الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس
كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

عنوان المذكرة :

دور المراجعة في تطبيق حوكمةالشركات

دراسة حالة شركة د م م بلهاشمي للاشغال العمومية الكبرى

مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

إعداد الطالبة :
بلهاشمي عبد الحميد

تحت إشراف الأستاذ :
عتو شارف

أعضاء لجنة المناقشة :

اسم و لقب الخبير	الصفة	الرتبة	الجامعة الأصلية

2019 - 2018

إهداء

إلى منارة العلم والإمام المصطفى، إلى الأمي الذي علم المتعلمين،

إلى سيد الخلق إلى سيدنا محمد (صلى الله عليه وسلم)

إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها

إلى من منحتني الطمأنينة والسكينة،إلى من ر افقت خطو اتي بالدعاء

"أمي الحبيبة"

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب، إلى من كلت أنامله ليقدم لنا

لحظة سعادة، إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

"أبي العزيز"

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي

إخوتي

إلى جميع أهلي و أقاربي .

إلى جميع الزملاء و الأصدقاء.

شكر و تقدير

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل، فالحمد لله أوله وآخره.

ولا يسعني و أنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل، إلا أن أتقدم بشكري

وتقديري وعرفاني إلى الأستاذ المشرف " عتو شارف " الذي لم يبخل علي

بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته السديدة، وكذا حرصه الدائم لإتمام هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر لأعضاء اللجنة الذين قبلوا تقييم هذا العمل.

كما أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير إلى كل أساتذتي في كلية

العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة مستغانم،

دون أن أنسى جميع الأساتذة في كل مراحل الدراسة.

و لا يفوتني أن أرفع أسمى عبارات الشكر والتقدير والامتنان إلى كل طاقم العمل

مؤسسة بلهاشمي على كل المساعدات والتوجيهات التي قدموها لي

من أجل إنجاز و إتمام على العمل،

وأخيرا أسدي عبارات العرفان إلى كل زملائي بالدراسة في الماستر.

محتويات الفهرس

كلمة شكر.....I

إهداء.....II

قائمة الجداول و الأشكال.....III

مقدمة.....أ

الفصل الأول: التأصيل العلمي للمراجعة.....02

تمهيد.....02

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة.....03

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة.....03

المطلب الثاني: التعاريف المختلفة للمراجعة.....05

المطلب الثالث: أهمية المراجعة و أهدافها.....06

المبحث الثاني: تنفيذ عملية المراجعة 11

المطلب الأول: التخطيط و الإشراف في عملية المراجعة.....11

المطلب الثاني: الأدلة و القرائن في عملية المراجعة.....21

المطلب الثالث: التقرير عن عملية المراجعة.....24

المبحث الثالث: علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.....28

المطلب الأول: علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية.....28

المطلب الثاني: دور لجنة المراجعة في دعم المراجعة الخارجية.....32

المطلب الثالث: دور لجنة المراجعة في تقييم جودة المراجعة.....36

المطلب الرابع: دور لجنة المراجعة في الحد من المحاسبة الإبداعية في المؤسسة.....39

خلاصة.....42

الفصل الثاني: حوكمة الشركات– مفاهيم أساسية–.....44

تمهيد.....44

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات 45

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات.....45

المطلب الثاني: جذور حوكمة الشركات.....47

المطلب الثالث: خصائص حوكمة الشركات.....48

المبحث الثاني: الإطار الفكري لحوكمة الشركات.....52

المطلب الأول: أهمية حوكمة الشركات.....52

المطلب الثاني: أهداف حوكمة الشركات.....54

المطلب الثالث: مبادئ حوكمة الشركات.....55

المبحث الثالث: الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات.....60

المطلب الأول: محددات الحوكمة 60

المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات.....62

المطلب الثالث: تطبيقات حوكمة الشركات..... 65
خلاصة..... 69
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية 70
المبحث الأول : تعريف الشركة 70
المطلب الأول : تقديم شركة د م م بلهاشمي للاشغال العمومية الكبرى.....70
المطلب الثاني: البطاقة التقنية.....70
المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي..... 71
المبحث الثاني : قياس عناصر القوائم المالية لمؤسسة.....71
المطلب الأوّل: قياس عناصر الميزانية.....71
المطلب الثاني: قياس عناصر حسابات النتائج.....77
المطلب الثالث: قياس عناصر قائمة تدفقات الخزينة و قائمة تغير الأموال الخاصة.....78
المبحث الثالث : الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة 81
المطلب الأول: عرض قائمة الميزانية.....81
المطلب الثاني: عرض قائمة حسابات النتائج و قائمة تدفقات الخزينة.....84
المطلب الثالث: عرض قائمة تغير الأموال الخاصة و الملاحق.....86.
خلاصة.....90
خاتمة..... 91
قائمة المراجع.
الملاحق.

تمهيد:

عرفت المراجعة تغيرات جذرية منذ ظهور أول ممارسة لها إلى غاية اليوم،ولقد أسهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة،و كانت محل اهتمام العديد من المهنيين والمؤسسات والهيئات الحكومية والباحثين والمفكرين،كان لهم الفضل الكبير في إعطاء المراجعة نقلة نوعية وشكلية كبيرة في جميع جوانبها.أصبح للمراجعة أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي،وهذا لما ظهر من حاجات متزايدة من داخل المؤسسة ومن خارجها،فكانت هناك حاجة ملحة من داخل المؤسسة إلى تبني جو رقابي يحكم تسيير نشاطها بفعالية وكفاءة،تضمن به تحقيق أهدافها ومحاولة التقليل أقصى ما يمكن من الانحرافات التي من الممكن أن تظهر عند ممارسات الأنشطة.

كما كانت هناك حاجة لكل من له علاقة بالمؤسسة بما يضمن التعامل معها بشفافية بالغة من حيث ،معطيات المؤسسة والأرقام الظاهرة على قوائمها المالية.

إن اعتماد أي مؤسسة للمراجعة له أثار إيجابية على طريقة التعامل مع قوائمها المالية التي يبنون عليها قراراتهم حيث المراجعة الضامن لشرعيتها وصحة وسلامة ما يظهر على القوائم المالية النهائية.

لقد جاءت الكثير من الاجتهادات والاهتمامات بمهنة المراجعة من أجل تطويرها وحاولت تذليل جميع الصعوبات التي كانت تواجه المهنيين أثناء أدائهم لعمليات المراجعة ،كما أنهم قد وضعوا لهذه المهنة من المعايير التي تعمل على زيادة تحكيم وترشيد هذه المهنة،فهناك من المعايير التي تشترط وجود جملة من الشروط في الشخص المزاول لهذه المهنة،ومنها ما جاء ليحكم الكيفية والطريقة التي تتم به مزاولتها،وكذا أهم المواصفات والطريقة التي يتم بها إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة ،وللوقوف على كل هذه الجوانب ارتأينا أن نتناول في هذا الفصل أهم الجوانب العلمية للمراجعة بصفة عامة،حيث يتم التطرق في المبحث الأول إلى المراجعة بأبعادها التاريخية وأهم التعاريف الواردة فيها ،و ما هي الأهداف والأهمية المرجوة من عملية المراجعة.أما في المبحث الثاني يتم تناول كيفية تنفيذ عملية المراجعة أما في المبحث الثالث فسوف نتناول علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

المبحث الأول:عموميات حول المراجعة.

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية ،من حيث تنظيمها وعملها بحيث ظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا، وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبتها ،بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي، وكذا وجهة رأس المال المساهم به في المؤسسة ،ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث أخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة. يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء و التلاعبات التي قد تحدث، وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة.

وفي هذا المبحث الأول نتطرق إلى:

1-التطور التاريخي للمراجعة.

2-التعاريف المختلفة للمراجعة.

3-أهمية المراجعة وأهدافها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة.

في هذا المطلب نقوم بتقديم لمحة تاريخية للمراجعة وتطورها عبر العصور،ففي البداية لم تكن الحاجة للمراجعة أو حتى أشخاص يقومون بهذه العملية،فكان كل فرد قادر على أن يتفقد أعماله بنفسه نظرا لقلة الصفقات وصغر العمليات التجارية.

إلا أن تكون الدول والمملكات من جهة وتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية من جهة أخرى أدى إلى تطور المحاسبة وازدياد حجم عملياتها،فانعكس هذا مباشرة على المراجعة التي تطورت هي الأخرى وانتشرت.

أولا: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية.

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بالجرد المخزون السلعي،حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة.

والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر[1].

[1]- إشتوي.إدريس عبد السلام، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الرابعة، 1996، ص14

كما تميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الاستماع،أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه،واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه،فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيهم.

ففي هذه الفترة تم استعمال مصطلح" audire "ذات الأصل اللاتيني للدلالة عن المراجعة ومن تم اشتقاق كلمة audit والتي استعمالها ما يزال إلى يومنا هذا.

ثانيا: الفترة ما بين 1500و1850

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

كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع[1].

ثالثا: الفترة ما بين 1850و1905.

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1962 الذي أقر بضرورة استعمال مراجعي الحسابات لمراجعة شركات المساهمة.

فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للمراجعة حتى تبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمها بقوانين.

أما بالنسبة لأهداف المراجعة في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في النقاط التالية[2]:

-اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية.

-اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

[1]- القاضي حسين،دحدوح حسين،أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ،مؤسسة الوراق ،عمان ،1999 ،ص 01.
[2]- إشتوي إدريس عبد السلام ،مرجع سبق ذكره ،ص 02.

رابعا: الفترة ما بين 1905 إلى يومنا.

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة،وكذلك الاعتماد على المراجعة الاختيارية أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة.

كما أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

كما نلاحظ انتشار استعمال المراجعة في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات.

المطلب الثاني: التعاريف المختلفة للمراجعة.

سنحاول في هذا المطلب تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة والتي هي:

التعريف الأول:معنى كلمة المراجعة لغويا هو التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته .لكن هناك فرع من فروع دراسات المحاسبة والمالية يسمى عادة باسم المراجعة،في هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنى خاص هو الدلالة على المهنة المسماة بهذا الاسم.وهي مراجعة الحسابات والفن الذي تستخدمه في أداء مهمتها[1].

التعريف الثاني:المراجعة هي وظيفة مستقلة داخل مؤسسة ما من أجل التقييم الدوري لمختلف نشاطاتها لحساب الإدارة العامة[2].

التعريف الثالث:المراجعة هي اختبار أو فحص يقوم به شخص مهني كفء ومستقل من أجل إبداء رأي مبرر حول الانضباط والمصداقية في إعداد البيانات التي تتضمنها القوائم المالية الختامية[3].

التعريف الرابع:المراجعة هي: فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات[4].

التعريف الخامس:تعرف لجان جمعية المحاسبة الأمريكية بأن المراجعة:

"عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية"

[1]- أحمد خيرت القطار، مبادئ مراقبة الحسابات المالية، دار النشر، عمان، 1996، ص9.
[2]-Allel hamini, le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, édition opu, 1991, P35.
[3]-Guide d'audit et de commissariat aux comtes, société national de comptabilité, 1989, P102.
[3] - محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر ، 2003، ص 11 .
[4]- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة ـ الأسس العلمية و العملية ، الدار الجامعية 2004، ص ص 13-14.

ومن التعاريف السابقة نخلص إلى عدة نقاط ذات أهمية وهي:

1-المراجعة عملية منتظمة وذلك يعني أن اختبارات مراقب الحسابات تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع لعملية المراجعة.

2- ضرورة الحصول على القرائن وتقييمها بطريقة موضوعية،ويمثل ذلك لب عملية المراجعة نظرا لتعدد هذه القرائن وتنوع المعايير المستخدمة لتقييمها.

3-مدى مسايرة العناصر محل الدراسة للمعايير الموضوعة ومن هذا يتضح أن المراجعة تشتمل على إبداء الرأي أو إصدار الحكم، ومن ثم من الضروري وضع مجموعة من المعايير التي تستخدم كأساس للتقييم وإصدار الحكم الشخصي.

4-إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية ومن ثم فان المراجعة تمثل وسيلة من وسائل الاتصال ويعتمد مراقب الحسابات في عرض نتيجة الفحص والدراسة وإيصالها إلى من يهمه الأمر على تقرير يضمنه رأيه الفني المحايد.

تبين لنا النقاط الأربعة السابقة الذكر أن عملية المراجعة تتضمن عنصرين الأول يمثل عملية الفحص والتي تمثل الأساس لإبداء الرأي والعنصر الثاني يمثل عملية إعداد التقرير لإبلاغ هذا الرأي لمن يهمهم الأمر ومن ثم فعملية المراجعة تمثل "الفحص"و "الإيصال".

المطلب الثالث: أهمية المراجعة وأهدافها.

أولا: أهمية المراجعة.

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة وفي مجالات الحياة بصفة عامة،فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية وكذلك من ناحية النشاط فظهرت لمؤسسات ذات الامتداد الإقليمي والوطني وتبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فكان لا بد من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين وماليين واستلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين،وهو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسة هنا بدأت تتجلى أهمية المراجعة داخل المؤسسات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج المؤسسة ومراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد من داخل المؤسسة،فأصبح المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

فأصبحت بذلك المراجعة كيان ملموس ووجود ظاهر للعيان وأصبح لها خطورتها وأهميتها في الميدان الاقتصادي ويرجع السبب في أن المحاسبة ليست غاية بحد ذاتها بل هي وسيلة لتحديد الغاية،هدفها خدمة الأشخاص الذين يستخدمون البيانات المحاسبية ويعتمدون عليها في اتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية،ومن هؤلاء الأشخاص

والمؤسسات التي يهمها عمل المراجع نجد المديرين الذين يعتمدون اعتمادا جليا وكليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها.

أما الفئة الثانية المستفيدة من عملية مراجعة المستثمرين الذين يعتمدون على القوائم المالية(الحسابات الختامية)وما فيها من بيانات والتي تقدمها المشروعات المختلفة قبل اتخاذ أي قرار بتوجيه مدخراتهم.

وينبغي أن نذكر الهيئات الحكومية المختلفة وأجهزة الدولة المحددة التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات الحسابية في أغراض كثيرة نذكر منها التخطيط الاستراتيجي التنفيذ والإشراف والمراقبة على المؤسسات التي لها مساس بالمرافق العامة وفرض الضرائب المختلفة وتحديد الأسعار بعض السلع والخدمات الضرورية وتقرير المنح...الخ.

ثانيا: أهداف المراجعة.

الأهداف هي الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين،ويتمثل الهدف الأساسي للمراجع الحيادي في التعبير عن رأيه في القوائم المالية،ذلك الرأي الذي يمثل محصلة لإجراءات طويلة استنباطية واستقرائية وأحكام منطقية (وهذا ما سنتطرق إليه فيما بعد من خلال مراحل المراجعة وكيفية المراجعة)ولغرض تكوين رأي المراجع فإنه يجب تحقيق أهداف المراجعة الستة التالية عند مراجعة أرصدة حسابات القوائم المالية والتحقق منها وهذه الأهداف ستستخدم كأهداف وسيطة،كما أنها ترشد في التطبيق العملي لمعايير المراجعة،أي أنها تتطلب التحقق من العناصر التالية:

-عرض القوائم المالية بصدق وعدالة؛

-شرعية وصحة العمليات المالية؛

- استقلال الفترة المالية؛

- التقويم؛

- الوجود.

