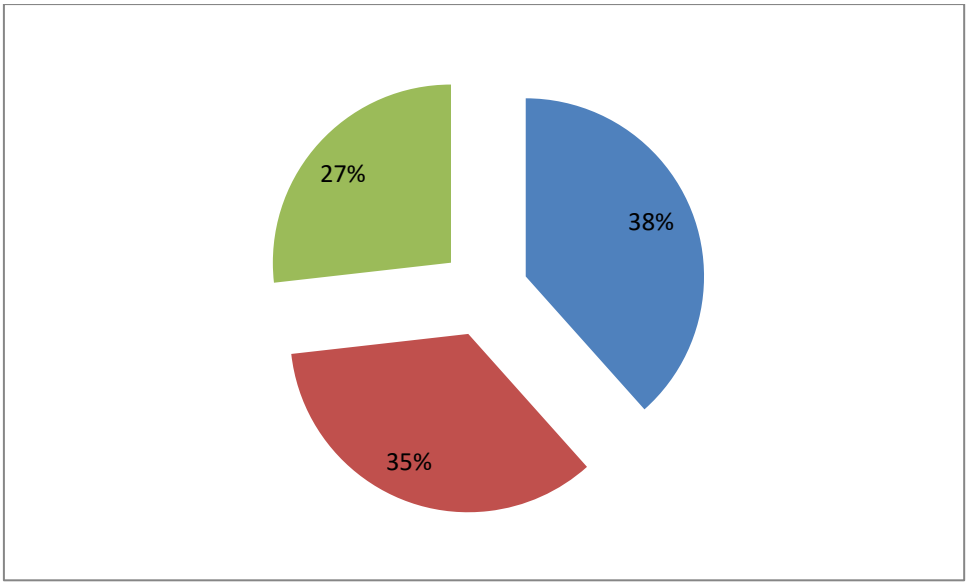
2) نسبة السيولة

❖ نسبة السيولة العامة

الجدول (III-10) يمثل نسبة السيولة العامة

نسبة السيولة العامة			
السنة	القانون	التعويض	النتيجة
2016	الأصول المتداولة/ ديون ق الأجل	7 809 467 991 /1 116 335 446	6.99562844
2017	الأصول المتداولة/ ديون ق الأجل	7 702 120 265 / 1 214 354 438	6.34256361
2018	الأصول المتداولة/ ديون ق الأجل	6 733 940 506 /1 379 362 779	4.88192128

المصدر:من إعداد الطلبة



المصدر:من إعداد الطلبة

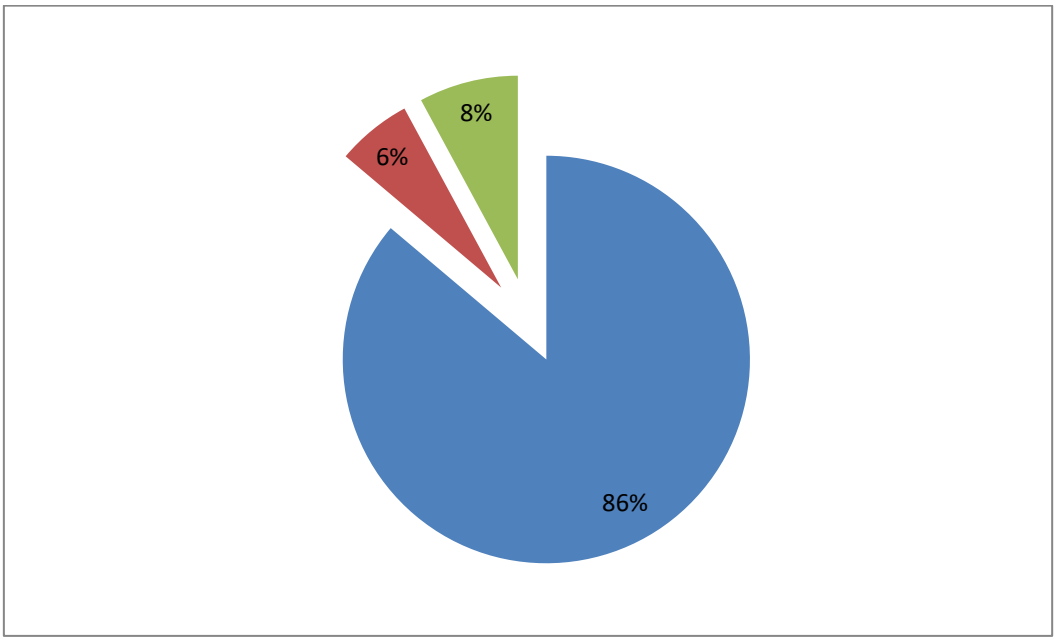
التفسير: نسبة السيولة العامة أكبر من الواحد أي عدد المرات التي تستطيع فيها الاستخدامات المتداولة تغطية الموارد الدائمة فكلما كانت النسبة كبيرة دل دلك على قدرة المؤسسة على مواجهة أخطار سداد الالتزامات المتداولة دون الحاجة إلى تحويل جزء من الاصول الثابتة إلى سيولة أو الحصول على قروض جديدة .

