وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

UNIVERSITE ABDELHAMID IBN BADIS MOSTAGANEM

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE ABDEL HAMID IBN BADIS MOSTAGANEM
Faculté Des Sciences Economiques, Commerciales et Des Sciences De Gestion
Département des Sciences Economique

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة:

دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات

دراسة حالة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم

من إعداد الطالبة:

عايد زهية

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	بن شني يوسف	أستاذ	جامعة مستغانم
مقررا	بن شني عبد القادر	أستاذ	جامعة مستغانم
مناقشا	بوطغان محمد عبد الرزاق	أستاذ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2016/2015

كلمة الشكر

اللهم لك الحمد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه و لك الحمد كما ينبغي لجلال و جهك الكريم و سلطانك العظيم ،

لك الشكر يارب أولا و أخيرا على ما أنعمته علينا من قوة و صبر و عزيمة لانجاز هذا البحث .

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الوالدين الكريمين .....

كما لا تفوتني الفرصة بأن أتقدم بالشكر الخالص إلى استاذنا المشرف بشني يوسف ، الذي لم يبخل علينا بنصائحه و إرشاداته ، و إلى كل الأساتذة الذين رفقونني خلال المشوار ألدارسي.

إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد.

إلى من أحبهم قلبي و لم يكتبهم قلمي .

أكيد لا ننسى أن أتقدم بالشكر للذين كان لهم الفضل في تزويدنا بمعلومات الدراسة الميدانية ، عمال الجزائرية للمياه وحدة مستغانم على تعاونهم معنا .

الإهداء

إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها إلى من حملتني وهن على وهن وضعتني وهن على وهن و سهرت الليالي و ضحت من أجل تربيتي و تعليمي إلى رمز المحبة و الحنان إلى التي لم تبخل علي يوما بنصيحة أو دعوى صالحة إلى ريحانة حياتي و بهجتها أهدي لها هذا العمل المتواضع متمنية لها دوام الصحة إلى الصدر الحنون أمي الغالية أطال الله في عمرها

إلى من كافح و ناضل في سبيل تربيتي و الوصول بي إلى ما أنا عليه الآن أبي العزيز حفظه الله و رعاه.

إلى جميع إخواني عبد الوهاب ، مراد، عثمان ، أيوب و الكتكوتة سندس إلى كل الأهل و الأقارب بدون استثناء و كل من يحمل لقب عايد .

إلى من سرنا سويا و نحن نشق الطريق معا نحو النجاح و الإبداع إلى من جمع بين سعادتي و حزني إلى من أتمنى أن تبقى صورتهم في عيوني خطيبي نور الدين .

إلى الأستاذ الفاضل بن شني يوسف.

إلى كل الصديقات الوفيات نعيمة و حفيظة و حفيظة و كل من يعرفني .

إلى كل طلبة العلوم التجارية و الاقتصادية و علوم التسيير إلى كل من يتصفح أوراق مذكرتي.

إلى الوطن الغالي الجزائر الحبيبة.

الفهرس:

الإهداء

التشكر

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

مقدمة العامة.....**أ– ث**

الفصل الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي.....05

مقدمة.....06

المبحث الأول: مفاهيم للتدقيق المحاسبي.....07

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

المطلب الثاني: مفهوم و أهمية التدقيق المحاسبي.....10

المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي.....13

المبحث الثاني: مبادئ و أهداف التدقيق المحاسبي.....17

المطلب الأول:مبادئ التدقيق المحاسبي.....17

المطلب الثاني: أهداف التدقيق المحاسبي.....18

المطلب الثالث:معايير التدقيق المحاسبي.....22

خاتمة.....**26**

الفصل الثاني : حوكمة الشركات و علاقتها بالتدقيق المحاسبي 27

مقدمة.....28

المبحث الأول : عموميات حول حوكمة الشركات.....29

المطلب الأول : نشأة و تطور فكرة حوكمة الشركات 29

المطلب الثاني : مفهوم و أهمية حوكمة الشركات.....31

المطلب الثالث : مبادئ و أهداف و ركائز حوكمة الشركات.....34

المبحث الثاني : العلاقة بين حوكمة الشركات و التدقيق المحاسبي 39

المطلب الأول : خصائص و محددات حوكمة الشركات.....39

المطلب الثاني : دور لجان المراجعة و التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات 44

المطلب الثالث : دور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات 45

خاتمة.....47

الفصل التطبيقي : دراسة حالة المؤسسة العمومية للجزائرية للمياه وحدة مستغانم.....49

مقدمة.....**50**

المبحث الأول : عموميات حول الجزائرية للمياه وحدة مستغانم.....51

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة و أهدافها.....51

المطلب الثاني: هيكل تنظيمي للجزائرية للمياه.....52

المطلب الثالث: ايجابيات و سلبيات التي تواجه المؤسسة 55

المبحث الثاني : دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات.....56

المطلب الأول: دور التدقيق في حوكمة الشركات و مقومات أصحاب المصالح في المؤسسة 56

المطلب الثاني: الجهود المبذولة الجهود المبذولة في الجزائر لتفعيل الحوكمة و توفير مقومات الإفصاح و الشفافية.....57

المطلب الثالث: إطلاق المدونة الجزائرية لحكومة الشركات و العناصر التي تحد من ذلك..... 58

خاتمة.....60

خاتمة عامة.....62

قائمة المراجع **64**

الملاحق.

قائمة الأشكال :

أرقام الأشكال	عناوين الأشكال	الصفحة
1	خصائص حوكمة الشركات	36
2	محددات حوكمة الشركات	38
3	هيكل تنظيمي للجزائرية للمياه وحدة مستغانم	45

قائمة الجداول:

أرقام الجداول	عناوين الجداول	الصفحة
1	التطور التاريخي لمهنة التدقيق المحاسبي	7
2	التطور التاريخي لمهنة التدقيق المحاسبي	20_19

مقدمة عامة:

إن التدقيق في الفكر الاسلامي يدور حول فحص و تحليل وتدقيق المعاملات و التصرفات في ضوء أحكام و مبادئ الشريعة الاسلامية ، و طبقا للعقود و النظم و اللوائح و التعليمات المعتمدة ، ولقد تطور مفهوم التدقيق عبر الزمن فالتدقيق في ظل نظم المعلومات المحسوبة يعتبر عملية جمع و تقييم الأدلة لتحديد اذا ما كان استخدامه يؤكد سلامة البيانات .

كما يعتبر التدقيق أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في نشأتها و تطورها بتطور الحياة الاقتصادية و الاجتماعية للمجتمعات حيث كان للتدقيق خلال القرنين الماضيين أثر واضح على العمليات المالية حيث ازدادت أهميتها خلال نصف القرن الماضي ،من حاجة الانسان الى التحقق من صحة البيانات المحاسبية ، التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ، وقد يستمع الى القيود المثبتة بالدفاتر ، و السجلات للوقوف على مدى صحتها ، و لقد أدى التقدم العلمي و التكنولوجي الذي صاحب هذا العصر الى تغيرات هائلة، ناتجة عن الفضائح المالية في منظمات الأعمال و قد ترتب على ذلك قيام المؤسسات الدولية، وضع اطار جديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ، و نتج عنه الاهتمام بظاهرة الحوكمة الناتجة عن الفضائح المالية .

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

و لقد كشفت هذه الأزمات أن عدم تطبيق حوكمة الشركات بالشكل المطلوب قد زاد من حدة الأزمات ، فقد أفلست العديد من الشركات العالمية مثل الأزمة المالية 2008، مما دفع العلم للاهتمام بالحوكمة ، لتدعيم الثقة في الاقتصاديات نتيجة للفساد.

ومن ناحية أخرى يعتبر التدقيق المحاسبي محور ودعامة أساسية من محاور و ركائز الحوكمة ، فقد أصبحت شركات المساهمة مطالبة بتقديم القوائم و التقارير المالية لمجلس الادارة و لجان المراجعة الخاصة بحوكمة الشركات ، للكشف عن الأخطاء و الانحرافات و التلاعب بالقوائم المالية .

كماأن تجاهل الكثير من الشركات لأهمية الحوكمة ، وكذلك عدم التزام هذه الشركات بتطبيق الحوكمة يؤدي الى اخفاء الكثير من المعلومات المالية التي تؤثر على وضع الشركة وأسهمها بشكل مباشر و غير مباشر .

من خلال دراستنا للموضوع نتطرق الى الاشكالية التالية:

فيما يتجلى دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات ؟

ومن هنا نطرح التساؤلات الفرعية التالية :

ما هو مفهوم التدقيق المحاسبي ، انواعه، أهدافه ؟

ما المقصود بحوكمة الشركات ، ركائزها، محدداتها ؟

ماهي العلاقة الوظيفية بين التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات ؟

الفرضيات :

- **يعتبر** التدقيق المحاسبي عنصر مهم في الدورة الاقتصادية.

- يمكن للتدقيق المحاسبي أن يأخذ عدة أوجه و أهداف من شأنها تحسين مستوى الشركة.
- هناك علاقة وظيفية أكيدة بين التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات .

أهمية الدراسة :

تأتي أهمية الدراسةمن حيث تناولها موضوع معاصر ، تساهم حوكمة الشركات في العديد من الجوانب الاقتصادية ، لما لها من أهمية في رفع مستوى الشفافية و خلق جو من الطمأنينة في أوساط المستثمرين و حملة الأسهم في تلك الشركات من جهة ،و لتفادي الأزمات المالية التي فجرها الفساد و سوء الادارة في المؤسسة من جهة أخرى.

كما تعتبر الدراسة محاولة المزج بين مبادئ الحوكمة و معايير التدقيق الامكانية تحسينها و للحد من الفساد.

أهداف الدراسة :

تسعى الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية :

- ✓ ابراز دور التدقيق المحاسبي و تأثره بمبادئ الحوكمة الجيدة .
- ✓ الوقوف على الجوانب الفكرية لحومة الشركات .
- ✓ التعرف على العلاقة التدقيق و حوكمة الشركات و جود التقارير المالية .
- ✓ بيان نطاق العمل و التأهيل العلمي و العملي للمدققين في الشركات .

منهجية الدراسة :

في ضوء طبيعة الدراسة و الأهداف التي تسعى الى تحقيقها اعتمدنا على المنهج الاستقرائي الذي يقوم على دراسة دور التدقيق في تفعيل مبادئ الحوكمة و ذلك بالاستفادة من الكتب و الرسائل العلمية و الكتب باللغة

العربية المتعلقة بحوكمة الشركات و علاقتها بالتدقيق و النهج التحليلي الوصفي المتمثل في الدراسة الميدانية على الواقع العملي في الجزائرية للمياه وحدة مستغانم وذلك بالاعتماد على خطة البحث التالية:

الفصل الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي.

الفصل الثاني: لحوكمة الشركات و علاقتها بالتدقيق المحاسبي.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة العمومية للجزائرية للمياه وحدة مستغانم.

حدود الدراسة :

سنركز في دراستنا على دور التدقيق المحاسبي ، في حوكمة الشركات لتحقيق التطور في مجال الاقتصادي الذي أصبح ضرورة حتمية تمليها الظروف الاقتصادية الدولية الراهنة و ذلك بدراسة حالة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم.