هناك نوعين من الأهداف،أهداف تقليدية وأهداف متطورة أو حديثة:

1-الأهداف التقليدية: بدورها تتفرع إلى :

أ-أهداف رئيسية:

-التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛

-إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي[1] .

ب-أهداف فرعية:

-اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛

-تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛

-اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا؛

-طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛

-معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛

-تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق[2] .

2-الأهداف الحديثة المتطورة:

-مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

-تقييم نتائج الأعمال ووفقا للنتائج المرسومة.

-تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

-تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

كما أنه هناك أهداف أخرى:

-التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير،والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.

-التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

-دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.

[1]-أحمد حجاج ،كمال الدين سعيد ،المراجعة بين النظرية و التطبيق ،دار المريخ للنشر ،الرياض ،1997 ،ص 52.
[2]-القاضي حسين ،دحدوح حسين ،مرجع سبق ذكره،ص 15.

ومن خلال هذه الأهداف العامة للمراجعة يمكن استخراج عدة مبادئ عملية وميدانية نذكر منها[1]:

أولا :مبدأ الشمولية.

نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا،عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

ثانيا:مبدأ الوجود.

هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة (استثمارات و مخزونات) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى(الديون، النفقات،الإيرادات) يتأكد المراجع أيضا من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقا أو ديونا أو إيرادات أو نفقات وهمية.

ثالثا:مبدأ الملكية:

نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليست ملكا للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضا،تعتبر كل الحقوق التي ليست ملكا للمؤسسة كالتزامات خارج الميزانية ولابد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها،هذا بحيث إذ لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني.

رابعا: مبدأ التقييم.

معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي قد تم تقيمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وان عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.

[1]-إشتيوي إدريس عبد السلام،مرجع سبق ذكره، ص 19.

خامسا: مبدأ التسجيل المحاسبي.

نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب.

وأخيرا نتطرق إلى تطور دور وأهداف المراجعة تاريخيا من خلال النقاط التالية :[1]

-قبل عام 1900م :كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء ولذلك كان التدقيق التفصيلي ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية؛

-من 1905إلى 1940م:كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي بالإضافة على اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية؛

-من 1940 إلى 1960:كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية؛

-من 1960 حتى الآن:أضيفت أهداف عديدة؛

-مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف ،و دراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛

-تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة؛

-تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛

-القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛

-تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية التدقيق على العميل أو المنشآت محل التحقيق.

[1]-نفس المرجع السابق ،ص 20.

المبحث الثاني: تنفيذ عملية المراجعة.

سوف نتعرض من خلال هذا المبحث إلى المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للمراجعة،بحيث يتطلب تحقيق هذا العمل بشكل كاف أثناء الفحص وجود خطة محكمة وملائمة حتى نتوصل إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مجال الاختبارات وكذلك حصول المراجع على الأدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة وإعداد تقريره كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراجعة التي قام بها،كل هذا تطبيقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تطرقنا إليها في المبحث السابق.

وسوف نتعرض من خلال هذا المبحث على التخطيط والإشراف عن عملية المراجعة في المطلب الأول ثم في المطلب الثاني على الأدلة والقرائن المعتمد عليها في عملية المراجعة ومن ثم التقرير عن عملية المراجعة في المطلب الثالث.

المطلب الأول: التخطيط والإشراف في عملية المراجعة.

إن التخطيط في عملية المراجعة والإشراف عليها يعد عاملا من عوامل النجاح خاصة إذا علمنا أن أول معيار من معايير العمل الميداني يتطلب ضرورة التخطيط المناسب للمهمة وكذا الإشراف على المساعدين.

أولا: الحصول على معلومات عن المؤسسة.

مهما كانت مهمة المراجع الداخلي أو الخارجي فمنطلقها هو دائما نفسه، فعلى المراجع أن يحصل على معلومات حول المؤسسة محل المراجعة،فالمعلومات التي يحصل عليها تسمح له بوضع علاقات بين المعلومات المحاسبية والواقع التي تحاول أن تظهره هذه الأخيرة،وبالتالي تسمح له بالوصول إلى نتائج أكثر صحة ودقة[1] ،فهذه المعلومات التي يحصل عليها تساعده في وضع برنامج عمل.ولحصر المعلومات التي يحتاجها المراجع والتي يستعملها فعلا،يحاول الإجابة على الأسئلة التالية[2]:

-ما هي مختلف أنشطة المؤسسة؟

-من هم المسؤولون عن مختلف الأنشطة العملية والتنظيمية في المؤسسة؟

-ما هو التطور التاريخي للمؤسسة؟

-ما هي الوسائل التقنية المستعملة على المستوى العملي؟

---

[1]-Bénédict gay ,keravel René, évaluation du contrôle interne ,Foucher, paris ,1990,p 19.

[2]-Collins Lionel, Vallin Gérard, audit et contrôle interne ,aspects financiers, opérationnels et stratégiques, Dalloz, paris 4emme édition, 1992, p92.

-ما هي الوسائل التقنية المستعملة على المستوى التنظيمي؟

وسوف نتطرق فيما يلي إلى المراحل التي يتبعها المراجع للحصول على معلومات حول المؤسسة.

1-**البحث عن المعلومات**:

لحصول المراجع على المعلومات التي يحتاجها يستعمل الوسائل التقنية التالية:

أ/استعمال الوثائق والمستندات الموجودة:هنا نلاحظ وجود نوعين من المستندات، الخارجية منها والداخلية

-الوثائق والمستندات الخارجية منها:المخطط المحاسبي،منشورات هياكل متخصصة وتقارير معدة من جهات مختصة.

-الوثائق والمستندات الداخلية منها:الهيكل التنظيمي،تقارير المراجعين الداخليين،تقارير مجلس الإدارة ،السجلات القانونية ،وثائق مالية من ميزانية وجدول الحسابات،وثائق تحصل عليها المراجع مباشرة من خارج المؤسسة.

ب/زيارة هياكل المؤسسة:

نعني هنا زيارة المراجع للمكاتب و الورشات ،بحيث أن هذه الزيارة تسمح له بملاحظة حالة الاستثمارات وقيم الاستغلال بالمؤسسة،فهذه الأخيرة تسمح للمراجع بطرح مجموعة من التساؤلات من حيث ملكية الأصول،صيانتها والتأمين عليها.

ج/استجواب المسيرين:

يسمح هذا الاستجواب للمراجع باستكمال المعلومات التي حصل عليها.

2-**تحليل المعلومات**:

إن المعلومات المتحصل عليها تسمح للمراجع بالقيام بعملية تحليل الهياكل التنظيمية وسلطة مختلف مسؤولي المؤسسة،هذا التحليل يهدف إلى إظهار حالات تعارض الوظائف.

أ/دراسة الهياكل التنظيمية:

يمثل الهيكل التنظيمي في التمثيل البياني للعلاقات السليمة والوظيفية،فبعد جمع المراجع للمعلومات التي يحتاجها يستطيع إعداد الهيكل التنظيمي للمؤسسة في حالة عدم وجوده والتأكد من صحته في حالة ما تحصل عليه مباشرة من المؤسسة. فالهيكل التنظيمي للمؤسسة يسمح للمراجع باكتشاف بعض من المشاكل منها:

-ازدواجية أو ثقل القيادة؛

-تعدد المستويات السليمة.

ب/سلطة مختلف المسؤولين:

إن التعرف على سلطة مختلف المسيرين بدقة تسمح للمراجع بالتعرف ما إذا كانت العمليات المقررة بالمؤسسة و المسموحة قد صدرت من طرف المسؤولين الذين لهم صلاحيات لذلك[1].

ج/إعداد جدول تعارض الوظائف:

على المراجع التعرف على وظائف الموظفين للتأكد من عدم تعارضها مع أسس الرقابة الداخلية وهنا يجب أن نفرق بين خمسة وظائف:

-وظيفة اتخاذ القرار؛

-وظيفة الحفاظ على الأصول؛

-وظيفة الحفاظ على السيولة؛

-وظيفة التسجيل؛

-وظيفة الرقابة.

فلا يمكن لشخص واحد بالمؤسسة أن يتكفل بأكثر من وظيفة واحدة من تلك المذكورة أعلاه.

وبعد فحص مختلف الوظائف يقوم المراجع بإعداد جدول التعارضات لكل إجراء،فهذه الوثيقة تتعرض بوضوح لكل الأعمال المنفذة من طرف نفس الشخص.

في حقيق الأمر فغن عملية الحصول على المعلومات حول المؤسسة ومختلف أنشطتها لا يمكن لها أن تحصر كل المخاطر والنقائص الموجودة بالإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة. بل يمكن لهذه العملية أن تساعد في وضع برنامج عمل واف و الذي بإمكانه إرشاد المراجع أثناء القيام بعمله[2].

---

[1]- Bénédict gay ,keravel René, op.cit ,p p 22-23.

[2]- revue française de comptabilité :la démarche générale d' audite, l'approche par les risques sans auteurs, n° 330 , février 2001 .

ثانيا: برنامج المراجعة:

وضع المراجع لبرنامج مراجعة يعتبر احد النتائج التي يتوصل إليها في المرحلة التمهيدية بحيث أن هذا الأخير أي البرنامج يجب أن يصادق عليه المسيرون،فالبرنامج يحتوي على النتائج الأولية لتحليل الإجراءات والمخاطر المتعلقة بها[1].

وحتى يمكن الحكم على جودة البرنامج يجب أن يستطيع[2]:

1-توجيه المراجع في عملية المراجعة للمؤسسة؛

2-استعمال البرنامج كوسيلة لتبرير حقوق المراجع وأتعابه؛

3-تحسين الإدارة وإشراكها في المسؤولية؛

4- تكوين أساس لمعرفة المراجع عن مدى التقدم في العمل؛

5-استعماله كوسيلة لتأكد الإدارة من ان عمل المراجعة سلم لأشخاص أكفاء؛

6-تشكيل قاعدة معلومات للمراجعين الخارجيين حول نشاط المراجعة الداخلية للمؤسسة؛

كما ينبغي على برنامج المراجعة ان يكون مكتوبا بشكل عام لأي عملية مراجعة بغض النظر عن حجم المؤسسة،حتى ولو أن جمع من المراجعين يرون أنه ليس من الضروري إعداد برنامج لمراجعة المؤسسات الصغيرة ولكنه أمر حتمي في حالة مراجعة المؤسسات الكبيرة والمتوسطة.

فبرنامج المراجعة يعطي الخطوط العريضة التي تقوم عليها المراجعة،كما ينبغي أن تكون الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية مدونة بالبرنامج كما سيتحسن التعبير عن برنامج المراجعة في شكل خرائط توضح تدفق العمليات الخاصة بالمراجعة[3].

و حتى يكون برنامج المراجعة ذو جودة عالية فعلى المراجع أن يقوم بتقييم أولي لنظام الرقابة الذي سيتولى فحصه فحصا دقيقا لمعرفة مدى كفايته وسلامته ومدى إمكانية الاعتماد عليه في خطة عمله وتحديد مخاطر المراجعة والمشاكل التي ستواجهه أثناء القيام بمهمته.

---

[1]- Hayward Stoy, audit guide, butter worth's, 2[end]edition, London, 1991, p 16.

[2] –Sawyer Lawrence, la pratique de l'audit interne, public union, 2[eme] édition, 1976, p 87.

[3] –نور أحمد، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992، ص150.

ثالثا: أوراق العمل:

ان الجزء الكبير من وقت المراجع مخصص لتخطيط وإعداد ومراجعة أوراق العمل لأنها تزيد من الكفاءة المهنية وتساعده في أداء مهامه وإعداد تقريره المتضمن لرأيه الفني المحايد عن القوائم المالية،كما أن المراجع يستعمل أوراق العمل من سجلات محاسبية ووثائق مالية لتدعيم وإثبات العمل الذي قام به.

مما سبق يمكن تعريف أوراق العمل بأنها :"تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع،لإظهار ما قام به من عمل،والطرق والإجراءات التي اتبعها،والنتائج التي توصل إليها،وبواسطتها يكون لدى المراجع الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لمدى الفحص الذي قام به،والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص"[1]

بينما أنواع أوراق العمل في المراجعة والتي يعتمد عليها المراجع في عمله هي:[2]

1-برنامج المراجعة والذي تطرقنا له بالتفصيل في نفس المطلب؛

2-موازين المراجعة والتي تعبر عن حلقة اتصال بين حسابات دفتر الأستاذ وبين القوائم المالية الختامية والتي يتعين على المراجع أن يبدي رأيا في مدى سلامتها؛

3-الجداول الملحقة والتي يتم إعدادها من طرف المراجع للإفصاح عن العمل الذي أنجز في تجميع القرائن والأدلة حتى يتوصل إلى اقتناع حول دقة الحسابات؛

4-المصادقات والتي يحصل عليها المراجع من المتعاملين مع المؤسسة من زبائن وبنوك وموردون مع التأكد عن مدى صدق هذه الأخيرة؛

5-المحاضر والمستخرجات من العقود والسجلات الأخرى بحيث يقوم المراجع بمراجعة العقود المرتبطة بعمليات المؤسسة؛

6-القيود الدفترية والتسويات؛

7-تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة مع بيان نقاط القوة والضعف والتوصيات اللازمة حتى يمكن القيام بالعمليات الصحيحة؛

8-المسودة الأصلية لتقرير المراجع والتي يمكن أن يرجع إليها عند الحاجة.

[1]-الصبان محمد سمير، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ،الدار الجامعية ،الإسكندرية، 2003، ص ص 179-180.
[2]-المرجع نفسه،ص ص 309-311.

رابعا: ملفات المراجعة:

إن الطابع الدائم لمهمة المراجع تجعله ملزما بمسك ملفين أساسين والمتمثلين في الملف الدائم والملف الجاري،فمسك هذين الملفين يسمح له:

-هيكلة مراحل الرقابة والتحقق من جمع كل العناصر اللازمة للإفصاح برأيه حول الحسابات السنوية الخاضعة لفحصه؛

-تكوين المراجع لمصدر دائم للمعلومات حول المؤسسة محل المراجعة طوال قيامه بمهمته؛

-الحفاظ والتسليم عند الحاجة للدليل عن الأعمال المنفذة والوسائل الموضوعة والمستعملة للوصول إلى الإفصاح عن رأي حول درجة عدالة وصدق الحسابات السنوية؛

-التطبيق للمعايير الموضوعة الوطنية منها والعالمية؛

-مراقبة العمل المنفذ من طرف المساعدين.

1-الملف الدائم:

إن طريقة ترتيب مضمون الملف الدائم مرتبطة بخصائص لمؤسسة محل التقييم والتنظيم الداخلي لمكتب المراجع،لكن يجب أن يكون مهيكل حول ما يلي:[1]

أ/عموميات حول المؤسسة محل المراجعة:

-قائمة مشيرة للمؤسسة والوحدات المكونة لها؛

- التنظيم العام؛

-وثائق عامة.

ب/الرقابة الداخلية:

يجب أن يحتوي الملف الدائم بالنسبة إلى هذه النقطة على كل ما يسمح بتقدير درجة الثقة الخاصة بالرقابة الداخلية، والمخاطر العامة(وصف الوظائف أو المهام، قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق...الخ)

ج/معلومات محاسبية ومالية:

[1] -ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agrées, diligences professionnelles du commissaire aux comptes, 1994,p p 9-10.