❖ **نسبة السيولة المختصرة**

الجدول (III-11) يمثل نسبة السيولة المختصرة

نسبة السيولة المختصرة			
السنة	القانون	التعويض	النتيجة
2016	النقديات/ ديون ق الأجل	1 116 335 446 /1 237 994 027	1.10898031
2017	النقديات/ ديون ق الأجل	1 214 354 438 / 93 072 943	0.07664397
2018	النقديات/ ديون ق الأجل	1 379 362 779 / 140 040 058	0.10152518

المصدر:من إعداد الطلبة



المصدر:من إعداد الطلبة

التفسير: نلاحظ أن نسبة 2016 تجاوزت 1 وهذا يعني أن المؤسسة غير قادرة بالوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل أما سنة 2017 و 2018 انخفضت إلى 0.07 و0.1 ويدل على الاستعمال الخاطئ للمتاحات النقدية.

الخلاصة الفصل

من خلال الدراسة التطبيقية للموضوع وأثناء فترة التربص ب GL2Z وبعد دراسة الوضيفة المالية للمركب خلال 2018/2017/2016 على التوالي نجد :

المركب لا يتمتع بإستقلالية مالية لأنه يعد وحدة من وحدات الشركة " سوناطراك " وهذه الأخيرة تمل أغلب أصول المركب بأموالها الخاصة وهذا يعطي أثر الثقة لموردين والبنوك في حالة لجوء المركب لطلب القروض.

نسبة السيولة عالية جدا ولذلك من الأفضل للمركب أن يسدد بعض ديونه القصيرة الأجل لتحسين مردودية المركب

الخاتمة العامة

إن تطور السريع الذي شاهدته التدقيق على مستوى الوظائف حول لها تبوأ مكانة عامة على الصعيد الدولي نظرا للحاجة إليها التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة ، فكان ولابد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه لاحوائج وكذا بغيت توحيد الممارسات واستفادة الأطراف من ذوي التطور المحدود في المهنة من نظريتها المتقدمة ، فكانت هذه الضوابط السبيل لعديد دول العلم للرقي بالمهنة محليا والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية.

وكون الجزائر من الدول الحديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات التدقيق الدولية ، وباعتبارها من الدول التي تسعى إلى إعطاء تسهيلات أكثر للاستثمار الأجنبي سواء أكان مباشر ، فهي مطالبة بتهيئة أرضية تمنح لها أكثر استفادة من هذه الأخيرة ، قد تمر عبر تكوين مدققيها من منطلق دولي ، ماقد يسمح لها باستغلال مواردها البشرية ، أو على مستوى الإجراءات المهنية المعتمدة التي قد تعطي ارتباطا أكبر ذات المصلحة ، الأمر الذي قد يتوفر في المعايير التدقيق الدولية.