مقدمة:

يعتبر التدقيق وسيلة لاكتشاف الغش و الأخطاء و التلاعب بالدفاتر المحاسبية المتعارف عليها و ذلك للتأكد من دقة الحسابات ، اعتمادا على النتائج المحاسبية ، و تكمن مهمة المحاسب في تسجيل العمليات المحاسبية في الدفاتر ثم يبدأ المدقق عمله ، و أهمية التدقيق على المستوى الاقتصادي أهمية بالغة ، كما تلعب وظيفة التدقيق دورا مهما لتطوير المشاريع الاقتصادية ، ذات الطابع الحيوي ، خاصة ان الكثير من الاطراف الاقتصاديون يفتقدون لمعرفتهم أصول علم المحاسبة الذي يحتل مكانة مرموقة في مجال الادارة و بدونه يتعذر على الشركات أداء وظيفتها على أكمل وجه و دون أخطاء.

و من خلال هذا قسمنا الفصل الاول الى مبحثين و كل مبحث الى ثلاث مطالب كالتالي:

- المبحث الاول : مفاهيم التدقيق المحاسبي.
- المبحث الثاني: أهداف و معايير التدقيق المحاسبي.

المبحث الأول: مفاهيم التدقيق المحاسبي

ان التطور المتواصل في الاقتصاد و تطلب طرق التسيير يتطلب تطوير في ميدان المراقبة الداخلية و التدقيق المحاسبي بضمان السير الحسن لجميع الوظائف في المؤسسة كذا ضمان صحة و مصداقية المعلومات و اهتمام أكبر بأقسام المحاسبة.

المطلب الأول:التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الانسان الى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قرارته، و التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. و قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين و اليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة . و كان المدقق وقتها يستمع الى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات المحاسبية. للوقوف على مدى صحتها و هكذا نجد أن كلمة "تدقيق" " Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" و معناها "يستمع" .

و هذا ما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم :(1) التطور التاريخي لمهنة الدقيق.

المدة	الامر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من 2000قبل المسيح الى 1700ميلادي	الملك ،امبراطور، الكنيسة ،الحكومة .	رجل الدين ، كاتب.	معاقبة السراق على اختلاس الأموال،حماية الأموال.
من 1700الى1850	الحكومة، الحاكم التجارية و المساهمين.	المحاسب	منع الغش، معاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850الى1900	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900الى1940	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	تجنب الغش و الأخطاء ، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من1940الى1970	الحكومة، البنوك ، و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	الشهادةعلى صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من1970الى1990	الحكومة، هيئات أخرى المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة.

ابتداءامن1990الى يومنا هذا	الحكومة ، هيئات أخرى و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر:خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و التطبيق)، دار وائل للنشر و الطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص 13.

المطلب الثاني:مفهوم و أهمية التدقيق المحاسبي.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي.

[1]**التعريف الأول**: فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق و فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لدلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة.[2]

التعريف الثاني: عرفته الجمعية المحاسبية الأمريكية بأنه:

[1]خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و العلمية)** دار وائل للطباعة و النشر، عمان،الطبعة الأولى ،2000،ص 10.

[2]مسعود صديقي ،**دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**،مجلة الباحث العدد الأول كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية ،جامعة ورقلة 2000،ص65.

عملية منتظمة للحصول على القراءات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها في شكل موضوعي قصد التأكد من درجة المسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية.[3]

التعريف الثالث : التدقيق هو فحص المستندات و الحسابات و السجلات الخاصة بالمؤسسة فحصا دقيقا حتى يطمئن المدقق من أن التقارير المالية سواء كان تقرير على النتائج خلال فترة زمنية أو تقرير على المركز المالي في نهاية الفترة أو أي تقرير آخر يظهر فيه صورة واضحة و حقيقية و دقيقة للفرد الذي أعد من أجله هذا التقرير.[4]

التعريف الرابع: جاء تعريف bonnaultetgermond على أنه اختيار تقني صارم و بناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية إعطاء رأي فني معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة و على مدى احترام الوجبات في إعداد هذه القوائم المالية.[5]

ومنه أن عملية التدقيق تشمل كل من الفحص و التحقيق و التقرير، و هي عبارة عن عمليات يقوم بها المدقق كالتالي:

1. **الفحص(examination)**

هو عملية فنية تمكن المدقق من التأكد و الاطمئنان عن صحة و سلامة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات

المحاسبية و التأكد من جدية المستندات الداخلية و الخارجية التي تم على أساسها التسجيل في الدفاتر المحاسبية.

[3] هادي التميمي ،**مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية**،دار النشر ،الأردن ،الطبعة الثالثة ،2006،ص19.

[4] محمد سمير الصبان، **الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و الممارسة**، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص16.

[5] خالد راغب الخطيب، **الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر و التوزيع الأردن 1998، ص6.

2. **التحقيق (vèrification)**

يقصد به التحقق من وجود الأصول و ملكيتها و القيم المسجلة في القوائم المالية حتى يتمكن المدقق من التأكد و الاطمئنان على صلاحية و عدالة القوائم الختامية ، ومن ثم ابداء رأيه الفني المحايد على ثقة ، وذلك على ضوء مجموعة من أدلة الإثبات و القرائن و المعايير المهنية المتعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات .

3. **التقرير(evaluation)**

و يقصد به قيم الأصول **و** الخصوم التي تتضمنها قائمة المركز المالي ، فيظل الأسس **و** لسياسات **و** أدلة **و** القرائن الإثبات الموثوق فيها ، حتى يطمئن المدقق إلى صحة و سلامة عمليات التقييم.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي.

ان أهمية التدقيق المحاسبي تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية ، اذ تعتمد الى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات و رسم خطط مستقبلية ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:[6]

- ✓ **ادارة المؤسسة** : تعتمد على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا ،وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة و يزيد من نسبة الاعتماد عليها.
- ✓ **الملاك و المساهمين** : ان ظهور شركات المساهمة ذات الامداد الاقليمي و انفصال الادارة عن الملاك عزز من اهمية التدقيق، فكان لابد من طرف يضمن السير الامثل لأموال المساهمين و منع حدوث اختلاس و تلاعبات.

[6] خالد راغب الخطيب، **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

- ✓ **الدائنين و الموردين:** يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة و سلامة القوائم المالية، و يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام و كذا درجة السيولة لدى المؤسسة.
- ✓ **الزبائن** :اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية و خاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الاجل .
- ✓ **العاملين**:هم المجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات، المتعلقة باستقرار و ربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم و منافع التقاعد وتوفير فرص العمل.
- ✓ **البنوك و مؤسسات الاقتراض الأخرى** : توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي تلجأ المؤسسة الى القروض من المؤسسات المالية ، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر و معرفتها لقدرة المؤسسة على السداد مستقبلا.
- ✓ **الهيئات الحكومية**:تعتمد بعض الأجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب.

المطلب الثالث:أنواع التدقيق المحاسبي.

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي ، تختلف و الزاوية التي ينظر اليه منها:

I. من حيث الالزام :

1. التدقيق الالزامي : يحتم القانون القيام به حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها.

2. **التدقيق الاختياري:** هو عملية التدقيق غير الملزمة بقانون تكون بطلب من الادارة المؤسسة أو ملاكها، ويكون واجبات المدقق هنا محددة و فقأ لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.[7]

II. من حيث توقيت عملية التدقيق :

تدقيق مستمر : تتم من خلاله عمليات الفحص واجراء الاختبارات خلال السنة المالية و فقا لبرنامج زمني محدد مسبقا تتم بصفة أسبوعية أو شهرية .

وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة :

- ✓ كبر حجم المؤسسة و تعدد عملياتها
- ✓ عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم لدى كآفته.[8]
- ✓ توفر عدد كبير من مساعدي المدقق.

مزايا التدقيق المستمر:

- ✓ يمكن المدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلا نظرا لوجود الوقت الكافي على مدار السنة
- ✓ كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره فب انتظام العمل ، و انجازه بسرعة و دقة و تقليل فرص.
- ✓ تمكن المدقق من الانتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير.

عيوب التدقيق المستمر:

- ✓ هناك احتمال التلاعب الموظف في أعمال التي سبق تدقيقها.
- ✓ عرقلة أعمال المؤسسة أثناء القيام بأعمال التدقيق .

[7] محمد سمير الصبان ،عبد الله هلال ،**الأسس العلمية لمراجعة الحسابات** ، دار الجامعية ، الاسكندرية 1998،ص50.

[8] يوسف العوض العدلي محمد العظمة ، صادق محمد البسام ،**مقدمة في المحاسبة المالية** ،ص429.

- ✓ ترهق المدقق و مساعديه نظرا لإمدادها لوقت طويل و احتمال دخول المدقق في الروتين.

تدقيق نهائي : يتميز بكونه يتم بعد انهاء السنة المالية و اعداد الحسابات و القوائم المالية الختامية ، و يلجأ المدقق الخارجي الى هذا الأسلوب عادة في المؤسسة صغيرة الحجم و التي لتتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة .

مزايا التدقيق النهائي:

- ✓ تخفيض احتمالات التلاعب و تعديل البيانات و الأرقام التي يتم تدقيقها.
- ✓ عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة .
- ✓ تضاعف احتمالات السهو من جانب المدقق و مساعديه في تتبع العمليات و اجراء الاختبارات لمحدودية الوقت.

عيوب التدقيق النهائي:

- ✓ قصر المدة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق.
- ✓ القيام بعملية التدقيق بعد اقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي الى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة.
- ✓ اكتشاف الأخطاء و التلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم امكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء.

III. من حيث نطاق عملية التدقيق:

تدقيق كامل : هو الذي لا تضع فيه الادارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال و نطاق عمله و هذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة .

تدقيق جزئي: هو العمليات التي يقوم بها المدقق و تكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص عمليات البيع النقدي أو الأجل خلال فترة محددة أو فحص حسابات المخازن أو التأكد من جرد المخزون.

IV. من حيث القائم بعملية التدقيق:

تدقيق داخلي:هذا النوع تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة، لها الحرية التامة في الحكم و تتمتع بالاستقلالية في التصرف.

تدقيق خارجي : الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل ابداء رأي فني محايد حول صحة و صدق المعلومات المحاسبية .

المبحث الثاني: مبادئ و أهداف التدقيق المحاسبي.

نظرا للتطور مهنة التدقيق المحاسبي و نتيجة التطور في عالم الاقتصاد ظهرت عدة أهداف للتدقيق و معايير و مبادئ تحكمه و منها.

المطلب الأول: مبادئ التدقيق المحاسبي.

مبادئ التدقيق المحاسبي: تتمثل فيما يلي:[9]

مبادئ مرتبطة بركن الفحص:

1. **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** يعني المعرفة التامة لطبيعة أحداث المنشأة و أثارها الفعلية و المحتملة على كيان المنشأة و علاقتها بالأطراف الأخرى من جهة و الوقوف على احتياطات الأطراف المختلفة .
2. **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** ويشمل جميع أهداف المؤسسة ز
3. **مبدأ الموضوعية ف الفحص:** و يشير هذا المبدأ الى ضرورة الاقلال الى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير التفصيلي أو التمييز أثناء الفحص.
4. **مبدأ فحص مدى الكفاية الانسانية :** يشير الى وجوب فحص مدى الكفاية الانسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الانتاجية.

مبادئ مرتبطة بركن التقرير :

1. **مبدأ كيفية الاتصال:** يشير إلى رعاة أن يكون تقرير المدقق أداة لنقل أثر العملية الاقتصادية.