-المخطط والدليل المحاسبي المستعمل؛

-الإجراءات المحاسبية؛

-الهياكل التنظيمية للمصلحات المحاسبية؛

-حجم المعلومات حسب الطبيعة؛

-طرق وإجراءات التقييم وتمثيل الحسابات؛

-الحسابات السنوية للسنوات المالية الثلاثة الأخيرة؛

-السياسة المالية؛

-حالة الخزينة والتمويل؛

-نسب الهيكلة والتسيير المعبرة.

د/معلومات قانونية ،جبائية اجتماعية:

-عقد التأسيس والوثائق الأخرى ذات الطابع القانوني.

-قرار تعيين مراجع الحسابات والدليل على أن كل الواجبات القانونية لتعيينه تم تطبيقها من إعلان في الجرائد..الخ؛

-قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي هي بحوزة كل واجد منهم؛

-وثائق متعلقة بالتنظيم الجبائي و الاجتماعي للشركة؛

-محاضر المجالس والجمعيات؛

-تقارير مراجعي الحسابات السابقون في حالة ما إذا لم يكن المراجع المعين هو الأول؛

هـ/خصائص اقتصادية وتجارية:

-المجال الذي تنشط فيه المؤسسة؛

-وصف لأهم الدورات؛

-مكانة المؤسسة في السوق؛

-الزبائن والسياسات التجارية.

و/معلومات خاصة بالمعلوماتية:

-الهيكل التنظيمي الخاص بمصلحة المعلوماتية؛

- الأدوات والأنظمة المستعملة؛

- البرامج والوثائق المصدرة.

كما يمكن تنظيم وتقسيم الملف الدائم إلى عدة ملفات جزئية(sous-dossiers) التي تسهل ترتيب الوثائق و استشارتها ،بحيث يمكن تكوين ملفات جزئية لكل ما ذكر سابقا مثلا:ملف جزئي للمعلومات القانونية ،الجبائية و الاجتماعية، ملف جزئي للمعلومات الخاصة بالمعلوماتية...الخ.

كما يمكن استعمال أوراق متحركة يسجل عليها مضمون الملف الجزئي. حتى يكون الملف الدائم مصدرا للمعلومات ذات طابع دائم حول الشركة محل المراجعة يفضل ما يلي:

-التجديد الدوري للمعلومات الملف الدائم كلما يحدث تغيير لأحد عناصره؛

-نزع المعلومات القديمة التي أصبحت غير صالحة وبدون منفعة؛

-تلخيص أو أخذ إقتطافات للوثائق ذات الحجم الكبير.

2-الملف الجاري:

عكس الملف الدائم المستعمل طوال مهمة المراجع التي تصل إلى عدة سنوات(ثلاثة سنوات قابلة للتجديد)فإن الملف الجاري يتكون من كل العناصر المهمة التي لا تتجاوز السنة المالية التي تتم فيها عملية المراجعة، فهذا الملف يجب أن يشمل معظم الأعمال المنفذة انطلاقا من المنهجية المتبعة للتنفيذ المهمة والعناصر التي أدت بالمراجع إلى التصريح برأي حول درجة صحة ومصداقية الحسابات السنوية،فاستعمال هذا الملف لا يمكن الاستغناء عنه للأسباب التالية:

-يؤدي إلى تحكم أحسن بالمهمة؛

-مرجع للأعمال المنفذة والاختبارات؛

-التحقق من التنفيذ التام للبرنامج دون سهو؛

-تبرير الرأي المصرح وتسهيل كتابة التقرير.

كما أن الملف الجاري مهيكل حول المعلومات التالية:[1]

أ/التنظيم والتخطيط للمهمة:

-البرنامج العام أو الشامل؛

-قائمة المتدخلين؛

-موازنة الوقت ومتابعة الأعمال؛

- رزنامة المتدخلين ،تواريخ ومدة الزيارات ،مكان التدخلات؛

-تاريخ إصدار التقرير.

ب/تقييم الرقابة الداخلية:

-وصف الأنظمة؛

- خرائط التدفق وقوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية؛

-تقييم الرقابة الداخلية(الأنظمة،الإجراءات،الطرق المحاسبية...إلخ) نقاط القوة والضعف للأنظمة والإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة محل المراجعة؛

-أوراق العمل(العينات المنفذة على الإجراءات والمشاكل المسجلة)؛

-نتائج حول درجة الثقة المخولة للأنظمة والإجراءات الموضوعة ومدى تأثيرها على برنامج مراقبة الحسابات.

ج/مراقبة الحسابات السنوية:

-برنامج العمل الموافق لخصائص ومخاطر المؤسسة؛

-تفاصيل الأعمال المنفذة(تحليل،عينات،تفتيش الموجودات،الفحص المستندي...إلخ)؛

-وثائق أو نسخ عنها المتحصل عليها من المؤسسة أو خارجها والمثبتة للأرقام الحسابات المفحوصة؛

-نتائج وتعاليق حول الأعمال المنفذة والمشاكل التي تم اكتشافها؛

-نتائج شاملة للمصادقة على الحسابات السنوية.

[1]-ordre national des experts comptables, ibid ,p p 12-13.

د/تحققات خاصة أو قانونية:

-فحص الاتفاقيات؛

-المصادقة على خمسة أو عشرة رواتب العالية للمؤسسة؛

-الإباحة بالحقائق الجنوحية لوكيل الجمهورية؛

-التدخلات الملحقة للحصول على الوثائق المبررة للواجبات المذكورة أعلاه؛

-فحص الوثائق الحادثة بعد اختتام السنة المالية.

هـ/مراجع أو وثائق عامة:

-المراسلات المتبادلة مع المؤسسة؛

-رؤوس أقلام حول اجتماعات مجلس الإدارة وجمعية المساهمين وخاصة القرارات التي لها تأثير على حسابات السنة المالية؛

-التأكيدات المتحصل عليها خارج المؤسسة؛

-مقتطفات للمحاضر.

كما يمكن استعمال الملفات الجزئية والأوراق المتحركة للملف الجاري مثلما تم التطرق إليها في الملف الدائم.

كما على المراجع أن يتحلى بالسرية من حيث المعلومات التي يتلقاها من طرف المؤسسة خاصة إذا علمنا أن الملف الدائم والملف الجاري هما ملك للمراجع،إلا السجلات والوثائق التي هي ملك المؤسسة والتي يستعملها المراجع ويتطلع عليها أثناء قيامه بعملية المراجعة.[1]

كما عليه أن يحتفظ بالملف الدائم والجاري لمدة لا تقل عن عشر سنوات وذلك طبقا لأحكام المادة الثانية عشر من القانون التجاري.[2]

[1]- خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات ،دار وائل ،عمان ، الطبعة الأولى ،2000 ،ص 155.

[2] -ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agrées, op.cit p 15 .

المطلب الثاني: الأدلة والقرائن في عملية المراجعة.

إن المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ألا وهو معيار حصول المراجع على الأدلة الكافية ، ينص على أن المراجع ملزم بالحصول على القدر الكافي من الأدلة والقرائن عن طريق عملية الفحص التي يقوم بها أثناء عملية المراجعة والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها حتى يبدي برأي فني سليم حول القوائم التي تمت مراجعتها.

أولا:أنواع أدلة الإثبات وقرائنه.

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات والقرائن أهمها:[1]

-الفحص الفعلي أو المادي والذي يتم من طرف المراجع للتأكد من وجود الممتلكات التي تظهرها المؤسسة؛

-شهادات شفوية أو تحريرية تم إعدادها داخل المؤسسة أو من طرف خارجي؛

-العمليات الحسابية التي يراجعها المحاسب؛

-سلامة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛

-سجلات كاملة،مسجلة ومنظمة؛

-الشهادات الرسمية وغير الرسمية لرؤساء وعمال المؤسسة محل المراجعة.

فالجرد الفعلي أو المادي يعتبر من أهم القرائن والأدلة والتي يجب على المراجع أن يقوم به أثناء فحص المركز المالي للمؤسسة،ذلك دون الخلط بين الوجود الفعلي وملكية المؤسسة للأصل.

أما بالنسبة للشهادات التي يحصل عليها المراجع والتي تم إعدادها داخل المؤسسة أو خارجها،تستعمل كدليل للتقييم المحاسبي ،فعلى سبيل المثال التأكد من أرصدة الزبائن و الموردين ،فهذه العملية تتم عن طريق وثائق مرسلة من طرفهم إلى المؤسسة والتي يستحسن أن تصل إلى المراجع بطريقة مباشرة.

أما العمليات الحسابية التي يقوم بمراجعتها المحاسب، فتعتبر دليل مهم في عملية المراجعة لكثرة الأخطاء من هذه الناحية، وتعدد المراحل التي تمر بها البيانات عند تسجيلها.

بينما سلامة ودقة نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة يعتبر كدليل قاطع على جودة النظام وبالتالي تحديد المراجع لنقاط فحصه وعدم توسيع الاختبارات نظرا لخلو هذا الأخير من الأخطاء وحالات الغش والتلاعب في أملاك المؤسسة.

[1]- الصحن عبد الفتاح و آخرون ،الرقابة و مراجعة الحسابات ،مؤسسة شباب الجامعة ،الإسكندرية ،1989،ص 298.

لكن ما يجب أن نضيفه هو أن على المراجع أن يميل إلى الأدلة والقرائن المكتوبة أكثر منها شفهية نظرا لقوتها وأهميتها باعتبارها دليلا قاطعا لا يمكن الرجعة فيه عكس الشهادات الشفهية وغير الرسمية.

ثانيا:قواعد المفاضلة بين الأدلة والقرائن.

إن تقدير مدى حجية الأدلة والقرائن ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينها يقوم على أسس معينة مبنية على الاعتبارات التالية:[1]

-مدى صلاحية الأسلوب الفني الذي يعتمد عليه المراجع والوسيلة للحصول على القرينة أو دليل الإثبات بحيث يستطيع أن يفقد الدليل حجيته وقوته في حالة عدم اختيار المراجع للطريقة المناسبة للحصول على الدليل أو القرينة سنتطرق إلى وسائل الحصول عليها فيما بعد؛

-مصدر القرينة بحيث أن القرينة ذات المصدر الخارجي أكثر قوة من ذات المصدر الداخلي؛

-طبيعة القرينة بحيث أن هناك نوعان منها،موضوعية وذاتية ،فالموضوعية أكثر قوة من الذاتية نظرا لعدم اعتمادها على التفسير الذاتي للمراجع؛

-ارتباط القرينة أو الدليل بالعنصر أو العملية محل الفحص فكلما كان الارتباط قويا ووثيقا كلما كانت حجية ودرجة الاعتماد أكبر؛

-التوقيت المناسب للحصول على القرينة أو الدليل ،فيجب أن يكون توقيت الحصول على القرينة يتناسب مع تاريخ الفحص حتى تكون لهذه الأخيرة القوة والحجية اللازمتين؛

-ثقة المصادر الخارجية التي تأتي منها القرائن؛

-سلوك المراجع عند جمعه للأدلة والقرائن ونحن نعلم أن أحد المعايير العامة تشير إلى استقلالية المراجع وحياده وبعده عن جميع المؤثرات لهذا على المراجع أن يكون مستقلا ومحايدا عند جمعه للأدلة والقرائن وإلا فقدت كل حجيتها وقيمتها.

ثالثا:وسائل جمع الأدلة والقرائن.

تعرضنا فيما سبق إلى أنواع أدلة الإثبات في المراجعة وقواعد المفاضلة بينها وسنتناول من خلال ما يلي الوسائل المتاحة للمراجع للحصول على هذه الأدلة والتي من أهمها:[2]

[1] –خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص131.
[2]- خضير مصطفى عيسى ،المراجعة:المفاهيم و المعايير و الإجراءات ،جامعة الملك مسعود ،الطبعة الثانية ،1996 ،ص 165-166.

-الجرد الفعلي؛

-المراجعة المستندية؛

-طريقة المصادقات؛

-طريقة الاستفسارات؛

-المراجعة الحسابية؛

-الربط بين المعلومات والمقارنات.

1-الجرد الفعلي:

إن فكرة الجرد الفعلي بسيطة في حد ذاتها،بحيث تقوم على معاينة الشيء محل الفحص ورؤيته من طرف المراجع،فعملية الجرد الفعلي تستلزم القيام بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة العنصر محل الفحص،ومن الواضح أن مجال استعمال هذه الوسيلة مقصور على بعض أنواع الأصول ذات الكيان الملموس،والجرد الفعلي لا يثبت إلا بوجود الأصل محل الفحص،أما بالنسبة لمشكلة الملكية والتقييم فإنه يلزم اتخاذ إجراءات أخرى لمعالجة هاتين المشكلتين.

2-المراجعة المستندية:

تعتبر المستندات المتبادلة بين المؤسسة والمتعاملين معها أدلة كتابية،كما تمثل هذه المستندات أساسا للقيود المحاسبية فيعتمد المراجعون بصورة كبيرة على المستندات لمراجعة صحة القيود المثبتة في الدفاتر فعلى سبيل المثال يلجأ المراجع إلى فحص فواتير الشراء ومقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر يوميةالمشتريات،كذلك عند مراجعة الإيداعات بالبنك يلجأ المراجع إلى فحص الحسابات بالبنك ومقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر العمليات النقدية وهكذا،وتعرف عملية فحص المستندات المؤدية للقيود الدفترية باسم المراجعة المستندية.

3-طريقة المصادقات:

تهدف هذه الطريقة إلى الحصول على بيان مكتوب من المتعاملين الخارجيين عن المؤسسة،كما تعتبر هذه الطريقة من أنجح الطرق المتاحة للمراجع للحصول على أدلة الإثبات والتي يمكن الاعتماد عليها،فهذه الطريقة تستعمل للتحقق من المبالغ المستحقة على مديني المؤسسة،ومن المبالغ المستحقة على المؤسسة للغير،كما تستعمل كذلك للتحقق والتأكد من أرصدة حسابات البنوك على اختلاف أنواعها وفي التحقق من ملكية المؤسسة،كما تستعمل كذلك في

التحقق والتأكد من أرصدة حسابات البنوك على اختلاف أنواعها وفي التحقق من ملكية المؤسسة للبضاعة المسجلة في حساب بضائع لدى الغير...إلخ.

فهدف المراسل من إرسال مصادقات إلى الغير هو الحصول على أدلة إثبات خارجية مستقلة،لذلك يستحسن أن لا تقع هذه الأخيرة في أيدي عمال المؤسسة حتى لا تفقد هذه المصادقات حجيتها وذلك لوجود احتمال التلاعب فيها أو حتى إخفائها.

4-طريقة الاستفسارات:

يقوم المراجع من خلال تطبيقه لهذه الطريقة بتوجيه أسئلة والحصول على إجابات عن هذه الأسئلة،ويمكن لهذه الإجابات أن تكون رسمية مكتوبة من خلال مناقشات بين المراجع وعمال المؤسسة.

فالإجابات على عدة أسئلة مرتبطة ببعضها البعض قد تؤدي إلى الحصول على أدلة طالما كانت الإجابات على هذه الأسئلة معقولة ومتناسقة.

5-المراجعة الحسابية:

تشمل المراجعة الحسابية مراجعة الترحيلات إلى دفتر الأستاذ حتى يقتنع المراجع من صحة الترحيلات كما أن مراجعة المجاميع و الترحيلات تمثل جزءا مهما من عملية المراجعة،بينما الاختبارات التي يقوم بها المراجع في هذا المجال تتوقف على قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة.