تمثل حوكمة الشركات الممارسات و الإجراءات السليمة لإدارة الشركات، حيث تعمل هذه الإجراءات والممارسات بموجب معايير وقواعد تحكمها بصورة ملزمة، وتهدف من خلال عملها إلى التقليل من تعارض المصالح بين المساهمين وأصحاب المصالح وكل من له علاقة مع الشركة، حيث أن تنفيذ حوكمة الشركات يتطلب وضع إطار شامل لها، يأخذ بعين الاعتبار جميع مصالح المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة، فكل طرف من هذه الأطراف يؤدي دورا مهما في عملية الحوكمة، حيث تسعى إدارة التدقيق الداخلية من خلال موقعها المتميز في الشركة إلى تقييم المخاطر وتحديد الأساليب الملائمة لإداراتها والتأكد من أن نظم الرقابة الداخلية تعمل بكفاءة، وتقديم التوصيات اللازمة التي يحتاج إليها مجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة.

نتائج اختبار الفرضيات

بالنسبة للفرضيات التي تم اقتراحها في بداية هذا البحث، فقد تم التوصل إلى نتائج من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لبحثنا كما يلي:

أ- الفرضية الأولى :

تحظى التدقيق بمعايير تسهل تنفيذ بكل مصداقية وموضوعية ، من خلال العرض التفصيلي للتأهيل العلمي للتدقيق وما تحتويه ن ثم إثبات صحة هذه الفرضية ، فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع في تنفيذ لعملية التدقيق والتزامه بقواعد والسلوك المهني.

ب- **الفرضية الثانية:**

فيما يخص اعتبار التدقيق الداخلية وظيفة داخل الشركة وهي تمثل أحد عناصر الرقابة الداخلية محققة حيث أن الرقابة الداخلية تعتبر الأساس التي يرتكز عليها المراجع الداخلي عند القيام بإعداد برنامجه، حيث أن التدقيق الداخلية تقوم بالتأكد من وجود و كفاية الرقابة الداخلية.

ت- **الفرضية الثانية** :

تقوم التدقيق الداخلية بد ور فعال في إدارة المخاطر عن طريق تحديد و تقويم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر داخل الشركة، وكذا التحقق من نظام الرقابة الداخلية عن طريق تحديد نقاط القوة و الضعف، مما يساهم في تطبيق حوكمة الشركات، وبالتالي الحكم على صحة الفرضية.

1- عرض نتائج الدراسة

تناول موضوع بحثنا هذا دراسة وتحليل لأهم جوانب الإطار الفكري للتدقيق وحوكمة شركات، فقد تمكنا وبعد الدراسة الميدانية من الخروج بالإستنتاجات التالية :

1. إن التدقيق جاءت بناء على الحاجة إليها ، وتطورها كان نتيجة التطور الاقتصادي؛
2. التدقيق الدولية جاءت كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية اقتصادية وظهور الشركات متعددة الجنسيات؛
3. لا يمكن تطبيق المعايير الجزائرية إلا بصدورها في الجريدة الرسمية.
4. ظهرت حوكمة الشركات بسبب انفصال الملكية عن الإدارة؛
5. انطلاقا من كون التدقيق أحد الآليات المهمة لتفعيل حوكمة الشركات، فقد تغير الدور التقليدي للتدقيق وتجاوز عملية تحديد مخاطر نظام الرقابة ، ليصل إلى القيام بدور استشاري في الشركات، وأصبح المدقق مطالبا بأن يكون لديه عدد من المهارات الفنية لتؤهله للعمل على تقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة؛
6. يتوقف دور التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات على ضرورة الفهم المشترك لدى المدققين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات لكيفية جعل التدقيق نشاطا يضيف قيمة للشركة ويحمي حقوقهم ومصالحهم بها؛