[9] أحمد حلمي جمعة ،**مدخل الى التدقيق الحديث** ،دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الثانية ،2005،ص23،22.

2. **مبدأ الإفصاح:** يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المنشأة.

3. **مبدأ الإنصاف:**أن تكون محتويات تقرير المدقق و كذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين و المهنيين بالمنشأة.

4. **مبدأ السببية** :ان يشمل التقرير تفسيرا واضحا لتصرف غير عادي يواجه به المدقق.

المبادئ العامة للتدقيق التي يمكن أن يلتزم بها المدقق كالتالي:

الاستقلالية ، الكرامة ، الموضوعية ، الكفاءة المهنية ، العناية المطلوبة ، السرية ، اسلوك المهني ،المعايير الفنية .

المطلب الثاني:أهداف التدقيق المحاسبي.

تتجلى أهداف التدقيق فيما يلي:[10]

- ✓ التحقق من صحة و دقة و صدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر .
- ✓ ابداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي .
- ✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش.
- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش، ووضع ضوابط و إجراءات تحول دون ذلك.
- ✓ مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها و مدى تحقيق الأهداف .
- ✓ تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهد اف المرسومة .
- ✓ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة.

[10] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ،**المراجعة و تدقيق الحسابات ، الاطار النظري و الممارسة التطبيقية** ،ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية ، بن عكنون الجزائر الطبعة الثانية ،2003،ص 15.

و هذا ما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم (2) :التطور التاريخي لأهداف التدقيق.

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850م	اكتشاف الغش و الاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850مالى1905م	اكتشاف الغش و الأخطاءو الاختلاس	بعض الاختبارات، تفصيل مبدئي	غير مهمة
1905مالى1933	تحديد عدالة المركز المالي، اكتشاف الغش و الأخطاء و الاختلاس	فحص اختباري تفصيلي	درجة الاهتمام بسيطة
1933مالى1940	تحديد عدالة المركز المالي، اكتشاف الغش و الأخطاء و الاختلاس	اختباري	بداية الاهتمام
1940م الى 1960م	تحديد عدالة المركز المالي، اكتشاف الغش و الخطأ الاختلاس	اختباري	اهتمام قوي، جوهري

1960م إلى حتى اليوم	مراقبة، التخطيط، تقييم	اختباري	أهمية جوهرية المبدأ
	نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية و غيرها		بعملية التدقيق

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006، ص18.

المطلب الثالث:معايير التدقيق المحاسبي.

من أهم ما يميز التدقيق الحسابات كمهنة أنها تؤدى بمعرفة شخص مؤهل ، مدرب ، مستقل، و محايد ، و مسؤول مهنيا، و السبيل الى ذلك معايير التدقيق المتعارف عليها .

وهذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف و التخطيط و تنفيذ أعمال التدقيق .و لأعداده في تقرير بكفاءة. و تشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية و الاستقلال و متطلبات التقرير و الادلة .

كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة و ان جاءت موجزة ، حيث تم في اجتماع المعهد في سبتمبر سنة 1948 اقرار تسعة معايير ، و في نوفمبر سنة 1949 تم اقرار المعيار العاشر و الأخير و هو الرابع ضمن معايير اعداد التقرير ، و صدرت في كتب للمعهد سنة 1954.

تنقسم المعايير العشرة المتعارف عليها الى ثلاث مجموعات ، معايير متعلقة بالشخص المدقق (عامة)، معايير متعلقة بالعمل الميداني ، معايير اعدادالتقرير .

المعايير الشخصية :

و توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني و معايير التقرير كما انها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي ، و تتكون معايير العامة أو الشخصية من ثلاث معايير هي :

المعيار الأول : يجب أن يتم التدقيق بواسطة شخص أو أشخاص على مستوى ملائم من التدريب و تتوفر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدقق أو كمدققين و ينقسم هذا المعيار الى:

- ✓ تأهيل العلمي أو الدراسي.
- ✓ التأهيل العلمي و الخبرة المهنية.
- ✓ الرابط بين الأهيل العلمي و العملي و متطلبات الأداء المهني من خلال انشاء جداول تتضمن :

1. جدول المحاسبين أو المدققين .
2. جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين .
3. جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين .

المعيار الثاني : يجب ان تتوفر في المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل العمل الاستقلالي و يتضمن هذا المعيار الأبعاد الثلاثة التالية :

- ✓ اعداد برنامج التدقيق
- ✓ فحص
- ✓ اعداد التقرير

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

معايير العمل الميداني:

وترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق ، و الاجراءات الضمنية كما تبرز هذه المعايير أهمية دراسة و تقييم نظام .

و تشتمل هذه المعايير على ثلاثة معايير هي:

المعيار الأول : يجب أن يتم تخطيط العمل و تخصيص المهام على المساعدين و الاشراف عليهم على نحو ملائم و يتركز هذا المعيار عموما على عنصر الوقت من حيث :[11]

1. توقيت تعيين المدقق الخارجي
2. توقيت القيام بالتدقيق
3. توقيت تنفيذ اجراءات التدقيق

[11] حلمي محمود **نظرية المحاسبة المالية**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1992، ص 252، 246.

المعيار الثاني : يجب التوصل الى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق و تحديد طبيعة و توقيت و مدى الاختبارات التي يجب القيام بها و يمكن للمدقق دراسة تقييم نظام المراقبة الداخلية من خلال تجمع المعلومات عن المنشأة بالوسائل التالية :

1. الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية
2. استخدام خرائط التدقيق لوصف نظام الرقابة الداخلية
3. اعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية

وبعد الدراسة السابقة يقوم المدقق لإعداد ورقة عمل تتضمن :

1. نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية
2. نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية

المعيار الثالث : يجب الحصول على أدلة و قرائن لثبات بقدر كاف و نوعية جيدة عن طريق الفحص المستندي و التدقيق الحسابي

و الانتقادي و الملاحظات و المصادقات و الاستفسارات لتوفير أساس يعتمد عليه لإبداء رأيه في القوائم المالية محل الفحص.

معايير اعداد تقرير :

بعد القيام بفحص نظام الرقابة الداخلية و القيام بالعمل الميداني يبقى على المدقق أن ينهي عمله بإعداد التقرير النهائي حول مدى صحة و سلامة و مصداقية القوائم الملية.

خاتمة:

تعتبر وظيفة التدقيق من أهم الوظائف التي تقوم بها المؤسسة وهي تعتمد على مجموعة المبادئ و المعايير التي تنظم عمل المدقق ، في فحصه لمحتويات الدفاتر و السجلات المالية ، كما أن لها عدة أنواع و أهداف مختلفة و تتمثل هذه الأهداف في تقييم نتائج المشروع في نهاية مدة زمنية معينة لما له من أهمية بالغة في الدورة الاقتصادية و ذلك نظرا للدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي .

مقدمة :

لقد تعاظم الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في أعقاب الانهيارات الاقتصادية و الأزمات الملية التي انفجرت في دول شرق آسيا و أمريكا اللاتينية و روسيا ، و تفكك الاتحاد السوفياتي و التي أدت الى افلاس العديد من الشركات و المؤسسات العالمية الكبرى كل هذه الأحداث و التغيرات أثارت مسألة و جودة المعلومات المحاسبية المنشورة في التقارير المالية لابد من البحث عن وسيلة لتغيير هذه الصورة و استعادة ثقة المستثمرين من خلال تطبيق حوكمة الشركات ، و التي ستمكن من تحسين أداء الشركات و ممارستها المحاسبية و توفير الشفافية في التقارير المالية الصادرة عنها.

و من هنا يمكن تقسيم الفصل إلى مبحثين التاليين :

- المبحث الأول : عموميات حول حوكمة الشركات .
- المبحث الثاني : العلاقة بين حوكمة الشركات و التدقيق المحاسبي .

المبحث الأول : عموميات حول حوكمة الشركات

لقد أصبحت حوكمة الشركات عاملا رئيسيا يؤثر في نجاح أعمال الأسواق المالية الناشئة وفي الوقت الذي يخلق فيه الاقتصاد العالمي فرصا متزايدة و أجواء تنافسية ، بعد تأسيس ممارسات رشيدة لحكومة الشركات جزءا مهما من أية استراتيجية تهدف للنجاح ، بالنسبة للشركات يعمل تطوير الحوكمة على رفع درجة تنافسيتها من خلال تعزيز الشفافية و تحسين الادارة و تطويرها .

المطلب الأول : نشأة و تطور فكرة حوكمة الشركات

ان فكرة الحوكمة تعود لعهد الخلفاء الراشدين خاصة في عهد الخليفة عمر ابن خطاب و يرى أبو العطاء الى أنها تعود الىBERLETMEANS،الذين يعود ان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الادارة ، وذلك في سنة 1932،و تأتي حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري و مالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي من الممكن أن تضر بالشركة و بالصناعة كلها و في هذا السياق يأتي تأكيد MITCHLEETMONK&MINOW،بعد فترة من الزمن على امكانية حل مشكلات الوكالة أو تخفيضها ، وذلك من خلال التطبيق الجيد لأليات حوكمة الشركات .[1]

وقد حظي مفهوم الحوكمة باهتمام بالغ خلال عقد التسعينيات من القرن العشرين و خاصة مع انفجار الأزمة الاسيوية عام 1997و ما رافقها من فضائح مالية أدت الى افلاس العديد من الشركات و المصارف الكبرى على مستوى العالم ، و ليتزايد تداوله و بشكل واسع مع مطلع القرن الحالي وتعرض الكثير من الشركات العالمية لانهيارات و أزمات مالية خانقة كتلك التي عرفتها كبريات الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية مثل شركة : ERNONETWORLDCOM،و ذلك نتيجة التلاعبات و الاخفاقات و الفضائح المالية و المحاسبية

[1] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عنiia**، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2014، ص182.

،و التي أطالت القوائم المالية لهذه الشركات ، فكل هذه الأحداث جعلت مفهوم الحوكمة على رأس اهتمامات منظمات الأعمال و المنظمات الدولية و الجهات الرسمية من أجل وضع آلية عملية تطبيق هذا المفهوم في المصارف و الشركات لتفادي الأزمات المالية ، و لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية ممثلين في كافة الأطراف أصحاب المصالح خاصة المساهمين و المتعاملين في سوق الأوراق المالية في مدى دقة و سلامة المعلومات المفصح عنها من جانب ادارة الوحدة الاقتصادية من خلال القوائم المالية و التقارير المالية المنشورة ، و بالتالي جودة تلك التقارير المعتمدة من مراقبي الحسابات المعنيين من قبل الجمعية العامة للشركة .

كما تركز الحوكمة على وضع الاليات اللازمة لوضع السياسات و متابعة تنفيذها و معرفة تأثيرها ، كما أنها تشرف على الرقابة الداخلية لأنظمة المؤسسة و ادارتها بما يخدم مصالح المساهمين و الشركاء في تلك المؤسسات .[2]

المطلب الثاني :مفهوم و أهمية حوكمة الشركات .

الفرع الأول : مفهوم حوكمة الشركات .

التعريف الأول : ان حوكمة الشركات هي عبارة عن مصطلح و أبسط تعريف قد يكون للحوكمة هو قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها ضمن اطار أخلاقي محدد نابع من داخلها باعتبارها هيئة معنوية لها أنظمتها و هياكلها الادارية دون أن تعتمد في ذلك على سلطة أي فرد أو نفوذه الشخصي.