6-الربط بين المعلومات والمقارنات:

إن نظام القيد المزدوج جعل وجود الترابط بين الحسابات والبنود المختلفة، وتستعمل عبارة المطابقة بشكل واسع من طرف المراجعين للتعبير عن الربط بين رصيد أحد الحسابات ورصيد حساب أخر، كمطابقة رصيد البنك بالمؤسسة والرصيد الذي يظهر في كشف البنك.

المطلب الثالث: التقرير عن عملية المراجعة.

عند نهاية عملية المراجعة يقوم المراجع بإعداد تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد بخصوص القوائم المالية ومدى صحتها ومصداقيتها،كما يحتوي هذا التقرير على النتائج والملاحظات المسجلة بشأنها.فالتقرير يعتبر المنتج النهائي لعملية المراجعة لذلك تم وضع معايير لا بد من الالتزام بها أثناء إعداده بحيث تتعلق هذه المعايير بكيفية ومحتوى التقرير.

أولا :مفهوم التقرير:

يعتبر التقرير عن عملية المراجعة وسيلة لنقل البيانات والحقائق والرأي بشكل واضح ومفهوم لطالبي خدمات المراجعة فالتقرير يؤدي وظيفة إخبارية وإعلامية هامة.

فمسؤولية المراجع محددة بالآراء المنبثقة من تقارير المراجعة،بحيث ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتفق عليها وعما إذا تم إتباع هذه المبادئ بصورة ثابتة ومماثلة لتلك التي اتبعت في الدورة السابقة و أي ملاحظات تتعلق بكفاية وملائمة البيانات والموضحة والظاهرة في القوائم المالية وأخيرا يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع حيال القوائم المالية[1] ،ومنه يمكن تعريف التقرير على انه وثيقة مكتوبة وصادرة من شخص مهني الذي هو"المراجع"، يمتاز بالأهلية لإبداء رأي فني ومحايد حول القوائم المالية والإجراءات التي قام بفحصها في المؤسسة ومدى دقة وصحة البيانات والمعلومات التي اعتمد عليها لإبداء الرأي،وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صادقة وعادلة عن مركزها المالي والنتيجة التي سجلتها خلال السنة المالية محل المراجعة.

ثانيا :أنواع التقارير:

سبق وأن ذكرنا أن الهدف الرئيسي من وراء عملية المراجعة هو إعطاء رأي فني ومحايد حول مدى صحة القوائم المالية التي قامت بإعدادها المؤسسة ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال نهاية الفترة المالية،وهذا الرأي يكون متضمنا في تقرير مكتوب يعده المراجع بعد انتهاء عملية المراجعة،فهناك نوعان من تقارير المراجع،التقرير العام والتقرير الخاص.

1-التقرير العام:

يتم إعداد هذا التقرير من طرف المراجع للمصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة، ويتضمن هذا التقرير ما يلي:

-التذكير بكيفية تعيين المراجع من طرف المؤسسة؛

-التعرف على المؤسسة والدورة محل المراجعة؛

-الوثائق المالية التي خضعت للفحص تمضى وترفق بتقرير كملاحق مع ذكر التواريخ الخاصة بها؛

-التركيز على أن عملية المراجعة تمت وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها؛

-عرض المراجع للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر أثارها على نتيجة المؤسسة بالأرقام؛

---

[1] – بوسماحة محمد، معايير المراجعة و تطبيقها في الجزائر ،رسالة الماجستير غير منشورة ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة الجزائر 2002 ،ص 40.

-المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس؛

-رأي المراجع حول مدى عدالة القوائم المالية والمحاسبية في تمثيل الوضع المالي ونتائج الأعمال؛

-مدى إتباع وتطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المحاسبية والمالية؛

-أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان أثار ذلك.[1]

وعند تحليل العبارات التي تستعمل في التقرير يجب أن يتضح:

-أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق المؤسسة؛

-أن مسؤولية إعداد التقرير تقع على عاتق المراجع؛

-الالتزام بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند إبداء الرأي وكافة الإجراءات الأخرى التي يرى أنها ضرورية للمراجع؛

-أن التقرير يغطي فترة محددة ومعروفة.

أما خاتمة التقرير يجب أن تكون واضحة يصادق فيها المراجع بتحفظ أو بدون تحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة:

- المصادقة بدون تحفظ:

تعني هذه المصادقة أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عالي من الشرعية والصدق ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات هدفها الشرح للمساهمين ودون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات.

- المصادقة بتحفظ:

وتعني أن الأخطاء المسجلة والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المراجع لا تمس بصدق وشرعية الحسابات.

- رفض المصادقة:

يعني هذا الرفض أن الأخطاء والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها،ويمكن أن يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف المراجع نتيجة لما يلي:

-وجود عراقيل حالت دون استطاعة المراجع القيام بمهمته.

[1]- بوتين محمد ،مرجع سبق ذكره، ص 49.

-الرفض القاطع للمسؤولين القيام بالتعديلات المقترحة من طرف المراجع.

كما يجب على المراجع عند رفض المصادقة أن يقدم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفصيل وهذا حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة واتخاذ القرارات اللازمة.[1]

بالإضافة إلى ما ذكر سابقا، يجب على المراجع أن يعطي رأيه بصفة خاصة حول قائمة خمسة أو عشرة موظفين الأوائل ذوي الأجور الكبيرة بالمؤسسة والمدفوعة خلال الدورة وكذلك الأوضاع التي يمكن لها أن تمس أو تهدد الاستمرارية في نشاط المؤسسة.

كما تجدر الإشارة إلى أن التقرير يجب أن يحمل اسم المؤسسة محل المراجعة ،مع توجيه التقرير إلى مجلس الإدارة أو المدير العام،كما يجب أن يكون التقرير موقع بالإمضاء الشخصي للمراجع[2].

2-التقرير الخاص:

يكتب المراجع تقريرا خاصا حول الاتفاقيات التي أبرمتها المؤسسة مع الغير والمنصوص عليها قانونا ويتضمن هذا التقرير ما يلي:

-قائمة الاتفاقيات المبرمة و المستفيدين منها؛

-شروط إبرامها ورأيه حول هذه الاتفاقيات؛

كما على المراجع أن يتأكد قبل كتابة هذا التقرير من عدم وجود اتفاقيات أخرى جديدة لم يكن على دراية بها.

بالإضافة إلى التقريرين العام والخاص هناك تقرير حول نظام الرقابة الداخلية[3] (يستخرج عيوب ومزايا نظام الرقابة الداخلية ويقدم للإدارة حتى تكون على علم بمدى كفاية نظام رقابتها الداخلية).

[1]- نفس المرجع السابق ،ص ص 50-51.

[2] - Becour jean charles ,bonquin henri, audit opérationnel, efficacité, efficience ou sécurité, economic, paris, 2eme édition, 1996, p36.

[3] - بوتين محمد، مرجع سبق ذكره، ص 53.

المبحث الثالث: علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

تعمل لجان المراجعة أساسا على تفعيل العلاقة بين الإدارة العامة للمؤسسة والقائمين بمهام المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية بما يحقق مصالح المؤسسة،وهي في قيامها بذلك تعمل أيضا على تفعيل التعاون بين المراجعتين من أجل نتائج أفضل لكليهما،لذا فقد كانت علاقة اللجان بالمراجعتين ودورها في تقييم جودة المراجعة في المؤسسة محل نقاش من طرف القائمين على تنظيم وتحديد مهام ومجال تدخل لجان المراجعة في المؤسسة،ولم يغفل القائمون على هذه الوظيفة أيضا عن الإشارة إلى دور لجان المراجعة الحد من تأثير ممارسة المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية والنتائج المحاسبية للمؤسسة والذي يعد من بين الأسباب المباشرة للجوء إلى خدمات هذه اللجان بعد اكتشاف الدور الذي لعبته هذه الممارسات في تفاقم الأزمات والفضائح المالية التي مست العديد من المؤسسات الكبرى والاقتصاد العالمي ككل.

المطلب الأول: علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية.

تعد وظيفة المراجعة الداخلية من بين أهم آليات الرقابة في المؤسسة وينبع دور لجنة المراجعة في دعم المراجعة الداخلية من أهمية هذه الأخيرة في المؤسسة،لذا فقد حرصت مختلف التقارير العلمية والمنظمات المهنية والتشريعات التي تناولت موضوع لجان المراجعة في أغلب دول العالم على أن تقوم هذه الأخيرة بضمان تقييم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية إن وجدت وأن تهتم بالدور الذي تؤديه هذه الوظيفة في المؤسسة.

فقد أشار المرسوم الثمن الصادر عن الإتحاد الأوربي في 8 ديسمبر 2008 إلى أن من بين المهام الأساسية للجنة المراجعة في المؤسسة أن تقوم بمتابعة فعالية نظم الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية،هذا ولم يفرض لا قانون sarbanes-Oxley ولاSEC بشكل صريح ضرورة إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة،بينما أشارت التقارير في بريطانيا إلى ضرورة توفر المؤسسات المسعرة في البورصة على وظيفة المراجعة الداخلية.

بعد أن تمت الإشارة سابقا إلى مهام لجنة المراجعة على مستوى المراجعة الداخلية سيتناول هذا المطلب علاقة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة ودورها في مهام هذه الأخيرة.

أولا:علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية:

تتبع المراجعة الداخلية من حيث الهيكل التنظيمي مباشرة الإدارة العامة وليس لمديرية المالية من أجل ضمان أكثر استقلالية لهذه الوظيفة عن باقي الوظائف في المؤسسة حتى تتمكن من فرض الرقابة اللازمة وأداء مهامها على أكمل وجه،وفي هذا الصدد فإنها تناسق مجهوداتها مع لجنة المراجعة التي تربطها بها علاقة عملية وطيدة،فهذه الأخيرة ينبغي عليها العمل على إيجاد وخلق طرق ومجالات تواصل مع المراجعة الداخلية حتى يكون تبادل المعلومات بينهما يسوده الثقة والأمان مما يساهم في زيادة المعلومات المتبادلة ويؤد إلى فعالية أكثر لكلا الطرفين.

ففي دراسة قام بها معهد لجان المراجعة التابع لمجمع"KPMG" للمراجعة والاستشارات سنة 2007 حول تطبيقات لجان المراجعة في المؤسسات الفرنسية أجاب نصف أعضاء لجان المراجعة فقط بأنهم يظنون بأن مدراء المراجعة الداخلية في مؤسساتهم يعملون على أعلام وإشراك أعضاء اللجنة في المسائل الحساسة التي تخص المؤسسة وأعضاء الإدارة،ويرجعون سبب ذلك إلى نقص التنسيق بين الطرفين وعدم تنظيم طرق التواصل بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية.

ومن بين التوصيات التي جاءت في تقرير الجمعية الفرنسية لمؤسسات الخاصة"AFEP" وحركة المؤسسات الفرنسية MEDEF "أنه ينبغي على أعضاء لجنة المراجعة تخصيص وقت كافي لمدير المراجعة الداخلية قصد إبداء رأيه في تنظيم مصلحته وإعلامهم وببرنامج عمل المراجعة الداخلية وأن يقدم لهم تقارير المراجعة الداخلية وملخصات شاملة حول التقارير الدورية لمهام المراجعة الداخلية.

و قد اقترح المعهد الفرنسي للإداريين IFA في تقريره المتعلق بتطبيقات لجان المراجعة أن تقوم هذه الأخيرة بالتأكد من النقاط التالية:

-طبيعة العمل والتعاون بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة؛

-العلاقة بين المراجعة الداخلية والمصلحة المسؤولة عن الرقابة الداخلية-إن وجدت-؛

-وجود ميثاق أساسي لوظيفة المراجعة الداخلية؛

-التأكد من برنامج المراجعة سنويا وكذا أي احتمال لأي أعمال تكميلية؛

-ملائمة الموارد المتوفرة مع برنامج،أعمال وتنظيم المراجعة الداخلية؛

-ملخص تقارير المراجعة الداخلية؛

-تعيين وإنهاء مهام المسؤول عن المراجعة الداخلية؛

-تقييم المسؤول عن المراجعة الداخلية؛

-كما تتأكد من تنفيذ الإدارة للتوصيات الصادرة عن المراجعة الداخلية.

وبالإضافة إلى هذه التوصيات فإن لجنة المراجعة ملزمة بالقيان بما يلي:

-إعادة النظر في مساهمة المراجعة الداخلية في تسهيل مهمة المراجعة الخارجية وتعاونها معها؛

-التأكد من أن الموارد المتاحة تمكنها من احترام المعايير العالمية للمراجعة الداخلية؛

-ضمان الاتصال المباشر بين المراجع الداخلي ورئيسي مجلس الإدارة ولجنة المراجعة لأنه مسؤول أمامهما عن المعلومات التي يقدمها لهما؛

-التحقق من التفسيرات المقدمة من طرف الإدارة بشأن ملاحظات المراجع الداخلي؛

-تقييم نشاط المراجعة الداخلية فيما يخص تحديد وإدارة المخاطر في المؤسسة.

ويمكن أن نضيف إلى دور لجنة المراجعة تجاه المراجعة الداخلية المهام التالية:

-تقييم فاعلية المراجعة الداخلية وجودتها كجزء من نظام الرقابة الداخلية وأنها تتم وفقا لمعايير الأداء المهني؛

-التنسيق بين عمل المراجعين الداخليين والخارجيين مما يؤدي إلى تحسين الاتصال فيما بينهم وزيادة جودة العمليتين وتحقيق التكامل بينهما؛

-التأكد من استقلالية المراجعين الداخليين؛

-التأكد من عدم وجود أي قيود على المراجعين الداخليين أثناء أدائهم لمهامهم؛

-فحص نتائج المراجعة الداخلية؛

-فحص المستوى المهني للمراجعين الداخليين والتأكد من كفاءتهم؛

-فحص إستراتيجية المراجعة الداخلية وبرنامجها السنوي.

ثانيا: تنظيم المراجعة الداخلية:

يختلف تنظيم خلية المراجعة الداخلية من مؤسسة إلى أخرى باختلاف ظروف وطبيعة العمل وكذا حجم المؤسسة وطبيعتها القانونية ومجال نشاطها وغيرها من العوامل،ويمكن لوجود لجنة المراجعة في المؤسسة أو عدمه أن يؤثر كذلك على تنظيم خلية المراجعة الداخلية،فهذه الأخيرة تعمل على أن يكون تنظيمها في مستوى تطلعات لجنة المراجعة-من حيث احترامها للمعايير الدولية وحسن استغلالها للموارد المتاحة وكذا قيامها بمهامها بالفعالية اللازمة.

ويعد معهد المراجعين الداخليين"IIA "المرجع الرئيسي لمختلف المراجعين الداليين عبر العالم من أجل الاستفادة من التوصيات والاقتراحات التي يقدمها من أجل تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بشكل يتماشى مع أهداف وإستراتيجية المؤسسة، ويرتكز تنظيم وظيفة المراجعة على احترام العناصر الأساسية التالية:

-وجود ميثاق أساسي للمراجعة الداخلية:

يعتبر وجود ميثاق أساسي للمراجعة الداخلية ضروريا في كل المؤسسات وهو شرط من شروط إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية،فهو يعمل على تحديد أهداف هذه الأخيرة وسلطتها ومسؤوليتها.