2- **توصيات و اقتراحات**

من خلال دراستنا لواقع التدقيق في الجزائر ، وكذا من خلال التطرق لحوكمة شركات بالإضافة إلى تجسيد الدور الفعلي والحقيقي للتدقيق بالشركات الجزائرية، لابد من الأخذ بعين الإعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة الشركات، ومن هنا ندرج التوصيات التالية:

- أخذ الجزائر بعين الاعتبار مناهج التعليم الدولية وكذا مناهج التعليم المعتمدة لدى الدول المتقدمة في المهنة عند تكوين المدققين ؛
- إعتماد على خبراء المحاسبين ومحافظي الحسبات الذي لهم خبرة وكفاءات عالية وشهدات وطني ودولية الأخذ من عندهم وتعلم منهم؛
- إلزام الشركات الجزائرية على العمل بالقواعد الأساسية لحوكمة الشركات التي تتلخص في الشفافية، المساءلة، المسؤولية مع فرض عقوبات على كل من يخالف التطبيق السليم لهذه القواعد؛
- منح تسهيلات للعاملين في شركات المساهمة الجزائرية وتشجيعهم على شراء أسهم من الشركات التي يعملون فيها وذلك لتحويلهم من مجرد عاملين في هذه الشركة إلى مالكين لجزء من رأسمالها، حتى يتولد لديهم ولاء للشركة وحوافز إيجابية للعمل على تحقيق مصالحها والمحافظة على استمراريتها؛

قائمة المراجع

المراجع بالغة العربية

❖ الكتب

- أشتوي عبدالسلام ، مراجعة المعايير والإجراءات ، طبعة 4 ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 1996
- دحلوح حسين ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مصر ، 2002
- عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا ، مؤسسة دار الشباب الجامعية ، مصر ، 1993
- وليم توماس ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 1997
- منصور أحمد البدوي ، شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة ، دار الجامعة ، مصر ، 2004
- خالد أمين عبدالله ، علم تدقيق الحسابات ، وائل للنشر والتوزيع الأردن ، 2004
- خالد الخطيب وخليل محمد الرفاعي ، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات ، دار النشر ، الأردن ، 1998
- عبدالصمد نجم الجعفري ، إياد راشد القريشي ، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤولية في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد ، العراق
- محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير والتطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990
- كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ،2001
- عبيد سعد شريم ، لصفي حمود بركات ، أصول مراجعة الحسابات ، مركز أمين للنشر والتوزيع ، اليمن ، 2007
- حاتم محمد الشيشني ، أساسيات المراجعة ، المكتبة العصرية ، مصر ، 2007
- عدنان حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، مصر،2007
- بهاء الدين سمير علام، أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الإداري المالي للشركات المصرية، بحث مقدم لوزارة الاستثمار مركز المديرين المصري، مصر، 2007
- طارق عبد العال حماد، حوكمة شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدار الجامعية، مصر، 2008
- نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006

❖ **الرسائل الجامعية**

- فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال الإستراتجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف 2011
- عمر علي عبد الصمد، ، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات،:دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة المدية2009
- لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات،2011

❖ **الأوراق البحثية**

- صديقي مسعود، دريس خالد، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرر الإستثمار، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق، جامعة أم البواق 7-8ديسمبر 2010
- بتول محمد نوري ،علي خلف سلمان ،حوكمة المؤسسات و دورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي للإبداع و التغيير النتظيمي في المنظمات الحديثة ،جامعة البليدة، 18 و 19 ماي 2011
- بن عيشى عمار وعمري سامي، تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية :دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية ، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق، جامعة أم البواقي،7-8 ديسمبر 2010
- حسيالٍ رقية وآخرون، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد االمالي والإداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الاداري جامعة محمد خيضر بسكرة ماي 2012
- براق محمد ، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرّقابية الدّ اخلية والخارجية للحدّ من الفسادالمالي والإداري، بطاقة مشاركة في ملتقى الوطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة،ماي 2012
- صديقي مسعود ، براق محمد ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 08 و 09 مارس2005