التعريف الثاني : كما يعرفها معهد المدققين الداخليين iia الحوكمة بأنها : العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفمير إشراف على الإدارة المخاطر و مراقبة مخاطر

[2].محمد ابراهيم موسى ، **حوكمة الشركات بسوق الأوراق المالية** ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2010 ،ص 16.

المنشأة و الأكيد على كفاية الضوابط الانجاز الأهداف و المحافظة على قيم المنشأة من خلال أداء الحوكمة في المنشأة .[3]

التعريف الثالث :كما عرف تقرير لجنة Cadbury الصادر سنة 1992 حوكمة الشركات كمايلي: حوكمة الشركات هي نظام بمقتضاه تدار الشركات و تراقب .[4]

التعريف الرابع : و تعرف مؤسسة التمويل الولية IFC الحوكمة بأنها : مجموعة الهياكل و العمليات اللازمة لتوجيه و ضبط المؤسسات و تحديد توزيع الحقوق و الواجبات بين المشاركين الرئيسيين في المؤسسة كالمساهمين و أعضاء مجلس الادارة و المدراء ، وكذلك تحديد القواعد و الاجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأن أمور الشركة .[5]

و هناك من يعرف الحوكمة بأنها : مجموعة قواعد تستخدم الادارة الشركة من الداخل ، لقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح وحقوق المالية للمساهمين .

و رغم تنوع تعريفات الحوكمة وعدم اتفاقها على تعريف محدد و جامع الا أنها تشير بشكل عام الى مجموعة القواعد و الاجراءات التي تضمن سلامة و نزاهة كافة التصرفات و السلوكيات داخل المؤسسة بما يخدم مصالح جميع الأطراف المرتبطة بها .

[3] خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 184، 183.

[4] أحمد علي خضر ، **حوكمة الشركات** ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، الطبعة الأولى،2012،ص 180.

[5] حماد ، طارق عبد العال ، **حوكمة الشركات** (المفاهيم ، المبادئ، التجارب): تطبيقات الحوكمة في المصارف ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 2005، ص 11.

الفرع الثاني : أهمية حوكمة الشركات.

تزداد أهمية الحوكمة في الشركات من اجل تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة ، و ذلك بغرض حماية مستخدمي القوائم المالية، و خاصة المساهمين و المتعاملين في سوق الأوراق المالية .

1. ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين و حملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم، مع العمل على الحفاظ على حقوقهم.
2. تعظيم القيمة السهمية للشركة ، و تدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية ، وخاصة في ظل استحداث أدوات و أليات مالية جديدة .
3. التأكد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة و حسن توجيه الحصيلة منها الى الاستخدام الأمثل لها .[6]
4. توفير مصادر تمويل محلية و عالمية للشركات سواء من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال ، و خاصة في ظل تزايد سرعة حركة انتقال التدفقات الرأسمالية .
5. تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية و مالية ، بما يعمل على تدعيم و استقرار الشركات العاملة بالاقتصاد.
6. محاربة الفساد المالي و الاداري في المؤسسة و عدم السماح بوجوده .
7. تحقيق قدر كاف من الافصاح و الشفافية في القوائم و التقارير المالية .[7]
8. ادارة نمو و توسع الشركة ، حيث يساعد اطار حوكمة الشركات القائم على أسس صحيحة ، و من العناصر الأساسية لحكومة الشركات السليمة هو وجود مجلس إدارة قوي ، يعمل كما ينبغي الامر الذي يعد أساسيا في توجيه استراتيجية الشركة للنمو و ضمان ألا يؤثر النمو على نجاح الشركة ، و يجب

[6] سليمان ، محمد مصطفى ، **حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الاداري** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2006 ، ص 30.

[7] أحمد علي خضر ، **حوكمة الشركات** ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، الطبعة ألأولى ، 2012، ص180.

على المجلس أن يحدد رؤية واضحة لمستقبل الشركة و أن يصنع قرارات للتقدم على هذا الطريق بأسلوب مقصود وواضح و استراتيجي .

9. القضاء على مفهوم تعرض المصالح ، و ذلك أن الحوكمة تحفز الشركات على سلوك النهج القويم و السليم في تعاملها مع الأطراف ذات العلاقة ، وبين جميع الفئات المختلفة في الشركات سواء من داخلها أو من خارجها .

10. كما أن تأكيد مسؤوليات الادارة و تعزيز مساءلتها و حماية أصول الشركة و حقوق المساهمين و أصحاب المصالح في الشركة ، و تعزيز دورهم في مراقبة أداء الشركة و التأكيد على الشفافية ، من شأنه أن يحمي الشركة و العاملين فيها من التلاعب و الغش المالي و الفساد الاداري ، ومن حالات الافلاس وما يتبعها من أزمات .[8]

11. ان تحسين أداء الشركة و قيمتها الاقتصادية و قيمة أسهمها ، و كذا تحسين الممارسات المحاسبية و المالية و الادارية فيها و نزاهة تعاملاتها و عدالتها و شفافية المعلومات الصادرة عنها ، يساهم أيضا في تقوية تنافسية الشركة و قدرتها على جذب الاستثمارات .

المطلب الثالث : مبادئ و أهداف و ركائز حوكمة الشركات .

ترتكز حوكمة الشركات على مبادئ و أهداف و ركائز كمايلي :

الفرع الأول : مبادئ حوكمة الشركات .

من مبادئ حوكمة الشركات كالتالي :

[8] عبد الوهاب نصر علي شحاتة ، **مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات** ،الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2006 ، ص 25 .

✓ **الهيكل التنظيمي** : يكفل وجود هيكل تنظيمي للمنشأة تحديدا دقيقا لمدى فعالية و موثوقية وواجبات نظام التحكم المؤسسي و يرادف ذلك التوزيع العادل لمسؤوليات و توضيح الاطار العام لحدود الصلاحيات و اجراءات تفويضها كما يحدد أسس اختيار أشخاص كل من الادارة العليا و الادارة التنفيذية .

✓ **الافصاح و الشفافية** : يمثل مقياس هاما لمدى فعالية في المنشأة حيث أن العدالة في توفير المعلومات الصحيحة و الكاملة في الوقت المناسب لكل الأطراف المؤثرة في حياة المنشأة و مدى القدرة على ادارة التفاعل مع المنشأة استنادا الى المعلومات التي تم الافصاح عنها من أجل تحقيق أهدافها .

✓ **نظم الضبط و الرقابة** : ان التفاعل الداخلي و التقييم المستمر للعناصر الداخلية لنظام التحكم المؤسسي يأتي في سبيل العمل على الارتقاء بجودته و زيادة الموثوقية فيه حيث أن أدوات الضبط و التطوير الذاتي تساهم في ضبط جودة هذا النظام .

✓ **البنية الأخلاقية** : و يشمل الحاكمية بقيم المنشأة و أخلاقيتها و بمستوى عال من السلوك المثالي فيها ، ان القيم الأخلاقية العالية لدى المتفاعلين مع هذا النظام من مراعاة حقوق كافة الأطراف من ذوي العلاقة و الاعتراف بها على قدم المساواة و الاستقلالية التامة للإدارة العليا و مجلس الادارة في المنشأة بعيدا عن تأثير أي نفوذ أو هيمنة على اتخاذ القرار يدعم التقليل من التضارب في المصالح و الانتقال بها من المستوى الشخصي الى المستوى العام تلعب دور رئيسي في تفعيل التحكم المؤسسي في المنشأة و تعزيز ثقة الأطراف ذوي العلاقة .[9]

[9] طارق عبد العلال ، **حوكمة الشركات** ، **شركات قطاع عام وخاص** (المبادئ ، التجارب ، المفاهيم ، المتطلبات) ، الدار الجامعية الاسكندرية 2007،2008، ص12.

- ✓ **الأنظمة و التشريعات القانونية** :تشارك الأنظمة و التشريعات القانونية في تعزيز و تدعيم البنية العامة للأنظمة الحاكمية من خلال قولبة الأطراف العامة لعناصر هذا النظام و المتابعة المستمرة لمخرجاته بما يحكم السلوك التفاعلي للعناصر المختلفة .
- ✓ **الأسواق التنافسية** : تحفز هذه الأسواق مفهوم الفرص المتكافئة للجميع في العمل على دعم استمرارية النشاط و تعزيز أعماله و توسيعها حيث تفرض معطيات الأسواق التنافسية ضرورات الحفاظ على استمرارية المنشأة و قوة طرحها لمنتجاتها و سلعها و خدماتها للعمل على البقاء في هذه الأسواق و عدم الخروج منها .

الفرع الثاني : أهداف حوكمة الشركات .

إن الممارسات الجيدة لحكومة الشركات يساعدها على دعم الأداء الاقتصادي و القدرة على المنافسة في المدى الطويل و ذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

1. **أهداف الحوكمة على مستوى الاقتصاد القومي** : [10]
   - ✓ زيادة الثقة في الاقتصاد القومي .
   - ✓ تعميق دور سوق المال و زيادة قدرته على تعبئة المدخرات و رفع معدلات الاستثمار.
   - ✓ الحفاظ على حقوق الأقلية "صغار المساهمين ".
   - ✓ نمو القطاع الخاص و دعم قدراته التنافسية .
   - ✓ خلق فرص عمل جديدة .
   - ✓ تحقيق معدلات النمو المطلوبة.

[10] ابراهيم العيسوي ، **التنمية في عالم متغير** ،و دراسة مفهوم التنمية و مؤشراتها ، دار الشروق ، القاهرة ، 2003، ص 36.

2. **أهداف الحوكمة على مستوى الشركة :** [11]

- ✓ تحقيق الشفافية و الافصاح و العدالة .
- ✓ منح حق المساءلة ادارة الشركة .
- ✓ تحقيق الحماية للمساهمين .
- ✓ مراعاة مصالح العمل و العمال.
- ✓ الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة .
- ✓ تعظيم الربحية.
- ✓ الالتزام بأحكام القانون .
- ✓ العمل على ضمان مراجعة الأداء المالي .
- ✓ وجود هياكل ادارية تمكن من محاسبة الادارة أمام المساهمين .
- ✓ تعزيز و تفعيل دور لجنة المراجعة .

الفرع الثالث : ركائز حوكمة الشركات .

من أجل أن يؤدي مفهوم حوكمة دوره المنوط به لابد من توافر ركائز ثلاثة أساسية تساهم في تعزيز هذا النظام.[12]

- ✓ **السلوك الأخلاقي** : تشير هذه الركيزة الى البنية الأخلاقية و مجموعة القيم الخاصة التي يتم تعميمها في المؤسسات ، حيث تحدد القيم الخاصة النطاق المناسب لإجراء الحوار الصحيح

[11] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014، ص 185.

[12] حماد ، طارق عبد العال ، **حوكمة الشركات و الأزمة المالية العالمية** ، تطبيقات الحوكمة في المصارف ، الدر الجامعية ، الاسكندرية ، 2009، ص 47.

حول حل المشكلات ، ثم أنها تمنع الفساد و تعاطي الرشوة في التعاملات سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للعمليات المصرفية ، و عموما تأكد هذه الركيزة على النقاط التالية :

1. الالتزام بالأخلاق الحميدة .
2. الالتزام بقواعد السلوك المهني الرشيد .
3. التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالشركة .
4. الشفافية عند تقييم المعلومات
5. القيام بالمسؤولية الاجتماعية و الحفاظ على بيئة نظيفة .