ويجب أن يكون هذا الميثاق مطابقا للمعايير الدولية ومصدقا عليه من طرف الإدارة،كما تقوم لجنة المراجعة من المصادقة علية ومراجعته منه دوريا لتفادي أي تعديل فيه،ويتناول الميثاق الأساسي للمراجعة الداخلية النقاط التالية:

- مهام خلية المراجعة الداخلية.
- مسؤوليات المراجعة الداخلية اتجاه الإدارة العامة ولجنة المراجعة.
- مبدأ الاستقلالية والموضوعية
- سلطة وموارد المراجعة الداخلية.
- تذكير بالمعايير المهنية المستعملة

-تحضير برنامج عمل طويل المدى:

من أجل ضمان تغطية ومراجعة كافة النقاط المهمة في العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي لا يمكن معالجتها في مدة سنة واحدة،لأن أهم أهداف لجنة المراجعة هو التأكد من شمولية برنامج المراجعة الداخلية،وعلى الرغم من أن الشمولية في هذا المجال تقاس بالأعمال المنجزة وليس المقدر إنجازها إلا أن وجود برنامج عمل متوسط أو طويل المدى من شأنه أن يريح أعضاء لجنة المراجعة ويمكنهم من أخذ فكرة عما يسعى إليه مدير المراجعة الداخلية،ومع ذلك فيمكنهم طلب إحداث تعديلات وإضافات على البرنامج إذا رأوا ضرورة ذلك.

-وجود مجموعة متكاملة من حيث العدد و الكفاءة:

من النقاط التي يمكن لخلية المراجعة الداخلية أن تسهل بها مهام لجنة المراجعة وتبسط تعاملها معها،هي وجود مجموعة متكاملة في وظيفة المراجعة الداخلية،من حيث عدد وكفاءة المراجعين الداخليين وامتلاكهم لمؤهلات تقنية ملائمة ومناسبة لطبيعة عمل المراجعة الداخلية تضم مراجعين ذو خبرة عالية في المجال المالي والمحاسبي مثلا كلما سهل ذلك عمل لجنة المراجعة في هذا المجال فيزيد التعاون والثقة فيما بينهم،كما أن الحفاظ على نفس التعداد في خلية المراجعة الداخلية يمكنه أن يساعد أعضاء اللجنة على التواصل مع هؤلاء الأعضاء ويمكنهم من التفاهم معهم وعلى عكس ذلك فإن تغير المراجعين الداخليين بشكل مستمر لا يساعد على مواصلة العمل فقد يعيد العمل إلى نقطة البداية في كل مرة.

ثالثا:مساهمة المراجعة الداخلية في مهام لجنة المراجعة:

يمكن للمراجعة الداخلية من خلالها قيامها بواجباتها أن تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في تنفيذ لجنة المراجعة لمسؤولياتها ومهامها،وذلك من خلال قيامها بالمهام التالية:

-تحديد المخاطر وفرض الرقابة على المعلومات المالية؛

- التحقق من فعالية مسار المعلومات المالية؛

-التحقق من احترام تطبيق القوانين والتشريعات المعمول بها؛

-التأكد من قانون الأخلاقيات في المؤسسة؛

-تقييم سير حوكمة المؤسسة؛

-القيام بأبحاث و تقصيات خاصة حسب طلب لجنة المراجعة؛

-تنسيق الجهود مع المراجع الخارجي وتبادل أوجه النظر؛

-المساعدة في تنظيم وتحضير اجتماعات لجنة المراجعة.

كما يمكن اعتبار خلية المراجعة الداخلية من بين أهم العناصر التي تعتمد عليها لجنة المراجعة في تقييمها لفعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة،ولهذا الغرض فمن الضروري على اللجنة أن تضاعف تعاملها وتقوي علاقتها بالمراجعة الداخلية كما عليها التأكد من مصداقية وفعالية هذه الأخيرة في تقييم فعالية الرقابة والتأكد من أن عملها مطابق للمعايير المعمول بها،كما أن عليها القيام بعملية تقييم لوظيفة المراجعة الداخلية قبل الاعتماد على المعلومات الصادرة عنها ،ويشمل هذا التقييم النقاط التالية:

-المطابقة مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية؛

-استعمال واحترام أحسن التطبيقات في هذا المجال؛

-التحقق من فعالية المراجعة الداخلية بمقارنة ما تقدمه للأطراف المعنية مع ما ينص علية القانون الأساسي للوظيفة في المؤسسة؛

-القيمة المضافة التي قدمتها المراجعة الداخلية للرقابة في المؤسسة؛

- ملائمة الموارد المتاحة لمجال تدخل المراجعة الداخلية.

المطلب الثاني: دور لجنة المراجعة في دعم المراجعة الخارجية.

من بين الأهداف الأساسية التي وجدت من أجلها لجان المراجعة في المؤسسات أن تعمل على تجديد ثقة المتعاملين الاقتصاديين في تقارير المراجعة الخارجية من خلال دعم ومتابعة المراجعين الخارجيين أثناء أدائهم لمهامهم في المؤسسة،وقد أكدت كل التقارير والقوانين التي تناولت موضوع لجان المراجعة على أهمية الدور الذي تقوم به هذه

الأخيرة فيما يتعلق بدعم المراجعة الخارجية في مختلف مراحل المهمة انطلاقا من اختيار وتعيين المراجع الخارجي إلى غاية انتهاء مهمة المراجعة الخارجية وقيام لجنة المراجعة بتقييم فعالية المراجعين الخارجيين،وسيتناول هذا المطلب أهم مراحل مهمة المراجعة الخارجية التي يتدخل فيها أعضاء لجنة المراجعة،وذلك كما يلي:

أولا: اختيار وتعيين وإقالة المراجع الخارجي:

تجمع معظم القوانين التي تتناول موضوع لجان المراجعة وتطبيقها في المؤسسات عبر العالم وتهتم بدراسة مهامها ودورها في تدعيم المراجعة الخارجية وزيادة ثقة المتعاملين في العمل الذي تقوم به المراجعة الخارجية في المؤسسة،على أن تدخل لجنة المراجعة في اختيار وتعيين المراجع الخارجي من شأنه أن يعطي أكثر مصداقية لعمل هذا الأخير لدى المساهمين والأطراف الأخرى المتعاملة مع المؤسسة ولمعنية بتقارير المراجع الخارجي،ولكن هذا التدخل يختلف من تشريع إلى أخر فوفق قانون" SARBANES-OXLEY "في الولايات المتحدة الأمريكية مثلا فإن مهمة اختيار ،تعيين و تجديد عهدة المراجع الخارجي ومتابعة أدائه لعمله وحتى إقالته عند اللزوم هي مهمة خاصة بلجنة المراجعة[1] ،بينما في أوربا فإن مهمة اللجنة في هذا المجال تقتصر على اقتراح المراجع الخارجي دون اتخاذ قرار تعيينه،وهو ما يمنحها إمكانية الإشراف على اختيار المراجع الخارجي وإبداء رأيه في دفتر الشروط الخاص بذلك وقائمة مكاتب المراجعة التي تعرض خدماتها والشروط المعتمدة في الاختيار،كما يتم مشاورة لجنة المراجعة في الميزانية المخصصة للمراجعة الخارجية للتأكد من ملائمتها للعمل الذي يقوم به المراجع الخارجي على أن تهتم كذلك اللجنة بمتابعته أثناء تنفيذه لمهامه،وفي حال ما إذا أراد المسيرون تغيير المراجع الخارجي تقوم لجنة المراجعة بدراسة الأسباب التي دفعت الإدارة إلى ذلك ودراسة إمكانية تغييره أو الاحتفاظ به حسب مدى صلابة الأسباب التي تكمن وراء هذا القرار، وفي حال العكس أي إذا أراد المراجع الخارجي تقديم استقالته فإن لجنة المراجعة تعمل على مناقشة المراجع الخارجي حول الدوافع وراء هذا القرار وتعمل على تقريب وجهات النظر وإزالة الغموض حول الموضوع من أجل الوصول إلى حل يرضي الطرفين،وهذا يبين الدور الأساسي الذي تلعبه لجنة المراجعة في هذا المجال.

وفي حال ما إذا لم تأخذ الإدارة رأي لجنة المراجعة فيما اختيار وتعيين أو إقالة المراجع الخارجي بعين الاعتبار ولم تعمل به فإن اللجنة تقوم في تقديم تصريح مع تقاريرها السنوية تبين فيه الاقتراحات التي قدمتها في هذا الخصوص وكذلك الأسباب التي جعلت الإدارة تقرر غير ذلك[2].

ثانيا: علاقة لجنة المراجعة مع المراجعين الخارجيين:

يعمل أعضاء لجنة المراجعة في إطار العلاقة مع المراجع الخارجي على أن يبين لهذا الأخير بوضوح ما هو منتظر منه من طرف المساهمين،ويهيأ له مناخ العمل مما يساعده على إبداء رأيه بحرية في كل الميادين المتعلقة بمهمته،ويقوم أعضاء

[1]-didier de ménonville, les comités d'audit, economic paris, 2009, p 56.

[2]- didier de ménonville, idam, p 58.

اللجنة بلعب دور الوسيط في التعريف بالمراجعين الخارجيين عند تعيينهم ومتابعتهم خلال أدائهم لمهامهم في المؤسسة،كما يعمل المراجع الخارجي على التعاون مع أعضاء لجنة المراجعة من خلال مناقشة النقاط الغامضة والملاحظات المستخلصة من عملية المراجعة قبل إضافتها في التقرير الذي ستقدمه للمساهمين.

ثالثا: الحرص على استقلالية المراجعين الخارجيين:

من المستحسن لدى أعضاء لجنة المراجعة أن تكون لديهم فكرة كافية حول شروط ومعايير استقلالية المراجع الخارجي كما يمكن أن يطلبوا من المراجع الخارجي في تقديم معايير الاستقلالية الخاصة،التي يعتمدها في مكتبه وان يقدم تصريحا قبل تعيينه للقيام بمهامه يبين فيه احترامه للمعايير الاستقلالية القانونية والخاصة بمكتبه وامتلاكه الكفاءة اللازمة للقيام بمهام المراجعة الخارجية لهذه المؤسسة،كما أن المراجع الخارجي ملزم في كل مرة بإعلام لجنة المراجعة بنص مكتوب عن كل ما من شأنه أن يؤثر على استقلاليته وموضوعيته في أداء مهامه،كما تعمل اللجنة على التأكد من وجود قواعد تحدد الشروط التي يجب توفرها في المراجع الخارجي حتى يمكن تعيينه دون أن تتأثر استقلاليته.

رابعا: اختبار أعمال المراجعين الخارجيين:

لقد اقترح المعهد الفرنسي للإداريين في مجال اختبار أعمال المراجعين الخارجيين من قبل لجنة المراجعة نقاطا يمكن لهذه الأخيرة من خلالها أخذ فكرة عن الأعمال التي يقوم بها المراجع الخارجي،وتتمثل هذه النقاط فيما يلي[1]:

-برنامج المراجعة:ويسمح برنامج المراجعة بمعرفة المنهجية التي سيعتمها المراجع الخارجي ف مهمته والوسائل التي ينوي تسخيرها للقيام بذلك،ومن المستحسن أن يقوم المراجع الخارجيبعرض برنامجه على أعضاء لجنة المراجعة لمناقشته قبل عرضه على إتمامه وعرضه على مجلس الإدارة،وهذا حتى يمكن لأعضاء اللجنة تقديم ملاحظاتهم واقتراحاتهم حول البرنامج ويقوم بتعديله إذا لزم الأمر،وتعمل اللجنة في هذا الإطار على التأكد من أن المراجع الخارجي قد خصص في برنامجه الوقت والإمكانيات اللازمة لمعالجة مناطق الخطر المحيطة بالمؤسسة.

-نتائج وملاحظات المراجع الخارجي:وذلك بمناقشة المراجع الخارجي فيما يخص النقاط التي تم اكتشافها خلال عملية المراجعة الخارجية وحول طريقة معالجتها،وكذلك الخروقات التي وجدها عند اختباره لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ونظام المعلومات المحاسبي الذي تعتمده المؤسسة،والقيام باختبار مدى أهمية الانحرافات التي اكتشفت وتأثيرها على القوائم المالية للمؤسسة،ومن ثم يعمل أعضاء لجنة المراجعة على متابعة الإجراءات التي اتخذت من طرف الإدارة والمسيرين بغرض معالجة هذه الانحرافات أو الخروقات.

- متابعة المراسلات واختلاف وجهات النظر بين الإدارة والمراجع الخارجي:

[1] - didier de ménonville, op,cit ; p p 61-63.

وهو ما يسمح للجنة المراجعة بمعرف الطرق التي تم بها تقريب وجهات النظر بين الطرفين والتأكد من أن ذلك تم بطريقة قانونية ومقنعة،كما يمكن للجنة أن تكون فكرة حول التوجهات التي ستعتمدها الإدارة فيما يخص إعداد القوائم المالية.

-اختبار اقتراحات المراجع الخارجي ومدى تنفيذها:يسمح هذا للجنة المراجعة بمعرفة النقائص المسجلة فيما يخص الإجراءات المعتمدة ومدى حرص الإدارة على تحسين هذه الإجراءات،كما يسمح هذا للجنة بالتأكد من أن جل النقاط المهمة في هذه الاقتراحات قد تم أخذها بعين الاعتبار.

خامسا: الإطلاع على رسالة التأكيد التي تعدها الإدارة العامة (lettre d'affirmation)

وتعتبر هذه النقطة بالذات من الأهمية بماكان باعتبار أن هذه الرسالة أو الشهادة تعدها الإدارة العامة للمؤسسة وتقدمها للمراجع الخارجي،وهي تحتوي على:[1]

-التصريح على أن هناك رقابة تهدف إلى اكتشاف وتحديد الأخطاء والتلاعبات وهي حيز التطبيق،وأن التجاوزات التي تم اكتشافها في هذا الإطار قد تم التصريح بها للمراجع الخارجي.

- التأكيد على أن الأخطاء والتجاوزات التي لم يتم تصحيحها ليس لها أثر مهم في الحسابات،وترفق قائمة لهذه التجاوزات مع التصريح.

-التصريح على أن الفرضيات الأساسية التي تم على أساسها التقديرات المحاسبية تعكس حقيقة نية المؤسسة وقدرتها على تحقيق العمليات المبرمجة.

-التصريح على أن المؤسسة ليس لها علم بأي عملية تمت بعد إقفال الحسابات السنوية تستوجب الإشارة إليها في الملحق دون اتخاذ هذا الإجراء.

-التصريح على تطبيق القوانين والتشريعات المعمول بها.

ويهتم أعضاء لجنة المراجعة بالأخص إلى اختبار الأخطاء والتجاوزات التي لم يتم معالجتها والتي تم إرفاقها بالرسالة، للتأكد من عدم تأثيرها على القوائم المالية بالمؤسسة.

[1] - didier de ménonville, op,cit, p63.

سادسا: تقييم فعالية المراجعين الخارجيين:

بالإضافة إلى الدور الذي تلعبه لجان المراجعة فيما يخص اختيار،اقتراح وتعيين المراجع الخارجي، تعمل اللجنة كذلك على تقييم أعمال المراجع الخارجي سنويا اعتمادا على معايير الفعالية الخاصة بها،حيث أن كل لجنة تضع معايير لتقييم الفعالية التي تنتظرها من المراجع الخارجي،وفي غالب الأحيان ترتكز عملية التقييم على المحاور التالية:

-احترام برنامج المراجعة والمواعيد المقترحة؛

-طبيعة ونوعية النتائج والاقتراحات التي يقدمها المراجع الخارجي سواء إلى لجنة المراجعة أو إلى الإدارة العامة ومديرية المالية؛

-طبيعة العلاقة بينه وبين الموظفين في المؤسسة؛

-إمكانات ومؤهلات فرق المراجعة الخارجية.