❖ **المجلات**

- محمود يوسف الكاشف، نحو إطار متكامل لتطوير فعالية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة، مجلة كلية التجارة، مصر، 2007

- سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 01 ، المجلد رقم45 ، جانفي 2008
- ظاهر يوسف القشي، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلة 25 ، العدد2 ، مصر،2005
- هادي تميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر . الأردن ، 2006
- محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات ، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003
- خالد أمين عبداله ، علم تدقيق الحسابات، طبعة ثالثة ، وائل للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2004
- إدريس عبدالسلام إشتيوي ، المراجعة معايير وإجراءات ، الدار النهضنة العربية للطباعة والنشر ، لبنان ، الطبعة الرابعة ، 1996
- حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية ، الجزء الاول ، ط 1 ، دارالثقافة للنشر ، الاردن ، 2009

المراجع بالغة الاجنبية

- Carlos Santios, Good Governance and Aid Effectiveness, the world bank and conditionality, the Georgetown public policy review, volume 7 Number 1 fall , 2001
- Charles Oman, Steven Fries et Willem Buiter, La gouvernance D'entreprise dans les pays en développement, en transirons et les économies émergentes, Centre de développement de L'OCDE, Cahier de politique économique N°23, 2003
- HAMINI Allel , L'audit comptable et financier , BERTI édition , Alger , 2002
- J.C.Becour, H.Bouquin, Audit Opérationnel, Economica, Paris, 2eme Edition, 1996
- Jacques RENARD , Théorie et pratique de l'audit interne , édition d'organisation , paris , 1987
- Jean Bernard ducrou, Le gouverenement d'entreprise, http://www.creg acversailles.fr/IMG/pdf/Le gouvernement d'entreprise.pdf , date de cnsultation : 22/03/2018.
- OCED, Principe de la ouvertement d'entreprise, 2004, http://www.oedc.org, consultation le 14/03/2018.
- R. Bethoux, F. Kremper , M. et Poisson , L'audit dans le secteur public, Clet, Paris, 1986

- Stéphane Trébucq, La Gouvernance D'Entreprise Héritière de Conflits Idéologiques et Philosophiques, Communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, Crefige-Universite Paris-Dauphine avec le soutien de l'associait francophone de Comptabilité, 20-21 Mars 2003
- The Institute Of Internal Auditors, Pratical Consideration Regarding Internal Auditing Expressing an Opinion Control, USA, 2005
- Wajidi ben rejeb, gouvernance et performance dans les établissement des soins en Tunisie, Mimoire pour l'obtention du diplôme des études Approfondies en Management, Faculté des scienceséconomique et de gestion de tunisie, 2003

ملخص:

تسعى هذه الدراسة إلى إبراز دور وظيفة التدقيق وكيفية مساهمتها كآلية رقابية لتطبيق قواعد حوكمة الشركات في ظل المجهودات الرامية إلى تطوير وتحسين تسيير الشركات الجزائرية، فقصد تدعيم الجانب النظري من الدراسة قمنا باستعراض الأدبيات التي تناولت المفاهيم والمبادئ النظرية للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، وفيما يخص ومحاولة تعميمها على باقي الشركات الجزائرية.

الكلمات المفتاحية :حوكمةالشركات، القوائم المالية، التدقيق، الرقابة الداخلية.

Résume :

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle de la fonction d'audit et comment elle contribue en tant que mécanisme de contrôle de l'application des règles de gouvernement d'entreprise au regard des efforts visant à développer et améliorer la gestion des entreprises algériennes sur le reste des entreprises algériennes.

Mots-clés : gouvernement d'entreprise, états financiers, audit, contrôle interne.