✓ **الرقابة و المساءلة** : يتحتم وجود نظام فاعل للتقارير المالية لكي تكتمل احكام الرقابة الفعالة على أداء المؤسسات ، على أن يتسم هذا النظام بالشفافية و الافصاح و بالقدر الذي يضمن توفير المعلومات المناسبة ، و توفر هذا المرتكز يضمن الدور الفعال للسلطات الرقابية و ادراكها لأهمية دورها الرقابي لأنها ركيزة من ركائز بناء حوكمة الشركات :

1. تفعيل ادارة أصحاب المصلحة في انجاح الشركة .
2. أطراف رقابية عامة مثل هيئة سوق المال، مصلحة الشركات، البورصة، البنك المركزي في حالة البنوك التجارية.
3. أطراف رقابية مباشرة : المساهمون ، مجلس الادارة ، لجنة المراجعة ، المراجعة الداخلية ، المراجعة الخارجية .

✓ **ادارة المخاطر** : برزت الحاجة الملحة إلى الاعتناء بإدارة المخاطر بسبب التطورات السريعة في الأسواق المالية و عولمة التدفقات المالية ، فضلا عن التقدم التكنولوجي السريع و التحرير من القيود التشريعية ، حيث حدد الباحثون الهدف من ادارة المخاطر في النقاط التالية : [13]

1. التعرف على الأحداث المرتقبة و المخاطر المحتملة .
2. المحافظة على الموجودات لحماية مصالح الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة.
3. احكام الرقابة و السيطرة على الأنشطة التي ترتبط موجوداتها بالمخاطر كالقروض ، و السندات ، و التسهيلات الائتمانية و غيرها من أدوات الاستثمار .

و يمكن أن يتم تفعيل هذه الركيزة من خلال :

وضع نظام ادارة المخاطر .

الافصاح و توصيل المخاطر الى المستخدمين و أصحاب المصلحة

[13] حماد ، طارق عبد العال ، **حوكمة الشركات** ، المفاهيم المبادئ ، التجارب ، الدر الجامعية ، مصر ، 2008، ص 50.

المبحث الثالث : العلاقة بين حوكمة الشركات و التدقيق المحاسبي.

ان الحوكمة لها علاقة بالتدقيق المحاسبي تسعى الى تحقيقها و ذلك بإبراز دور التدقيق المحاسبي و تأثيره بقواعد الحوكمة الجيدة .

المطلب الأول : خصائص و محددات حوكمة الشركات .

تتميز حوكمة خصائص ، وحدادات لكي تتمكن من الاستفادة من مزايا تطبيق الحوكمة .

الفرع الأول : خصائص حوكمة الشركات .

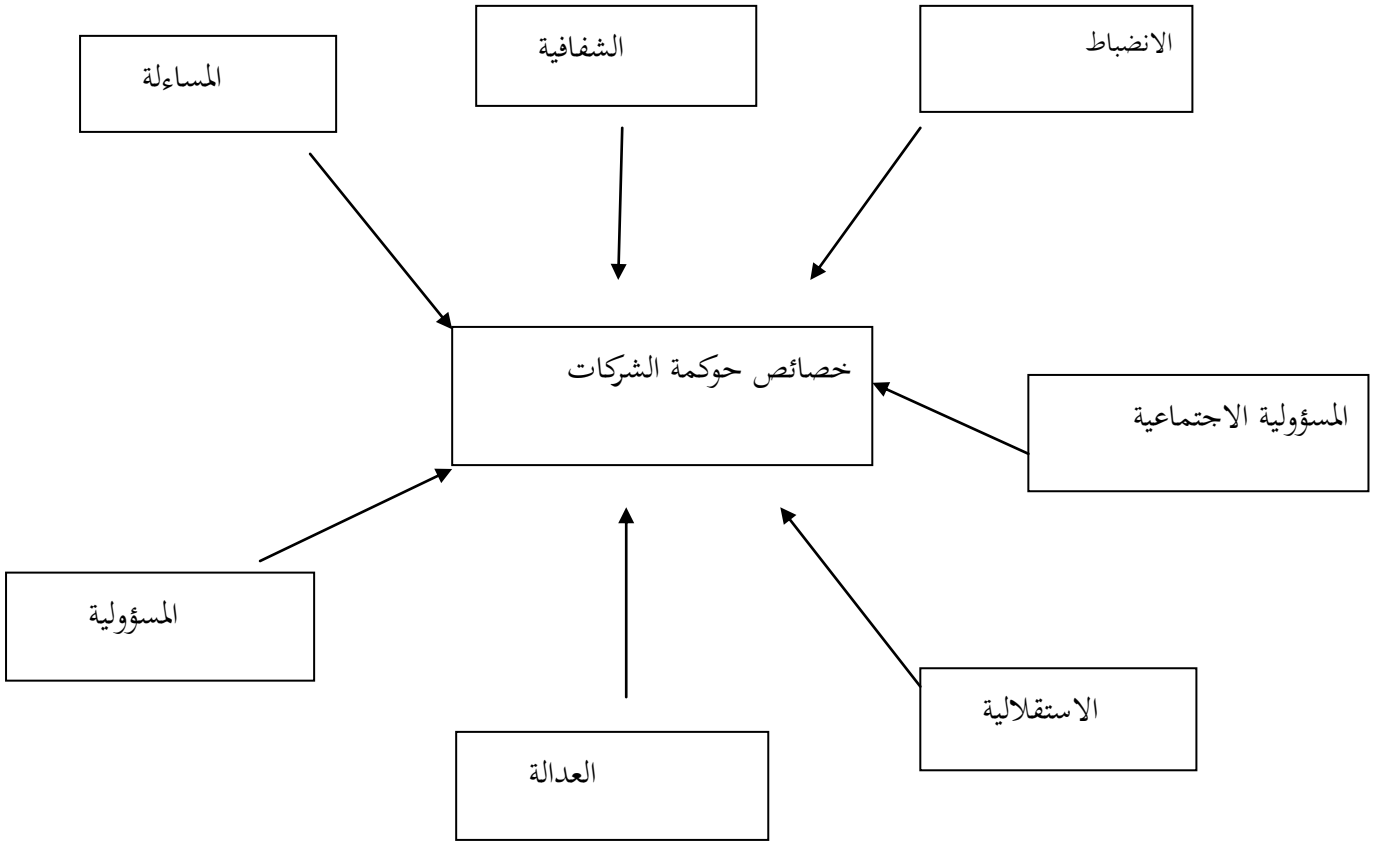
يتضمن مصطلح حوكمة الشركات الخصائص التالية :

- ✓ **الانضباط** : أي اتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح .
- ✓ **الشفافية** : و تتمثل في تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث ، و تضمن الثقة و النزاهة و الموضوعية في اجراءات ادارة الشركة و الافصاح السليم وفي الوقت المناسب ، الموضوعات المهمة كلها المتعلقة في الشركة كالمركز المالي و الأداء ، و حقوق الملكية و تؤمن هذه الدعامة توصيل المعلومات المحاسبية و افصاحا مالي و غير مالي ، وأن تكون المعلومات صحيحة وواضحة و كاملة الى كل لأطراف ذات المصلحة ، بما يتيح المجال لها لإعداد تحليل مفيد حول عمليات الشركات أو المؤسسة و الأساسيات الاقتصادية .
- ✓ **الاستقلالية** : وهي الآلية التي تقلل و تلغي تضارب المصالح ، مثل الهيمنة من رئيس قوي للشركة أو مساهم كبير على مجلس الادارة ، و هذه الآلية تبدأ من كيفية تشكيل المجالس ، و تعيين اللجان ، الى تعيين مدقق خارجي مستقل مؤهل يقوم بممارسة عمله بما تقتضيه العناية و الأصول المهنية في عملية المراجعة .

- ✓ **المساءلة** : أي امكان تقييم و تقدير أعمال مجلس الادارة و الادارة التنفيذية ، وهي قاعدة تقتضي بمحاسبة الذين يتخذون القرارات في الشركة أو المؤسسة ، أو الذين ينفذون الأعمال ، عن نتائج قراراتهم و أعمالهم اتجاه الشركة و المساهمين .
- ✓ **المسؤولية** : و يعني وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف أصحاب المصلحة في الشركة ، و كما يقصد بها توفير هيكل تنظيمي واضح يحدد نقاط السلطة و المسؤولية ، و محاسبة مجلس الادارة و متخذي القرارات عن مسؤوليتهم اتجاه الشركة و المساهمين ، كما يجب أن يتوفر نظام سلوك أخلاقي و مهني فعال.
- ✓ **العدالة:** هي الاحترام و الاعتراف بحقوق كل الأطراف ذات المصالح و على قدم المساواة و من هذه الأطراف مصالح أقلية المساهمين.
- ✓ **المسؤولية الاجتماعية** : أي النظر الى الشركة كمواطن جيد .[14]

[14] عبد الوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة ، **مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات** ،الدار الجامعية ، مصر ، 2007، ص ص 77 _78.

الشكل رقم (1) : خصائص حوكمة الشركات .



المصدر:عمر علي عبد الصمد ، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات ، مذكرة ماجستير تخصص مالية و محاسبة ، غير منشورة قسم علوم التسيير ، جامعة المدية 2008،2009،ص10.

الفرع الثاني : محددات حوكمة الشركات

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحكومة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر مستوى جودة مجموعتين من المحددات.[15]

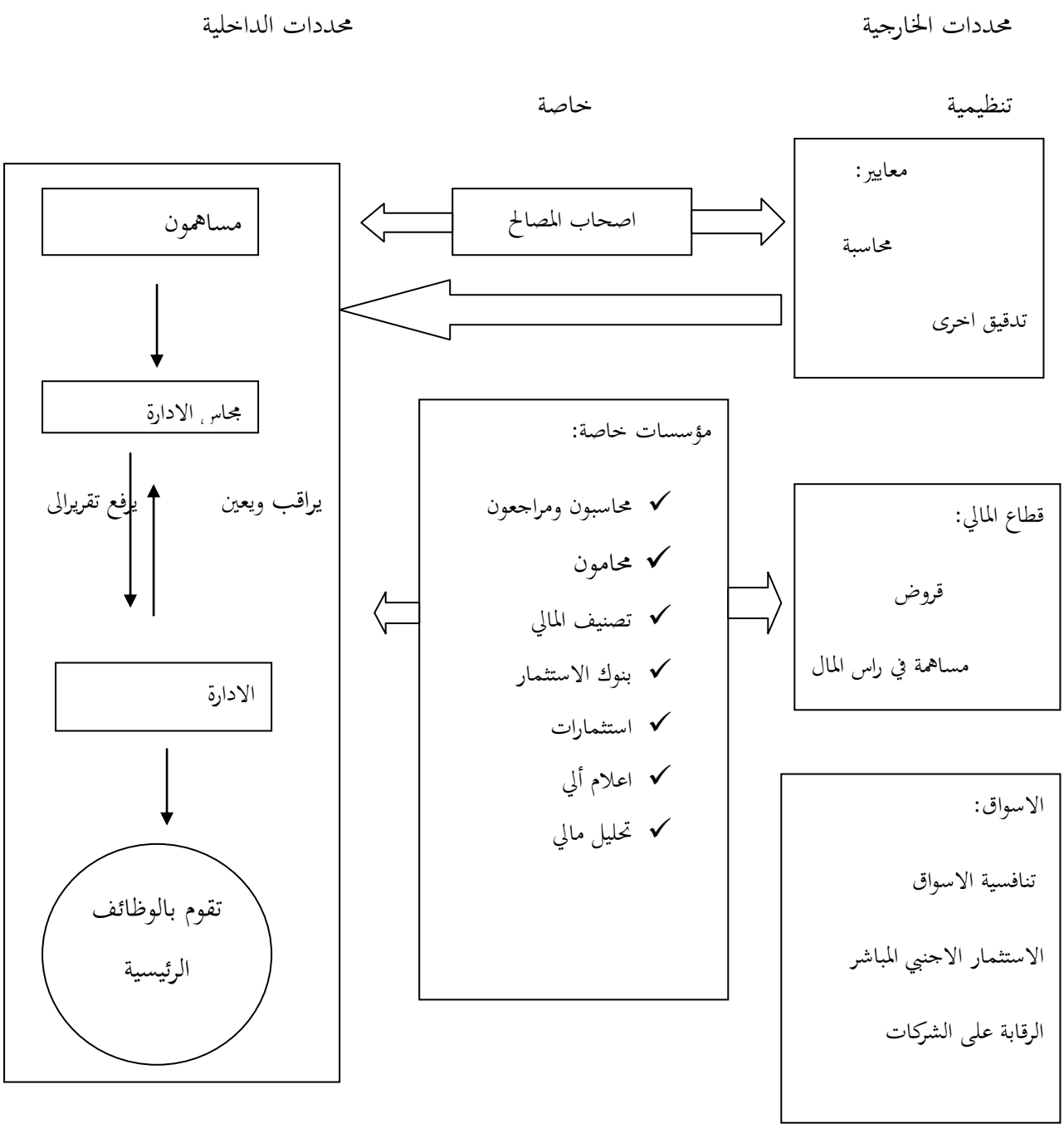
[15] سليمان ، محمد مصطفى ، **حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الاداري** ، (الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2006 ، ص 24 .