ومن المستحسن أيضا أن يتمكن أعضاء لجنة المراجعة من مشاركة ومناقشة المراجع الخارجي في إعداد الملاحظات والاقتراحات الخاصة بتحسين وتطوير الأنظمة والإجراءات المتبعة في المؤسسة.

المطلب الثالث: دور لجنة المراجعة في تقييم جودة المراجعة.

تعد مسألة تقييم جودة المراجعة مسألة قديمة نسبيا،حيث أنها شغلت تفكير المختصين منذ مدة وعرفت توجه الباحثين في المسألة في اتجاهين مختلفين عبر مرحلتين مختلفتين،فقد كانت الأبحاث الأولى في الموضوع تشير إلى أن تقييم جودة المراجعة يكون عن طريق تقييم المراجع في حد ذاته من استقلاليات ومؤهلات،ولكن الأبحاث الحديثة في الموضوع جاءت بتوجه أخر حيث ترى أن جودة المراجعة تقيم على أساس الأعمال التي يقوم بها المراجع أس مسار المراجعة لا على أساس طبيعة المراجع في حد ذاته،ومن هنا فإن أعضاء لجان المراجعة سوف يعملون على تقييم جودة المراجعة وفق المنهجيتين كما يلي:

أولا: وفق استقلالية وكفاءة المراجع:

يلعب المراجع الخارجي من خلال المصادقة والتصريح بسلامة حسابات المؤسسة دور الضامن لاحترام الخصائص الكيفية للمعلومات المحاسبية لدى مستعملي القوائم المالية، وفي هذا الإطار عرف1981 De Angeloجودة المراجعة كما يلي[1]:"هي رأي السوق حول قدرة المراجع الخارجي على:

-اكتشاف الأخطاء أو تلاعبات معبرة في النظام المحاسبي للمؤسسة محل المراجعة.

[1] - l'article : « la problématique de la qualité d'audit, proposition d'une approche conception »,makram chemangui,p4.

-والتصريح بهذه الأخطاء أو التلاعبات في تقريره" .

كما أن المعايير المهنية للمراجعة ترى أن المراجع مطالب بأن يمزج بين عنصرين، أولهما هو استخدام الموارد المتاحة وكفاءة فريق العمل الذي سيقوم بالمهمة، وثانيهما متعلق بموضوعية المراجع واستقلاليته.

ولطالما تم اعتبار كفاءة المراجع الخارجي ضمانا على قدرته على اكتشاف الأخطاء و التلاعبات ،فالمراجع الخارجي يجب أن يمتلك المعارف،التكوين،التأهيل والخبرة الكافية التي تمكنه من أداء مهام المراجعة،وبما أن المراجعة حاليا غالبا ما تتم من طرف مكاتب متخصصة فإن التنظيم الهيكلي لهذه المكاتب وفريق المراجعة يؤثران على مفهوم الكفاءة الذي أخذ أبعادا أخرى تتمثل في:

-كفاءة المراجع في حد ذاته؛

-كفاءة مكتب المراجعة؛

-كفاءة فريق المراجعة المتدخل على مستوى المؤسسة.

كما أن الاستقلالية والموضوعية تمثلان أساس جودة المراجعة حيث تضمنان أن النتائج التي توصل إليها المراجع في مهامه سيتم التصريح بها دون تحريف ولا نقص تحت أي ضغط، ويمكن للاستقلالية أن تشمل ثلاث مستويات وهي:

-الاستقلالية في برمجة أعمال المراجعة؛

-الاستقلالية في التقصي والتحقيق؛

-الاستقلالية في إعداد التقرير وعرضه.

وتحرص لجنة المراجعة على التحقق من هذه العناصر من خلال دوره الأساسي والمتمثل في اختيار، اقتراح ،تعيين وتحديد عهدة المراجع الخارجي ،و كذلك ضمان الظروف المناسبة للمراجع الخارجي من أجل القيام بعمله باستقلالية وموضوعية.

ثانيا: وفق مسار المراجعة:

نظرا لتعقد عملية المراجعة وعدم القدرة على إبصار مسار المراجعة فإن الدراسات التي تناولت تقييم جودة المراجعة عن طريق مسار المراجعة تبقى جد قليلة فمعظم الباحثين يعتبرون مسار المراجعة كالعلبة السوداء.

وبعد التوصيات التي جاء بها قانونSOX فقد حاول Riad Manita في مقاله ب" comité d'audit et qualité d'audit externe ;vers le développement d'un outil d'évaluation de la du processus d'audit »أن يطور لأعضاء لجنة المراجعة طريقة لتقييم جودة المراجعة اعتمادا على مسار

المراجعة وذلك نظرا لأن أعضاء اللجنة يمكنهم التدخل خلال أطوار عملية المراجعة،وقد اقترح عدة مؤشرات تمكن لجان المراجعة من تقييم جودة المراجعة وبين المهام التي ينبغي أن تقوم بها اللجنة لتقييم كل مؤشر،نذكر بعضها فيما يلي:

- مؤشرات قبول وتخطيط المهمة:ويمكن للجان المراجعة أن تقوم وفق هذا المؤشر بالمهام التالية:
  - التأكد من كفاءة المراجع؛
  - التأكد من استقلالية المراجع؛
  - التحقق من نوعية تنظيم المراحل التي وضعها المراجع في برنامجه؛
  - التأكد من تركيز المراجع في برنامجه على مناطق الخطر؛
  - التأكد من فهم المراجع لأنظمة العمل في المؤسسة؛
  - التأكد من تركيبة وتأهيل فريق المراجعة.

-مؤشرات تقييم نظام الرقابة الداخلية:وفي هذا المؤشر يمكن للجنة المراجعة تقييم عمل المراجع في مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بالقيام بما يلي:

- التحقق من احترام البرنامج المسطر في هذه المرحلة؛
- التأكد من نوعية تنظيم هذه المرحلة؛
- التأكد من نوعية الجرد المادي؛
- التأكد من تركيبة وتأهيل الفريق المتدخل ف هذه المرحلة.

-مؤشرات فحص الحسابات وإنهاء المهمة:وفي المرحلة الأخيرة والمتمثلة في فحص الحسابات وإنهاء المهمة يمكن للجان المراجعة تقييم ما يلي:

- التأكد من برنامج المرحلة؛
- احترام تطبيق معايير وشروط المهمة؛
- التحقق من تركيبة وتأهيل الفريق المتدخل في هذه المرحلة؛
- العمل على عرض المراجع لنتائج عمله باستقلالية؛
- التأكد من احترام التقرير للمعايير المعمول بها.

ومن بين الأمور التي قد تساعد لجنة المراجعة على تقييم مسار المراجعة هو أنها لا تعتبر طرفا خارجيا في المهمة فهي تعمل على مرافقة المراجع الخارجي منذ تعيينه في المؤسسة إلى غاية تقديمه للتقرير النهائي لمهمته،أي أن مسار المراجع يعد أقل تعقيدا بالنسبة للجنة مقارنة بالأطراف الأخرى،فهي لا تمثل علبة سوداء بالنسبة إلى اللجنة.

المطلب الرابع: دور لجنة المراجعة في الحد من المحاسبة الإبداعية في المؤسسة.

تعد لجنة المراجعة من بين أهم الآليات التي لجأت إليها المؤسسات العالمية الكبرى للحد من التلاعب والغش في التقارير المالية الذي أزيح عنه الستار بانهيار بعض كبريات الشركات العالمية،متمثلة في صورة:ENRON

و XEROX و PRAMALTو WORLDCOM وغيرها من الفضائح المالية التي تتالت وهزت العالم بأسره.

وتعود أسباب هذه الانهيارات والفضائح إلى عدة عوامل أهمها لجوء الإدارة إلى بعض الإجراءات والسياسات المحاسبية بهدف إحداث تحسين صوري غير حقيقي في نتائجها ومركزها المالي،وذلك من خلال الاستفادة من تعدد الخيارات والبدائل المتاحة في السياسات المحاسبية وفق ما يخدم أهداف ومصالح المسيرين دون أهداف الشركة وملاكها،إذ أكدت التقارير التي نشرها المحققون في قضايا الفضائح المذكورة وغيرها من الفضائح المالية وجود تضليل وتحايل في استخدام الطرق المحاسبية المتاحة بهدف تعديل النتائج المحاسبية للمؤسسة وقد أطلق المختصون على هذا التحايل اسم المحاسبة الإبداعية أو الإبتكارية" la comptabilité créative".

وهو ما دفع المشرعين إلى البحث عن الآليات التي يمكن عن طريقها وضع حد لهذه الممارسات والتخفيف من تأثيرها على مصداقية القوائم المالية والصورة المالية للمؤسسة،وقد لجأ المشرعون إلى إنشاء لجنة رقابية تعمل إلى جانب الإدارة وتتولى مهام خاصة كالإشراف على مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة والتقديرات الإدارة بما يحقق أهداف الشركة فسارعت العديد من الدول إلى تبني هذه اللجان واقتراح إنشائها خاصة في المؤسسات الكبيرة،وتعتبر الولايات المتحدة السباقة إلى اقتراح لجان المراجعة كحل للحد من المحاسبة الإبتكارية وكان ردها على فضيحةENRON سريعا ومباشرا من خلال المصادقة على قانون sarbanes-Oxley في سنة 2002،الذي يقضي بتولي لجنة المراجعة مهمة الإشراف على السياسات والتقديرات والأحكام المحاسبية المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد التقارير المالية.

زاد اهتمام الباحثين والخبراء في المجال المالي بالتعمق في موضوع المحاسبة الإبداعية بعد الفضائح المالية وخاصة بعد ثبوت تورط المحاسبين والمراجعين الخارجيين في فضيحةENRON وهو ما أدى إلى إفلاس مكتب ARTHUR ANDERSON الذي كان يعتبر من بين الخمس مكاتب الكبرى عالميا في الحاسبة ومراجعة الحسابات،ومنه فقد اختلفت التعاريف التي تناولت الموضوع نذكر منها،أن المحاسبة الإبداعية تمثل" التثبيط المتعمد للتقلبات في مستوى دخل الشركة حتى يبدو في وضع طبيعي"[1] وأنها تعد"مرادفا للمحاسبة المخادعة حيث تنطوي على تقنيات محاسبية تسمح للشركات بالإبلاغ عن نتائجها المالية بشكل لا يصور حقيقة نشاطاتها التجارية"[2] وبشكل من التفصيل تم تعريفها على أنها "عملية معالجة الأرقام المحاسبية عن طريق استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية واختيار المقاييس والملاحق بهدف تحويل القوائم المالية عما يجب أن تكون عليه الوضع الذي يفضل

مستخدم القوائم المالية رؤيته،أو هي العملية التي تنظم فيها العمليات والحسابات بشكل يترتب عليه نتائج محاسبية محددة سلفا بدلا من أن تكون النتائج محايدة ومتسقة"[1].

ومن هذه التعاريف يتضح أن هناك قواسم مشتركة لممارسات المحاسبة الإبداعية أهمها:[2]

-تعتبر ممارسات عامة وشائعة؛

-تمثل ممارسات لا يمكن تفاديها بشكل مطلق؛

-يمكن للمسيرين تقديم تفسير مقنع لهذه العمليات؛

-تدخل في الإطار القانون لأنها لا تخرج عن نطاق المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية؛

-ممارسات انتهازية فيما يخص اختيار الطرق والتقديرات المحاسبية؛

-ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية إلى أرقام غير حقيقية؛

-ممارسات ضارة بأطراف داخلية وخارجية عن المؤسسة.

ويمكن للجان المراجعة أن تساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة بقيامها بما يلي:

-مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الغدارة والعمل على وضع إجراءات فعالة؛

-التأكد من الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية؛

-التأكد من الإفصاح عن تغيير الطرق المحاسبية المطبقة لمعرفة أثرها على القوائم المالية؛

-تقييم سياسات الإفصاح المعتمدة على ضوء أهداف التقارير المالية وغاياتها؛

-التأكد من كفاية وملائمة الإفصاح لتحقيق مستوى مرضي من المنفعة للتقارير المالية؛

-تسوية قضايا الإفصاح المهمة وفق رأي المراجع الخارجي؛

-مناقشة التقارير المالية الدورية والسنوية مع الأطراف المعنية داخل الشركة.

الحد من خطر التقارير المالية الاحتيالية عن طريق تحديد العوامل التي تقود إلى تقارير مالية احتيالية لمعالجتها.

-مناقشة المراجع الخارجي حول مدى فعالية السياسات والطرق والمبادئ المحاسبية المعتمدة في المؤسسة.

[1] - رشا حمادة ،دور لجان من الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية، مجلة جامعة دمشق ،المجلد 26 ،العدد الثاني،2010 ،ص96.
[2] - رشا حمادة ، نفس المرجع،ص 95.

كما أن لوجود لجان المراجعة في مؤسسة ما دور مهم في تفادي تلاعب المسيرين بنتائج المؤسسة وتوجيه هذه النتائج وفق مصالحهم الخاصة،حيث أن التوصيات المقترحة من طرف المنظمات المسؤولة على إنشاء لجان المراجعة في المؤسسات والتي تصر على وجود على الأقل عضو من أعضاء اللجنة يكون مختصا في المالية والمحاسبة وهذا حتى يمكنه قراءة القوائم المالية بصيغة صحيحة تمكنه من اكتشاف أي تلاعب ممكن من طرف المسيرين،ويرجع سبب التلاعبات حسب الدراسات إما أن تكون انتهازية حيث يستغل المسيرون الثغرات المالية التي تحتويها القواعد والمعايير المحاسبية من أجل توجيه نتائج المؤسسة وفق ما يخدم مصالحهم الخاصة أو قصد الاستفادة من وضعية تعاقدية،قانونية،سياسية أو إدارية تكون المؤسسة عرضة لها،كما أن دراسات أخرى أكدت أن المسيرين يمكنهم أن يستغلوا التساهل في اختيار المعايير والقواعد المحاسبية من اجل تدعيم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المصرح بها حتى يتبين للمتعاملين الاقتصاديين مع المؤسسة بشكل واضح السياسة التي تتبعها المؤسسة والأهداف الإستراتيجية التي تسعى إلى تحقيقها،وهذا من أجل جذب اهتمام المستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال من أجل الاستثمار في المؤسسة.

وحتى لو كان المساهمون أو المستثمرون بإمكانهم قراءة القوائم المالية بسهولة إلا أنه يصعب عليهم اكتشاف وتحديد ما إذا كان هناك تلاعب في الحسابات وانتهازية من طرف المسيرين باعتبار أن المسيرين أدرى من الجميع بحسابات المؤسسة والثغرات التي يمكنهم استغلالها لتوجيه القوائم المالية لما يخدم مصالحهم الخاصة عل حساب مصالح المؤسسة،وهذا أساس مشكل الوكالة،وهو ما يزيد من أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة في إعطاء الثقة في القوائم المالية للمتعاملين،وبعد الدور السلبي الذي لعبته المراجعة الخارجيةممثلة في مكتبARTHUR ANDERSONفي التلاعبات التي كانت تقوم بها مؤسسة ENRON والتي كانت مسرحا لأكبر فضيحة مالية عرفتها الولايات المتحدة في نهاية القرن الماضي،رأى المشرعون أن لجن المراجعة سوف تعمل على اكتشاف أي تلاعب أو توجيه محتمل للنتائج المحاسبية للمؤسسة،وتلعب كفاءة واستقلالية أعضاء اللجنة دورا مهما في اكتشاف والتصريح بالتلاعبات التي يمكن أن يقوم بها المسيرون بهدف توجيه القوائم المالية وفق ما يريدون.