- **المحددات الداخلية** : و تشير الى القواعد و الأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات و توزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة و مجلس الادارة و المديرين التنفيذيين ، و التي يؤدي توافرها من ناحية تطبيقها من ناحية أخرى الى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة .
- **المحددات الخارجية** : و ترجع أهمية المحددات الخارجية الى أن وجودها يضمن حسن ادارة الشركة ، و تقليل التعارض بين العائد الاجتماعي و العائد الخاص .

وتشير المحددات الخارجية إلى مايلي :

- المناخ العام للاستثمار في الدولة ، و الذي يشتمل على القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل : قوانين سوق المال و الشركات ، و تنظيم المنافسة ، و منع الممارسات الاحتكارية و الافلاس .
- كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمشروعات .
- درجة تنافسية أسواق السلع و عناصر الانتاج .
- كفاءة الاجهزة الرقابية ، و بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة منها : الجمعيات المهنية كالمدققين و المحاسبين و المحامين ، اضافة الى الشركات العاملة في سوق الأوراق المالية .

الشكل رقم (2) : محددات حوكمة الشركات .



المصدر : طالب ، علاء فرحان و المشهداني ، إيمان يشيحان ، **الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف** ، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع ، عمان ، 2011 ، ص 47.

المطلب الثاني : دور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات .[16]

للتدقيق الخارجي مجموعة من المهام داخل الشركة ، كما أن له دور مهم و فعال في انجاح حوكمة الشركات لأنه يعمل على التقليل أو القضاء على التعارض بين المساهمين و الادارة ، كما أنه يسعى للقضاء على عدم تماثل المعلومات المحاسبية في القوائم المالية .كماأن المدقق الخارجي يضفي ثقة و مصداقية على المعلومات المحاسبية و ذلك من خلال المصادقة على القوائم المالية التي تعدها الشركة و هذا بعد مراجعتها و التأكد من صحة البيانات و المعلومات الموجودة فيها مع اعداد تقارير مفصلة ترفق بالقوائم المالية كما يحد من مشكلة الانحراف الخلقي في الشركات ، حيث يتمثل الواجب الرئيسي للمدقق الخارجي في فحص حسابات السنة المالية التي كلف بتدقيقها و اعداد تقريرا يبين رأيه المحايد و تقديمه للمالكين و غيرهم من الأطراف المعنية ، كما يقوم بطرحه أمام الجمعية العامة للمساهمين و الرد على أية تساؤولات يتم طرحها فيما يتعلق بتقريره ، و يتفرع عن هذه المهمة الرئيسية عدة مهام منها :

- ✓ فحص الأنظمة التالية و الادارية للشركة و أنظمة الرقابة المالية الداخلية ، واتأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة و المحافظة عليها .
- ✓ التأكد من أن حسابات و سجلات و مستندات الشركة تتم وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها عالميا. أو المعتمدة محليا عند الجهات المهنية المختصة ، و التي تمكن من اظهار المركز المالي للشركة و نتائج أعمالها .

[16] محمد قوجيل ، بن مالك محمد حسان ، **تأثير التوافق بين عملية الاصلاح المحاسبي و تطبيق مبادئ الحوكمة** ، على مفهوم جودة الافصاح في المؤسسة الجزائرية بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي العلمي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر ، جامعة قاصدي مرباح ، ، ورقلة ، 29_30 نوفمبر 2011 ، ص17.

- ✓ التحقق من ملكية الشركة لموجوداتها ، التأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة و صحتها ، ابداء رأيه النهائي في الميزانية و حساب الأرباح و الخسائر للشركة و ذلك بإحدى التوصيات المتمثلة في المصادقة بشكل مطلق أو المصادقة مع التحفظ مع بيان الأسباب و أثرها المالي على الركة .
- ✓ كما يقوم المدقق الخارجي بحضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين التي يعرض فيها على المساهمين الميزانية و الحسابات الختامية لمناقشتها و المصادقة عليها و الموافقة على مشروع توزيع الأرباح الذي اقترحه مجلس الادارة .

المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي و لجان المراجعة في حوكمة الشركات .[17]

تعتبر لجنة التدقيق من أهم ملامح الحوكمة ، لأنها المسؤولة الأساسية للجنة هي مساعدة مجلس الادارة في الوفاء بمسؤولياته الخاصة بالسياسات المحاسبية و تطويرها و نظم الرقابة الداخلية المطبقة و اعداد التقارير المالية و ان مسؤولية لجنة التدقيق لا تقتصر فقط على مجرد التنسيق بين وظيفة التدقيق الخارجي و لأنشطة الداخلية ، لجان التدقيق تجتمع دوريا و تقدم تقاريرها باعتبارها حلقة وصل بين التدقيق الداخلي و مجتمع الادارة و التدقيق الخارجي و لذلك فإن دور التدقيق الداخلي :

دور التدقيق الداخلي في اطار الحوكمة يرتكز على ثلاثة عناصر أساسية على أساسها يتحدد درجة تأثيرها في حوكمة المؤسسات و المتمثلة فيمايلي :

- ✓ أهلية المدقق الداخلي.
- ✓ استقلالية و موضوعية المدقق الداخلي .
- ✓ جودة أداء عمل المدقق الداخلي.

[17] محمد بوتين ، **المراجعة وتدقيق الحسابات** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ، ص 94.

كما أن هناك مجالات أساسية و التي على أساسها يكون دور المدقق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات كمايلي:

- ✓ مصادقة مجلس الادارة على ميثاق التدقيق الداخلي .
- ✓ تبلغ خطة مهام التدقيق .
- ✓ مناقشة المواضيع التي تنطوي على مخاطر كبيرة.
- ✓ تقييم المناخ الأخلاقي السائد في المؤسسة .
- ✓ متابعة فعالية اطار الرقابة في المؤسسة و التبليغ حولها .
- ✓ مساعدة مجلس الادارة في تقييم استقلالية المدققين الخارجيين .
- ✓ دعم مجلس الادارة فيما يتعلق بتقييم المخاطر على مستوى المؤسسة .
- ✓ تبليغ الموضوعات الهامة المتعلقة بالتدقيق .
- ✓ تقييم الالتزام بالسياسات المتعلقة بمجالات معينة و حساسة .

هو تقييمية فعالة مقامة ضمن المؤسسة لغرض خدمتها ومن بين وظائفها اختيار و تقييم و مراقبة ملائمة النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية و فعاليتها ،

خاتمة:

تؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي و تعميق دور سوق المال ، و زيادة قدرته على تعبئة المدخرات و رفع معدلات الاستثمار ، و الحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين ، ومن ناحية أخرى تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص و دعم قدراته التنافسية ، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل و توليد الأرباح و ذلك راجع للدور الذي يلعبه التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات و خلق فرص عمل.

كما حاولنا في هذا الفصل ابراز مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تطبيق الحوكمة و نستنتج وجود علاقة التدقيق المحاسبي و الأطراف الاخرى و المتمثلة في المدقق الداخلي أوالمدقق الخارجي ، فتوظيفهما يؤدي الى مساهمة كبيرة في حوكمة الشركات .

مقدمة:

عند جمع و شرح المعلومات الخاصة بموضوع دراستي و التطرق الى جميع حيثيات هذا الموضوع من معلومات و فرضيات، تأتي مرحلة اثبات أو نفي الفرضيات مع هذه المعلومات و مدى مطابقتها مع أرض الواقع هذا نتيجة التغيرات التي طرأت على النظام الاقتصادي و السياسي و الجغرافي، و لهذا سنقوم أولا بتقديم لمحة عن الجزائرية للمياه وحدة مستغانم ثم ننتقل الى دراسة مراحلها و عملياتها التي تقوم بها .

المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة العمومية وحدة مستغانم .

المطلب الأول:التعريف بالمؤسسة و أهدافها.

الفرع الأول:التعريف بالمؤسسة.

الجزائرية للمياه هي : مؤسسة ذات طابع عمومي ، صناعي و تجاري، انشأت بمرسوم تنفيذي رقم 101/01 بتاريخ 21 أبريل 2001 ، مهامها الرئيسية تتمثل في التسيير المنظور للخدمة العمومية في مجال الانتاج ، التسيير و التوزيع للمياه،و كذلك تحصيل فواتير استهلاك المياه الصالحة للشرب و تلك المستعملة للصناعة و التصنيع من قبل المشتركين (مواطنين ، مؤسسات ....) .

المقر الاجتماعي للمديرية العامة كائن بالمنطقة الصناعية لوادي السمار الجزائر العاصمة ، أما وحدة مستغانم كائنة بمخزن المياه بسيدي بن حوى ص/ب 528 _ مستغانم _

الفرع الثاني:أهداف المؤسسة.

- ✓ ضمان الخدمة العمومية و تطويرها .
- ✓ ايصال الماء في أحسن الظروف .
- ✓ توفير قدر ممكن من المياه الصالحة للشرب .
- ✓ تقوم بتنظيم التوزيع و التأطير المركز و تجديد الشبكة و وضع العدادات و سد النقائص و ذلك ما يفرض عليها مصاريف عالية لايمكن التحكم فيها الا بعد سنوات طويلة .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للجزائرية للمياه وحدة مستغانم .

المديرية العامة:

تعتبر المديرية العامة المسؤولة عن وسائل المديريات ، و المصالح الموجودة في المؤسسة كما تسهر على حسن تنظيم المؤسسة و ضمان سير نشاطها و مراقبة مختلف أنشطة المؤسسة.

الأمانة: تتمثل مهامها في:

- ✓ التنسيق بين مختلف الهياكل و المصالح داخل المؤسسة.
- ✓ تعتبر المكان الرئيسي لتجميع التقارير و التعليمات و الكتابة.
- ✓ تسجيل البرقيات الواردة و الصادرة.
- ✓ استقبال المكالمات الهاتفية و تسجيلها.
- ✓ استقبال البريد و الزوار و غيرها من الأعمال المختلفة.

المخبر:تكمن مهمته في تصفية المياه و معالجتها.

دائرة الموارد البشرية:و مهمتها تكمن في:

- ✓ دراسة ملفات توظيف العمال و ترقيتهم.
- ✓ تتولى الإجراءات التدريبية للعمال.
- ✓ إعداد المخطط العمل السنوي.
- ✓ متابعة غيا بات العمال.

حيث تتكون من:

- ✓ مصلحة تسيير العمال.
- ✓ مصلحة الموارد البشرية.
- ✓ مصلحة الأجور و الشؤون الاجتماعية.

دائرة المحاسبة و المالية:و مهمتها تتمثل في:

- ✓ إعداد نتيجة الدورة المحاسبية.
- ✓ متابعة الخزينة و الكشوفات المحاسبية.
- ✓ التخطيط المركزي للموارد المائية.

و تتكون من:

- ✓ مصلحة المحاسبة العامة .
- ✓ مصلحة الميزانية و المالية.
- ✓ مصلحة المحاسبة و التسيير.

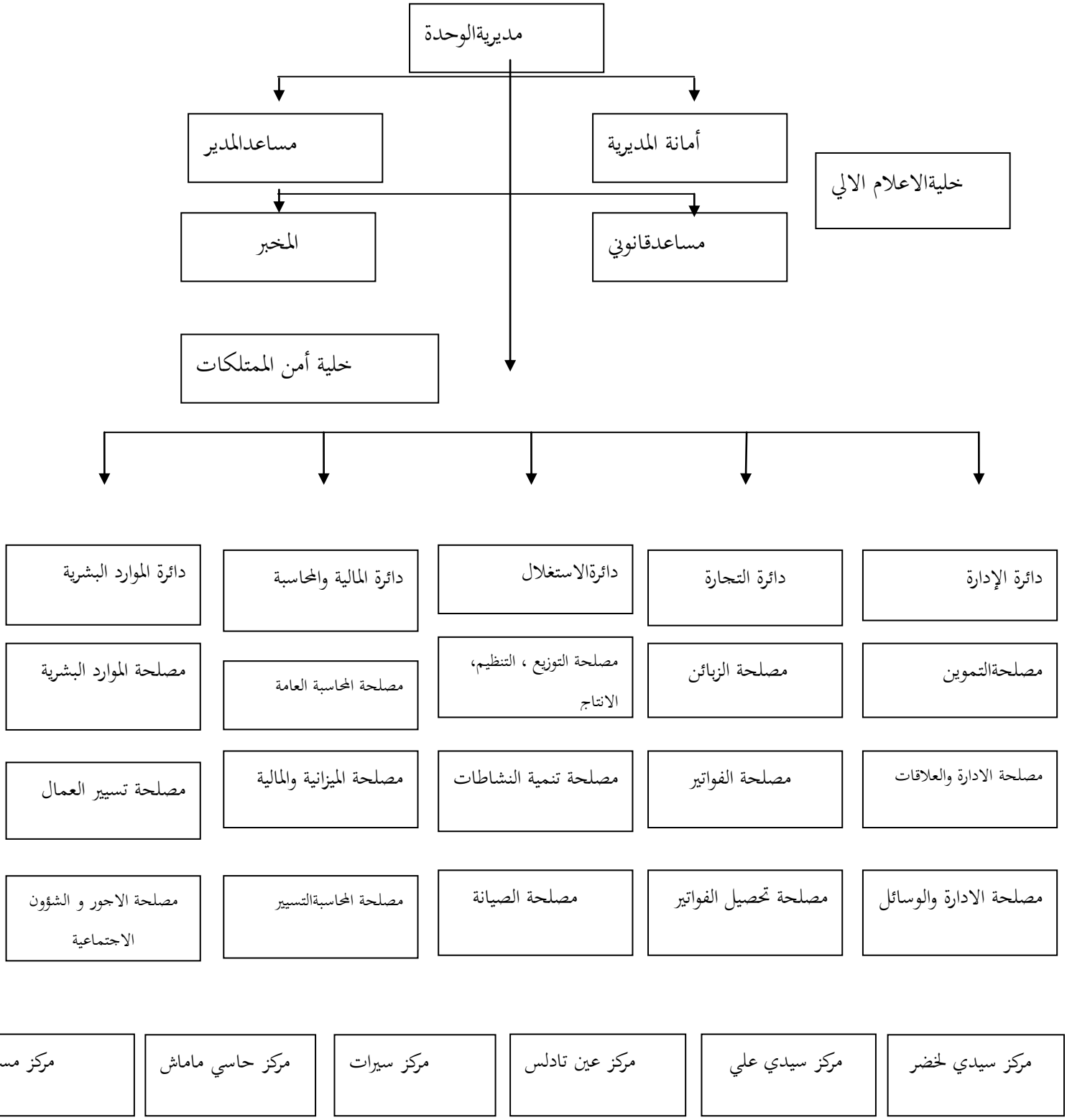
دائرة الإدارة و الوسائل:تقوم بتموين المؤسسة بالمستلزمات اللازمة لعملية الإنتاج كما تقوم بتسويق المنتجات و نجد فيها:

- ✓ مصلحة التموين: تقوم بتوفير المواد الأولية و تشرف على تسيير المخزون.
- ✓ مصلحة التسويق: مختصة في تسويق الوحدات المنتجة للمؤسسة، من خلال دفع الفواتير و استلام المبالغ من الزبائن.

دائرة التجارة: تعتبر من أهم وظائف المؤسسة و التي تقوم بمتابعة مراحل الإنتاج و مراقبة نوعية وجودته و هي تحتوي على ثلاث مصالح:

- ✓ مصلحة الصيانة: يرتكز دورها في صيانة جميع ممتلكات المؤسسة، بما فيها وسائل الإنتاج، معدات، أدوات كما تعمل على عصرنه الآلات و مراقبتها.
- ✓ مصلحة تنمية النشاطات: تحديد معايير الإنتاج كاستهلاك المواد الأولية و مراقبة عملية الإنتاج.
- ✓ مصلحة الإنتاج: نظرا لأهمية هذه المصلحة في الوحدة و التي تقوم بتحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع قابلة للتسويق.

الشكل رقم(3):هيكل تنظيمي للجزائرية للمياه وحدة مستغانم.



المطلب الثالث : ايجابيات و سلبيات المؤسسة .

تتمثل ايجابيات و سلبيات المؤسسة فيما يلي:

الفرع الأول : ايجابيات المؤسسة .

- ✓ السهر على اعادة الهياكل المخربة .
- ✓ تحسين نظام توزيع المياه الشروب و تنقيتها ، الماء الشروب الذي عرف تغيير جذريا حيث أن 80 بالمائة من المشتركين المؤسسة تصلهم المياه يوميا عكس ماكان عليه الحال عند نشأتها .
- ✓ توزيع المياه الشروب على 1035 بلدية بعد أن كان هذا العدد لايتجاوز418 بلدية عند نشأتها .
- ✓ توفير قدر ممكن من المياه الصالحة للشرب .

الفرع الثاني:سلبيات المؤسسة.

تتمثل سلبيات المؤسسة فيما يلي :

- ✓ صعوبة تحصيل الفواتير استهلاك المياه من قبل المشتركين .
- ✓ تسعيرة المياه مقننة لأن مستوى الاستهلاك لدى العائلات الجزائرية محددب25 متر مكعب .
- ✓ مواجهة ظاهرة تسرب المياه .
- ✓ التكاليف الباهظة لتصليح العطب جد مكلفة.

المبحث الثاني: دور التدقيق المحاسبي في حكومة الشركات.

المطلب الأول:دور التدقيق المحاسبي و مقومات أصحاب المصالح.

1. دور التدقيق المحاسبي في حكومة الشركات.

يمثل التدقيق المحاسبي الوجه المكمل للعمل المالي و المحاسبي، على أساس أنه المرآة العاكسة لمدى صدق و صحة و مصداقية البيانات ونتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية، و أمام التوسع الذي حدث في مجال التدقيق.

فما كانت تقتصر على أدوار اقتصادية و اجتماعية، أصبح التدقيق اليوم كأداة لحل مختلف التعارضات و خدمة مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة ، حيث هناك العديد من المقاربات النظرية التي تدرس دور التدقيق في تامين نوعية المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات ، حيث إن مستعملي هذه المعلومة خاصة الخارجيين منهم لا يمكنهم تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات صادقة ويمكن الاعتماد عليها أم لا، نتيجة أن هؤلاء المستعملين ليست لهم الخبرة الكافية للحكم على مصداقية هذه المعلومة، بالإضافة إلى صعوبة الوصول ، فهذا الخطر المرتبط بالمعلومة المالية سيغير بعدد كبير من الأطراف المستعملة لها ، هذا ما يتطلب وجود ضمان يخص نوعية المعلومة المالية ويتحقق عن طريق التدقيق مما يعزز الإفصاح والشفافية داخل المؤسسات وبالتالي يعزز مبادئ الحوكمة .

2. مقومات أصحاب المصالح:

هنا جملة من الأسئلة على بعض العمال و الاداريين هي كما يلي :

هل يتم العمل على تطوير أليات مشاركة جميع العاملين في تحسين الأداء ؟

هل توجد ألية عمل فعالة بين العمال و مجلس الادارة لتوفير استمرارية المؤسسة ؟

في اجابات العمال أن اغلبيتهم يعتقدون أن المؤسسة تطبق مبدأ و جودة أساس محكم لقواعد الحوكمة ، فكل ما تعتمد يتوافق مع المتطلبات القانونية و الرقابة داخل المؤسسة مع القوانين و الاجراءات التي تسمح لأعضاء الجمعية العامة لممارسة صلاحيتهم ، فمن العينة أن هذه العناصر تنعكس ايجابا على مستوى الافصاح و الشفافية في التقارير المالية التي تنشرها المؤسسة ، و من خلال وجود هيئات رقابية تشرف على سلامة و صحة القوائم ، و هذا ما يؤثر اجابا على التدقيق المحاسبي و على جودة التقارير المالية .

و فيما يخص أن المؤسسة و علاقتها مع العمال فهي تحترم ذلك في اطار التشريعات و القوانين المعمول بها في اطار الافصاح المحاسبي و المعلوماتي و تفتح قنوات الاتصال لمختلف العمال للاتصال بحرية مع الادارة .

المطلب الثاني :الجهود المبذولة في الجزائر لتفعيل الحوكمة ومقومات الإفصاح والشفافية .

- ✓ **الجهود المبذولة في الجزائر لتفعيل الحوكمة من خلال التدقيق المحاسبي:**

بدأ الاهتمام بالحوكمة في الجزائر عام 2001 ، بمبادرة من وزارة الاقتصاد والتجارة آنذاك، حيث وجدت الوزارة أن برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي بدأته الجزائر منذ أوائل التسعينات لا يكتمل إلا بوضع إطار تنظيمي ورقابي يحكم عمل القطاع الخاص في ظل السوق الحر و بالفعل تم دراسة وتقييم مدى التزام الجزائر بقواعد و معايير دولية لحوكمة الشركات .

ونشير إلى أنه عندما بدأ الحديث عن الحوكمة في الجزائر لم يكن على مستوى الشركات وإنما في المجتمع المدني و كان الحديث عن كيف يمكن للدولة أن تدير النشاط الاقتصادي إدارة رشيدة في ضوء المتغيرات والأحداث إضافة إلى ضرورة استكمال الايطار القانوني الذي يضمن التطبيق السليم لحوكمة ومنها قانون مزاولة مهنة التدقيق والحاسبة وقانون الشركات .

ولهذا فان تدعيم الممارسات السليمة لمهن التدقيق المحاسبي من الأمور الهمة لتطوير الممارسات مجالس الإدارة بالشركات.

✓ **مقومات الإفصاح والشفافية:**

1. يتم الإفصاح على جميع بنود المركز المالي بالقدر الكافي و بدون استثناء .
2. هل يؤدي الافصاح الى اجتناب رؤوس الأموال و الحفاظ على حقوق العمال .
3. يتم الافصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة .
4. يتم الافصاح عن الرقابة الداخلية و إظهار فعلياتها و قوتها :

✓ تقوم الافصاح عن حساباتها ، نتائجها ، أهدافها ،و أدائها .

✓ تفصح المؤسسة عن عوامل المخاطرة المتصلة بعمليات المؤسسة .

✓ تقوم المؤسسة بالإفصاح عن القوائم المالية ثم تدقيقها من جانب مدققين مستقلين و مؤهلين و اكتفاء بنود الميزانية المحاسبية حسب المعايير المعمول بها و هذا ما يساعد في حماية حقوق العمال و يساعد أيضا على تشجيع المستثمرين مع التعامل مع المؤسسة .

و تبقى مكفآت مجلس الإدارة و المدير بحاجة لمزيد من آليات الافصاح .

المطلب الثالث : إطلاق المدونة الجزائرية لحوكمة الشركات والعراقيل التي تحد من تطبيق الحوكمة داخل المؤسسة .

1. إطلاق المدونة الجزائرية لحكومة الشركات .

قامت جمعيات اتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة اكتشاف طرق التي تهئ تشجيع الحكومة الجيدة في مجتمع الأعمال بغية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر والقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص عام 2007 ، بإنشاء مجموعة عمل لحكومة المؤسسات GCGF،ومؤسسات

التمويل الدولية لوضع دليل حكومة المؤسسات الجزائرية كما أنه عقد مؤتمر وطني في 2009/03/11 أعلنت كلا من جمعية كير واللجنة الوطنية لحكومة الشركات في الجزائر عن إصدار دليل حكومة المؤسسات الجزائرية ، وقد تم إعداد هذا الدليل بمساعدة كلا من الهيئتين الدولتين GCGF و IFC.

✓ **العناصر التي تحد من تطبيق الحكومة داخل المؤسسة:**

الإجابات الخاصة بسؤال عن بعض محددات التي تعيق تطبيق الحوكمة :

- ✓ عدم وضوح القوانين و اللوائح لدى المؤسسة .
- ✓ غياب دور المؤسسات في متابعة ضمان الالتزام أعضائها مهنيا و أخلاقيا.
- ✓ عدم كفاءة أجهزة الرقابة و التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و ضعف دوره في الرقابة على المؤسسة .
- ✓ ضعف الهياكل الادارية الواضحة و تحديد المسؤوليات و الصلاحيات داخل المؤسسة

خاتمة:

من خلال تربصنا في الجزائرية للمياه وحدة مستغانم قد تحصلنا على معلومات جيدة تخص وحدة مستغانم التي تعمل بها ، حيث تمكنا من معرفة كل التفاصيل حول عمل الجزائرية التي تقوم به ، من خلال تقديمهم لنا بعض الملاحق و كيفية العمل بتلك الملاحق، و ذلك مما لديها من عمال ذوي مهارة في العمل الجيد حتى أنهم قدموا لنا كل مانحتاجه من معلومات .

خاتمة عامة:

ما شهده العالم من أزمات مالية و انهيارات في أسواق المال و المؤسسات و الشركات في العالم ، و ما تعيشه من ازدحام مصرفي ، و ما يعكسه ذلك على البيئة الاقتصادية السلب أو بالإيجاب ، تواجه العديد من التحديات في جميع مناحي حياتنا الاجتماعية و الاقتصادية و السياسية و هذا التقويم في وقتنا الحالي و التخطيط لمواكبة المستجدات بما يتوافق مع هذا العصر .

و في هذا الايطار و من دراستنا لموضوع دور التدقيق المحاسبي في لحوكمة الشركات و التركيز على آلية من آليات تطبيق الحوكمة الشركات ، يؤثر و يتأثر بها التدقيق المحاسبي ، كما تساهم بشكل كبير في تحقيق مبادئ الحوكمة.

فمن خلال الفصل الأول الذي يخص التدقيق المحاسبي الذي كان نتاجا لتطوير الواقع الاقتصادي عقب الانهيارات و التغيرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام بين الملاك و الإدارة.

الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل يدلي برأي فني محايد موضوعي ينتقل مضمونه من اكتشاف الغش و الأخطاء إلى إبداء رأي حول مدى احترام القواعد و و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة للوضعية المالية أو نتائج المؤسسة .

أما الفصل الثاني فكان يدور حول حكومة الشركات و علاقتها بالتدقيق المحاسبي و ذلك من خلال إبراز ركائز و محددات الحوكمة و أهميتها و الهدف من ظهورها ، فقد تبين لنا أن الحوكمة ظهرت نتيجة لأهدافها الاقتصادية و الاجتماعية .

كما تطرقنا لنفس الفصل إلى تحديد العلاقة بين حوكمة الشركات و التدقيق المحاسبي نظرا للدور الفعال الذي يلعبه هذا الأخير في تجسيد و تدعيم مقومات داخل الشركة .

أما الفصل الثالث فقد خصصناه لدراسة ميدانية قمنا بها على مستوى إحدى المؤسسات العمومية و التي تنشط من أجل الحفاظ على استمراريتها ، و حاولنا الإجابة من خلال الدراسة على الفرضيات التي أوصلتنا إلى جملة من النتائج و التوصيات .

نتائج الدراسة :

من خلال دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من حوكمة الشركات و التدقيق المحاسبي توصلنا إلى النقاط التالية:

- تعتبر حوكمة الشركات أداة تضمن استغلال المؤسسة لمواردها بكفاءة عالية و تحقيق أهدافها ، كما تزايد الاهتمام بتطبيق الحوكمة لما حققته من أهمية و مزايا تحد الكثير من المشاكل التي تواجهها هذه المؤسسات و بصفة خاصة المشاكل المالية .
- الدور الكبير الذي لعبه إصدار و تطوير معايير التدقيق و الذي انعكس على أدائها من خلال تحقيق الإفصاح و الشفافية علاوة على التقويم الفعال و المستمر لأداء الوحدة الاقتصادية.
- يعتبر الدقيق من الوظائف الهامة و ذلك لما يقدمه من مساعدة للإدارة العليا و العمال فهو الفعال بشكل جيد مع باقي أطراف للحوكمة و بالتالي تساهم في تطبيق الحوكمة.

على الرغم من وجود أساس محكم وفعال لقواعد و خصائص الحوكمة مطبق لدى المؤسسة ، لذلك لابد من المزيد من التطوير و المتابعة لكافة المستجدات المتعلقة بتطبيق الحوكمة و رسم أهميتها بشكل أعمق .

التوصيات:

1. العمل على بذل المزيد من الجهد و المتابعة بتطبيق حوكمة الشركات بهدف تنمية الوعي في المؤسسة
2. العمل على تحديث الأطراف القانونية و التنظيمية التي توفر الحماية اللازمة للعمال ، الأمر الذي يؤدي إلى تنمية الاستثمار و تعظيم دور المؤسسات في هذا المجال .
3. ضرورة العمل على إيجاد أسس و قواعد عادلة و تطبيقها بشكل متساوي على كافة العمال .
4. العمل على منح صلاحيات و دور أوسع للعمال في ممارسة الدور الرقابي على الإدارة مما يساهم في دعم و تشجيع الإفصاح.
5. العمل على زيادة الإفصاح و الشفافية في التقارير المالية و إتاحتها لجميع العاملين .
6. تعميق الوعي بدور لجنة المراجعة الداخلية في المؤسسات خاصة في مجال التدقيق المحاسبي .

7. لابد من اعتماد الهيئات المشرفة على وضع معايير المحاسبية في الجزائر بتطوير معايير محاسبية لتعزيز الشفافية في التقارير المالية بشكل يتناسب مع التطورات الحاصلة في المعايير المحاسبية مع تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

قائمة المراجع:

1. أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2005.
2. أحمد علي خضر ، حوكمة الشركات ، دار الفكر الجامعي ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى، 2012.
3. إبراهيم العيسوي ، التنمية في عالم متغير ، و دراسة مفهوم التنمية و مؤشراتها ، دار الشروق ، القاهرة،2003.
4. حلمي محمود، نظرية المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1992.
5. حماد ، طارق عبد العال ، حوكمة الشركات (المفاهيم ، المبادئ ، التجارب) ، تطبيقات الحوكمة في المصارف ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 2005.
6. حماد ، طارق عبد العال ، حوكمة الشركات و الأزمة المالية العالمية ، تطبيقات الحوكمة في المصارف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2009.
7. حماد، طارق عبد العال ، حوكمة الشركات ، (المفاهيم ، المبادئ ، التجارب) ، الدار الجامعية ، مصر،2008.
8. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و التطبيق)، دار وائل للطباعة و النشر، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
9. خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر و التوزيع ، الأردن ، 1998.

10. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى ، 2014.

11. سليمان ، محمد مصطفى ، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2006.

12. طارق عبد العال ، حوكمة الشركات ، شركات قطاع عام و خاص (المبادئ ، التجارب ، المفاهيم ، المتطلبات) ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007.

13. طالب ، علاء فرحان و المشهداني ، إيمان شيحاني ، الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف ، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع ، عمان ، 2011.

14. عبد الوهاب نصر علي شحاتة ، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006.

15. عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات ، مذكرة ماجستير تخصص مالية و محاسبة ، غير منشورة قسم علوم التسيير ، جامعة المدية 2009،2008.

16. عبد الوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة ، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات ، الدار الجامعية ، مصر ، 2007.

17. غسان، فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006.

18. مسعود صديقي ، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الباحث العدد الأول كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2000.

19. محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و الممارسة، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.

20. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات، دار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

21. محمد التهامي ظواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر ، الطبعة الثانية، 2003.

22. محمد إبراهيم موسى ، حوكمة الشركات سوق الأوراق المالية ، دار الجامعية الجديدة ، الإسكندرية ، 2010 .

23. محمد قوجيل ، بن مالك محمد حسان ، تأثير التوافق بين عملية الإصلاح المحاسبي و تطبيق مبادئ الحوكمة ، على المفهوم جودة الإفصاح في المؤسسة الجزائرية بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، جامعة قاصدي مرباح ، 28_29 نوفمبر 2011.

24. محمد بوتين ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005.

25. هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية ، دار النشر ،الأردن ، الطبعة الثالثة ، 1998.

26. يوسف العوض العادلي ، محمد العظمة ، صادق محمد البسام ، مقدمة في المحاسبة المالية، الدار الجامعية ، للنشر و التوزيع ، الإسكندرية ،1999.