خلاصة :

إن المراجعة هي عبارة عن عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية،لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية،ثم توصيا نتائج ذلك للأطراف المعنية ،فهي بذلك عملية انتقادية للقوائم المالية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر و السجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة،وكذلك التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها،إن هذه العملية تمكن المراجع من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيق لها ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وحتى تتم هذه العملية بكفاءة يجب عليها أن تعتمد على قواعد وأسس ومعايير منطقية وثابتة ومحددة لظروف إنجازها،كما أن الشخص المزاول لهذه المهنة يجب عليه أن يكون مستقلا ومؤهلا تأهيلا علميا ومهنيا كافيين لتقرير ما إذا كانت القوائم المالية الختامية صحيحة،ولقد أدت الاهتمامات المتزايدة من قبل الباحثين والمهنيين وكل من تولدت لديهم الحاجة للمراجعة إلى تطوير الممارسة العملية لهذه المهنة،ونظرا لتشعب تقسيمات المراجعة وتنوعها وتعدد ميادينها واختلاف أساليبها،تعددت أهدافها بما يخدم من تحقيق غاية كل أنواع من أنواعها،ولقد جاءت هذه الأهداف وليد الأهمية الكبيرة للمراجعة في المؤسسة ومن له علاقة بها،إذ أن الصفة الرقابية التي تتمتع بها المراجعة جعلت هؤلاء يلجئون إلى المراجعة للوقوف على ممتلكاتهم والمحافظة عليها من الاختلاس والإهمال والضياع،وكذا الوقوف على نشاط المؤسسة لتحقيق أكبر فاعلية وكفاءة لها من اجل تطويره والوصول إلى منتجات ذات جودة عالية،ونظرا كذلك لصفتها الرقابية أصبحت جميع الأسواق المالية تشترط على المؤسسات التي تريد الدخول في البورصات القيام باعتماد مراجعة موثوقة حتى يتم الوثوق في قوائمها المالية المنشورة،والاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات المختلفة،كما أن المراجعة تسهم بدرجة كبيرة في هذه العملية داخل المؤسسة خاصة بعدما تطورت هذه المهنة وأصبحت تساعد المؤسسة في رفع مستوى كفاءة وفاعلية عملياتها.

تمهيد:

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في السنوات القليلة الماضية بقوة على السطح في عالم الأعمال،نظرا للمتطلبات الجديدة التي فرضتها مظاهر العولمة وما صاحبها من تطورات على الصعيدين القانوني والاقتصادي ،ومما زاد من الاهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية الجيدة،الانهيارات المفاجئة لعدد من الشركات العالمية حيث ارتبط مفهوم الحوكمة ارتباطا وثيقا بالأزمات المالية والاقتصادية ،التي كشفت أن عدم تطبيق الحوكمة بالشكل المطلوب قد زاد من حدتها وهز ثقة المستثمرين وجميع أصحاب المصلحة بالأنظمة الرقابية والمحاسبية على أداء الشركات.

ولمنع حدوث هذه الأزمات أو الحد منها في أقل تقدير ازداد الاهتمام بصياغة مفهوم حوكمة الشركات ووضع مجموعة من الآليات تجعل الحوكمة تكتسب دورا فعالا في المؤسسات.

ولإظهار الموضوع بشكل أوضح ارتأينا إلى تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

-المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.

-المبحث الثاني: الإطار الفكري لحوكمة الشركات.

-المبحث الثالث: الأطار التطبيقي لحوكمة الشركات.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.

تعتبر المؤسسة من العناصر الأساسية في تنمية أي اقتصاد كان،فبنيتها الاجتماعية الاقتصادية القانونية وتفاعلها مع المحيط الداخلي والخارجي،بالإضافة إلى الأحداث التي شهدها العالم من فضائح وأزمات مست كبريات المؤسسات في العالم أدت إلى اهتمام الحكومات والمنظمات الدولية والباحثين سواء كانوا اقتصاديين أو اجتماعيين بهذه الخلية المؤثرة في حياة الإنسان عامة والاقتصاد بصفة خاصة.

فتطبيق الحوكمة في المؤسسة ما هو إلا إسقاط لسبل تنميتها انطلاقا من ضمان مصالح وأهداف المتعاملين فيها ومعها ضمن إطار أوسع على المجتمع أو المحيط الكلي.

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات.

إن الانهيارات الكبيرة والأزمات العالمية التي طالت الكثير من المؤسسات والشركات كان سببها الرئيسي والأساسي هو نقص الخبرات والكفاءات وعدم توفر إدارات كفوءة ذات خبرة ومهارات متميزة ،أي عدم الأخذ بمبدأ الحاكمية أي الحكم الرشيد للمؤسسات ،مما جعل هذه المؤسسات تعلن إفلاسها وتنهار أو على الأقل تقلص من حصتها السوقية أو تجمد نشاطها لذلك بدأ الاهتمام بموضوع الحوكمة،وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى ماهية الحوكمة ومختلف خصائصها.

أولا:أصل كلمة حوكمة:

يعتبر مصطلح الحوكمة مصطلح حديث الاستعمال في اللغة العربية،بدأ استخدامه في بداية سنة 2000 ،وهو أحد المحولات العديدة لترجمة مصطلح" gouvernance "بالانجليزية ويعود أصل هذه الكلمة إلى اللغة اليونانية مصطلح "kubernan "التي تعني قيادة سفينة أو دبابة.

حيث قد استخدم هذا اللفظ في القرن 13 في اللغة الفرنسية القديمة كمرادف لمصطلح الحوكمة"gouvernement" والتي تعني فن أو طريقة الحكم،ثم استخدم كمصطلح قانوني في اللغة الفرنسية سنة 1478 .وفي القرن 14 انتقل اللفظ إلى الإنجليزية وأعطى ميلادا لكلمة حوكمة،ويقصد بها العمل أو طريقة الإدارة حيث أخذت هذه الكلمة الصدارة في سنوات1990 من قبل الاقتصاديين وعلماء السياسة الانجلوسكسونية والمؤسسات الدولية.

من خلال هذا الرصد للتطور التاريخي ،فإنه لم يتم الاتفاق إلى مرادف محدد لمصطلح" gouvernance coperate " باللغة العربية إلا أنه بعد العديد من المحاولات والمشاورات مع عدد من خبراء اللغة العربية والاقتصاديين والقانونيين المهتمين بهذا الموضوع تم اقتراح مصطلح حوكمة المؤسسات من ضمن العديد من المقترحات كحكم

المؤسسات،حكمانية المؤسسات حاكمية المؤسسات ،حكومة المؤسسات[1]،لكنه سرعان ما تم استبعاد كل من حكم المؤسسات و حاكمية المؤسسات لما للأولى من دلالة أن المؤسسات هي الحاكمة أو الفاعلة،أما الثانية فقد يحدث استخدامها خلط مع إحدى النظريات الإسلامية المسماة"النظرية الحكمية" والتي تتطرق للحكم والسلطة السياسية للدولة،ومن ثم فإن حوكمة المؤسسات تكون الأقرب لمفهوم المصطلح بالغة الإنجليزية،حيث تنطبق على معاني الحكم والرقابة،كما أنها تحافظ على أصل الكلمة المتمثل في "حكم"،هذا المصطلح قد تم اقتراحه من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية وقد استحسنه عدد من المتخصصين في اللغة العربية ومنهم مركز دراسات اللغة العربية بالجامعة الأمريكية بالقاهرة،أما المصطلح المستعمل على مستوى الخطابات هو الحكم الراشد[2].

ثانيا: تعريف حوكمة الشركات:

الحوكمة لغة: الحوكمة لفظ غير قياسية،حيث اختزلت في ثناياها عدة مفاهيم تتمثل أساسا:

1-**المنع:** فيقال حكمت فلانا، أي منعته ومنها حكمة الدابة وهو ما يوضع على فم الدابة لمنعها من التهام ما لا يريدها راكبها أن تلتهمه.

2-**القضاء:**حيث يطلق الحكم ويراد به القضاء،ومن ذلك قوله تعالى:"فاحكم بينهم بما أنزل الله"أي اقضي بينهم بحكم الله،والحكام هم القضاة،ومن ذلك قوله سبحانه وتعالى:"ولا تأكلوا أموالكم بينكم بالباطل وتدلوا بها إلى الحكام"أي إلى القضاة.

3-**الحكمة:**وهو وضع الشيء المنسب في المكان المناسب،كما دل على ذلك قوله تعالى:"أتيناه الحكمة وفصل الخطاب"وقوله سبحانه وتعالى:"ومن يؤتي الحكمة فقد أوتي خيرا كثيرا"وقوله علية الصلاة والسلام:"ورجل أتاه الله الحكمة فهو يعلمه ويقضي بها"

4-**الحكم:**والحكم من نصبه القاضي للحكم بين الناس ومحاولة الإصلاح بينهم،ومن ذلك قوله سبحانه وتعالى:"وإن خفتم شقاق بينهما فابعثوا حكما من أهله وحكما من أهلها إن يروا إصلاحا يوفق الله بينها[3]

لم يتم التوصل إلى مرادف محدد لمصطلح "coperate gouvernance "باللغة العربية ويطلق عليه في بعض البلدان بالحاكمية المؤسسية أو التحكم المؤسسي وفي بلدان أخرى يسمى حوكمة الشركات وبحسب البعض فإنه وبعد العديد من المحاولات والمشاورات مع عدد من خبراء اللغة العربية والاقتصاديين والقانونيين المهتمين بهذا الموضوع،تم اقتراح مصطلح حوكمة الشركات.

[1] -Abdelaziz amokrane le régime et le statut juridique des codres dirigeant système de gouvernance des entreprises publique économique premiere edition, paris, 2004,p17

[2] -نرمين أبو العطا، حوكمة المؤسسات، سبيل التقدم مع القاء الضوء على القرية المصرية ،ورقة عمل ،مصر ،2005، ص2.

[3] -عبد المجيد الصلاحيين، حوكمة في المؤسسات المالية الإسلامية، مؤتمر الخدمات المالية الإسلامية الثاني، طرابلس ،لبيبا، 2010، ص4.

الحوكمة اصطلاحا: لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصلح حوكمة المؤسسة،حيث أخذ المفكرون والباحثون وكذا المنظمات الدولية والمهنية بالتسابق لتعريفها،وقد رجع تنوع التعاريف إلى التداخل في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية،وهو الأمر الذي يؤثر في كل مجتمع واقتصاد على حدى،إلا انه يمكننا سرد مجموعة من التعاريف ثم نحاول من خلالها استنباط الخصائص الأساسية لحوكمة المؤسسات.

يعرف طارق عبد العال حماد الحوكمة على أنها:"النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من اجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والصراحة"فقد وصف تقرير(Cadbury) عام 1992 حوكمة المؤسسات بأنها:"نظام بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب".[1]

تعرف مؤسسة التمويل الدولية ifc الحوكمة بأنها:"النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(oecd) بأنها:"مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين".[2]

بينما عرفها البنك الدولي1992:"الحكم الراشد مرادف التسيير الاقتصادي الفعال والأمثل،الذي يسعى للإجابة عن مختلف الانتقادات الخاصة والموجهة للدول والمؤسسات التي تشكك في الإصلاحات الهيكلية المسيرة بطريقة علوية أي من الأعلى نحو الأسفل والتي أدت إلى فراغ مؤسساتي بدل تعبئة قدرات وطاقات المجتمع،التي يزخر بها".[3]

وبالتالي يمكننا أن نستخلص من التعاريف السابقة أن حوكمة الشركات نظام يهتم بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة،يتضمن العديد من العناصر والمبادئ،الإجراءات التي تعمل معا على توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة المشاركة في المنظمة ووضع القواعد والإجراءات المتعلقة بشؤون المنظمة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم[4].

المطلب الثاني: جذور حوكمة الشركات.

تشير الأدبيات الاقتصادية المتعلقة بحوكمة الشركات أن الاقتصاديين" Berle " و "Means "كانا من أوائل من تناول فصل الملكية عن الإدارة،وذلك في عام 1932،حيث اعتبرا آليات حوكمة الشركات كفيلة بسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي من الممكن أن تضر بالشركة وبالصناعة ككل.

[1] - طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات:المفاهيم، المبادئ،التجارب، المتطلبات، الدار الجامعية ،القاهرة ،2009، ص 69

[2] - جبار عبد الرزاق، الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي، حالة دول شمال إفريقيا ،مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ،العدد السابع ،الجزائر ،ص76.

[3] - بلعادي عمار،جاو حدو رضا، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ،آفات و رهانات ، جامعة أم البواقي ،7و8 ديسمبر 2010،ص 3.

[4]- هاني محمد خليل، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين ،مذكرة استكمال متطلبات شهادة الماجستير محاسبة و تمويل ،الجامعة الإسلامية، غزة ،2009،ص ص22-23.

و في عام 1937 نشرRonald coase أول مقال يبين فيه طريقة التوفيق بين الملاك والمسيرين للشركة وكذلك تطرق كل من Jonson and Mekling في عام 1976،Oliver Williamson عام 1979 إلى" مشكلة الوكالة حيث أشار إلى حتمية حدوث صراع بالشركة عندما يكون هناك فصل بين الملكية والإدارة وفي هذا السياق أكدوا على إمكانية حل مشكلة الوكالة من خلال التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات".

و ازداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات،حيث حرصت عدد من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة،وعلى رأس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد والبنك الدوليين،المركز الدولي للمشروعات الخاصة و كمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية،التي أصدرت في عام 1999 مبادئ حوكمة الشركات،والمعنية بمساعدة كل من الدول الأعضاء وغير الأعضاء بالمنظمة لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق حوكمة الشركات بكل من الشركات العامة و الخاصة،سواء المكتتبة أو غير المكتتبة بأسواق المال،من خلال تقديم عدد من الخطوط الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات و كفاءة أسواق المال واستقرا الاقتصاد ككل.

و نتناول المبادئ الخمسة الصادرة عام 1999 من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تطبيقات حوكمة الشركات في شان الحفاظ على حقوق حملة الأسهم،وتحقيق المعاملة العادلة لحملة الأسهم،وإزكاء دور أصحاب المصالح والحرص على الإفصاح والشفافية، وتأكيد مسؤولية مجلس الإدارة.وفي سنة 2004 أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قائمة جديدة لمعايير حوكمة الشركات،مضيفة مؤشر تأمين الأسس لإطار حوكمة فعالة للشركات،أما في الآونة الأخيرة فقد تعاظمت بشكل كبير أهمية حوكمة الشركات لتحقيق كل من التنمية الاقتصادية والقانونية والرفاهية الاجتماعية للاقتصاديات والمجتمعات وقد بدا الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات يأخذ حيزا مهما في أدبيات الاقتصاد إثر إفلاس بعض الشركات الدولية الكبرى مثل إنرون وورلد كوم.

و تعرض شركات دولية أخرى لصعوبات مالية كبيرة مثل سويس إير،وفرانس تيليكوم،وذلك حسب تقرير لسنة 2000 لمصرف سويسري خاص،تناول موضوع حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية للشركات الكبرى.[1]

المطلب الثالث: خصائص حوكمة الشركات.

بناءا على التعاريف السابقة فإن مصطلح الحوكمة يشير إلى الخصائص التالية:

1-**الانضباط**:يعني إتباع سلوك أخلاقي مناسب وصحيح، وهذا الانضباط يتحقق من خلال:

- بيانات واضحة للجمهور؛

- وجود الحافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر أعلى للسهم؛

[1] – نرمين أبو العطا ، مرجع سبق ذكره، ص5.

- الالتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح؛

- التقدير السليم لحقوق الملكية؛

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

- الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة؛

- نشر التقرير السنوي في موعده؛

- الحفاظ على المعلومات وعدم تسريبها قبل الإعلان عنها؛

- الإفصاح العادل عن النتائج الختامية؛

- تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛

- تحديث المعلومات على شبكة الانترنت.

3-**الاستقلالية**: و يعني لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل وتتحقق من خلال:

- وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن مجلس الإدارة العليا؛

- وجود لجنة مراجعة يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل؛

- وجود لجنة لتحديد المكافآت يرأسها عضو إدارة مستقل؛

- وجود مراجعين خارجيين غير مرتبطين بالمؤسسة.

4-**المساءلة**: أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية عن طريق تقديم كشف حساب عن تصرف ما وتشمل المساءلة جانبين هما: التقييم ثم الثواب أو العقاب. ويعني أن يتم أولا تقييم العمل ثم محاسبة القائمين عليه وتتحقق من خلال :

- ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية؛

- التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم؛

- التحقيق الفوري في حالة إساءة الإدارة العليا؛

- وضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة.

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

- وجود لجنة مراجعة ترشح المراجع الخارجي وتراقب أعماله؛

- وجود لجنة مراجعة تراجع تقارير المراجعين الداخليين وتشرف على أعمال المراجعة الداخلية؛

- الاجتماعات الدورية لمجلس الإدارة؛

- عدم قيام مجلس الإدارة الإشرافي بدور تنفيذي.

6-**العدالة**: يجب احترام حقوق مختلف مجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة تتحقق العدالة عن طريق:

- المكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة؛

- المعاملة العادلة لكافة الموظفين؛

- حماية حقوق المساهمين؛

- إعطاء المساهمين حق الاعتراض عند إساءة حقوقهم.

7-**المسؤولية الاجتماعية**:ويقصد بها المؤسسة كمواطن جيد يتحقق هذا من خلال:

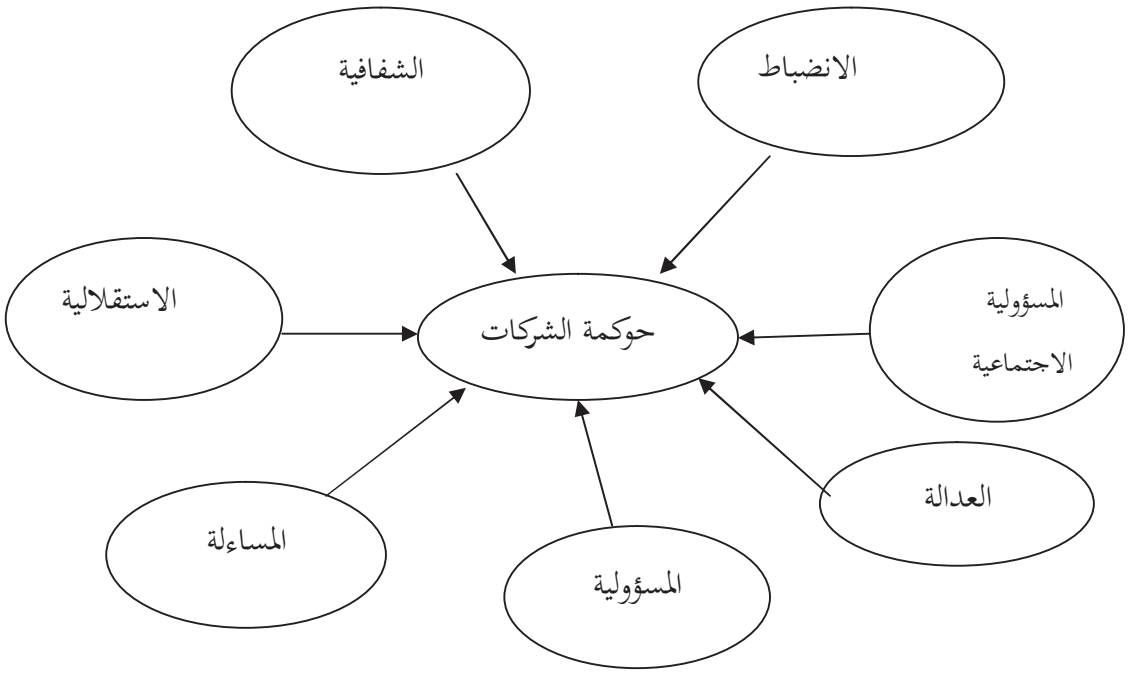
- وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي؛

- وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة.

يتضح أن الشفافية والمساءلة والمصداقية تعد من العوامل المهمة لتفعيل الحوكمة وتطوير الأطر المؤسسية وتحسين كفاءة أداء الأجهزة الحكومية والخاصة مما يؤدي في النهاية إلى رفع معدل النمو الاقتصادي وتفعيل درجة المشاركة لجميع أفراد المجتمع ومؤسساته في صنع القرارات والقوانين،ومراقبة مستوى الأداء.

والشكل لتالي يلخص خصائص حوكمة الشركات:

الشكل رقم01:خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق

المبحث الثاني: الإطار الفكري لحوكمة الشركات.

لقد تعاظم الاهتمام بحوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خاصة عند العقود القليلة الماضية بعد سلسلة الأزمات والانهيارات التي مست اقتصاديات عدة بلدان ما يدفعنا للتساؤل ما هي أهمية وأهداف الحوكمة في هذه الاقتصاديات ومبادئها.

المطلب الأول: أهمية حوكمة الشركات.

حظيت حوكمة الشركات باهتمام بالغ في السنوات الأخيرة وذلك لأسباب كثيرة منها اهتمام الدول والشركات باجتذاب الاستثمار وتحسين الأداء فإن الفضائح المالية والهروب الأموال ألقت بظلال مظلمة على الاقتصاديات في جميع أرجاء العالم ومن ثم فإن الإرشادات الموجودة حاليا ينبغي إليها باعتبارها مكون من بين العديد من المكونات الضرورية وغير الكافية حتى الآن لإقامة نظام سليم لحوكمة الشركات ومن هنا يمكن تلخيص أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية:

1 -تخفيض المخاطر؛

2 -تعزيز الأداء؛

3 -تحسين الوصول إلى الأسواق المالية؛

4-زيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات؛

5-إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية[1].

ويمكن توضيح هذه النقاط من منظور مستخدميها وذلك كما يلي:

أولا: أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات:

- يتمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة والمساهمين ومجلس الإدارة؛

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

- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين(بالأخص المستثمرين الأجانب)

[1] – مصطفى نجم البشاري ،أهمية تطبيق معايير الحوكمة لتفعيل نظم المراجعة الداخلية للمؤسسات العامة بالسودان،مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان ،20 و21 يناير 2008، ص 17.

لتمويل المشاريع التوسعية، فإذا كانت الشركات لا تعقد على الاستثمارات الأجنبية يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي، و بالتالي زيادة رأس المال بتكلفة أقل؛

-تحظى الشركات التي تطلق قواعد الحكومة بزيادة ثقة المستثمرين لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم ولذلك نجد ان المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة جيدا قد يقوموا بالتفكير جيدا قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات حتى عندما تتعرض لأزمات مؤقتة تؤدي إلى انخفاض أسعار أسهمهم لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود في فترة الأزمات.

ثانيا:أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:

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

- الإفصاح الكامل على أداء الشركة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا،يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات[1] .

ثالثا:أهمية الحوكمة من الناحية الاقتصادية

تتمثل في طريقة تحديد النشاط الاقتصادي،لها تأثير قوي على تخطيط الأعمال ونشاط الاستثمار وخفض تكاليف المعاملات التيفي تكاليف التنظيم وإدارة الأعمال وتمثل تكاليف المعاملات ما يلي:

- تكلفة بيع وشراء السلع والخدمات والحصول على التحويل ورأس المال؛

- تكلفة ضمان وتنفيذ حقوق الملكية والحصول على معلومات بشأن الأعمال وفرص الشراكة؛

- تكلفة تكوين المؤسسات وتنظيمها؛

- تكلفة نقل وتصدير واستيراد السلع والالتزام باللوائح والتمثيل الحكومي أهم مشكل تعاني منه المؤسسات سواء كانت صغيرة أو متوسطة هو التأثير النسبي لارتفاع تكاليف المعاملات لأنها تتضمن عناصر كثيرة هذا ما يؤثر سلبيا على حجم هيكل المؤسسات.[2]

رابعا: أهمية الحوكمة من الناحية القانونية:

يهتم القانونيون بمبادئ واليات حوكمة المؤسسات كونها تعمل على الوفاء بكافة حقوق الأطراف المنتمية للمؤسسة من:

[1]- قصاص فتيحة، حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ،تخصص حوكمة المؤسسات ،جامعة تلمسان، 2002،ص35.
[2]- صديقي خضرة ،التأصيل النظري لماهية حوكمة المؤسسات و العوائد المحققة من جراء تبنيها، المؤتمر الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة ،جامعة البويرة ،يومي 30 و2012/10/31، ص4.

حملة الأسهم ،مجلس الإدارة ،المديرين التنفيذيين ،العاملين ،المقرضين وأصحاب المصالح....وغيرهم.

من هذا المنطق فإن التشريعات واللوائح المؤسسة لعمل المؤسسة تعد بمثابة العمود الفقري لمبادئ واليات الحوكمة التي تعمل على ضبط العلاقة بقوانين وقرارات محددة بين الأطراف المنتمية للمؤسسة،وتتداخل قواعد حوكمة المؤسسات بعدد من القوانين مثل:قوانين المؤسسات،أسواق المال،البنوك،المحاسبة والمراجعة،المنافسة المشروعة ومنع الاحتكار،قانون الضرائب والعمل.

كما أنها تعمل على تنفيذ العقود بطريقة فعالة،وفي هذا الصدد اقترحت مؤسسة التمويل الدولية في 2002 بأن يتم إصدار بنود تشريعية لحوكمة المؤسسات(codes of corperate gouvernance) تتضمن أسواق المال والمؤسسات.

رغم اختلاف القوانين والأنظمة الأساسية لمرتبطة بحوكمة المؤسسات إلا أن الأنظمة القانونية تعد عاملا أساسيا لضمان تطبيق جيد لقواعد الحوكمة،هذا فضلا عن أهمية معايير الإفصاح والشفافية والمراجعة والمحاسبة.

خامسا:أهمية الحوكمة من الناحية المحاسبية والرقابية:

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 مراجعة الحسابات والقوائم المالية بحياد تام،كما يشير أيضا إلى أهمية إنشاء جهاز متابعة ومراقبة أداء مؤسسات المحاسبة والمراجعة وضمان كفاءة أداء مهامها[1].

المطلب الثاني:أهداف حوكمة الشركات.

يعد أسلوب حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين و المقرضين،كما يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة،وستظهر ذلك من خلال إيضاح الأهداف التي تصبو الحوكمة إلى تحقيقها.

يرى البعض أن حوكمة الشركات تستهدف تحقيق ما يلي:

1-العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة.

[1]- 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، 18و 19ماي 2011،ص8.

2-حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم.

3-منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح[1].

بينما يرى آخرون أن حوكمة الشركات الجيدة تحقق العديد من الأهداف ومن أهمها:

1-محاربة الفساد بكل صورة سواء كان فسادا ماليا أم محاسبيا أم سياسيا؛

2-جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أو المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال؛

3-تحقيق الاستقرار والمصداقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي؛

4-تحسين وتطوير إدارة الشركات ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الدمج أو السيطرة بناءا على أسس سليمة بما يؤدي إلى دفع كفاءة الأداء؛

5-تحقيق إمكانية المنافسة بين الأجل الطويل وهذا يؤدي إلى خلق حوافز وتبني تكنولوجيا حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات وتخفيض التكاليف الإنتاجية وزيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات التي تتعامل فيها الشركة حتى تتمكن من الصمود أمام المنافسة القوية للمنتجات الأجنبية.

وبالتالي تسعى حوكمة الشركات من خلال الأهداف إلى تحقيق ما يلي:

1-تحسين أداء الشركات ؛

2-وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات الغير المقبولة ماديا وأدائيا وأخلاقيا؛

3-وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركات وأعضاء مجل إدارتها؛

4-وضع أنظمة لإدارة الشركة وفقا لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين مجلس الإدارة والمساهمين؛

5-وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة لتحقيق أهدافها[2].

[1]- عدنان ابن حيدر بن درويش ،حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة ،إتحاد المصارف العربية ،2007،ص ص 74-75.
[2]-رأفت حسين مطر، آليات تدعيم دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، الجامعة الإسلامية، ص2.

المطلب الثالث:مبادئ حوكمة الشركات.

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة ،فقد حرصت عديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع مبادئ محددة لتطبيقه،ومن هذه المؤسسات"مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية،وبنك التسويات الدولية مثلا في لجنة بازل ،ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي،وفي الواقع نجد انه كما اختلفت التعريفات المعطاة لمفهوم الحوكمة فقد اختلفت كذلك المعايير التي تحكم عملية الحوكمة وذلك من منظور وجهة النظر التي حكمت كل جهة تضع مفهوما لهذه المعايير وذلك على النحو التالي:

أولا:مبادئ مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية:

يتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة(05) معايير توصلت إليها مؤسسة التعاون الاقتصادي والتمنية في عام 1999،علما بأنها قد أصدرت تعديلا لها في عام 2004،وتتمثل في:

1-ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات:يجب أن يتضمن إطار حوكمة المؤسسات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها،كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون،وأن يضيف بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

2-**حفظ حقوق جميع المساهمين:**وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

3-**المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:**وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة،وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية،والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية،وكذلك حمايتهم من أي عملية استحواذ أو دمج مشكوك فيها،أو من الاتجار في المعلومات الداخلية،وكذلك حقهم في الإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

4-**دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالمؤسسة:** وتشمل احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق،وكذلك آليات مشاركاتهم الفعالة في الرقابة على المؤسسة،وحصولهم على المعلومات المطلوبة،ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.

5-**الإفصاح والشفافية:**وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات في الإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.

6-**مسؤوليات مجلس الإدارة**:وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية،وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية [1].

ويمكن اختصار هذه المبادئ في الشكل التالي رقم 02:

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

[1]-OCDE ,principes de la gouvernement d'entreprise ,2004 ,disponible sur :http://www.oedc.org ,consultation le 14 /01/2014.

ثانيا:مبادئ لجنة بازل:

وضعت لجنة بازل في العام 1999 إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية،وهي تركز على النقاط التالية[1]:

1-قيم المؤسسة ومواثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق من باستخدامها هذه المعايير؛

2-إستراتيجية للمؤسسة معدة جيدا، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك؛

3-التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد لمجلس الإدارة؛

4-وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومراجع الحسابات والإدارة العليا؛

5-توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات؛

6-مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح،بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا ،أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة؛

7-الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة،وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى؛

8-تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو خارجيا.

ثالثا:مبادئ مؤسسة التمويل الدولية:

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

3-1:الممارسات المقبولة للحكم الرشيد.

3-2:خطوط إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد.

3-3:إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا.

[1]-فاتح غلاب ،تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة ،دراسة لبعض المؤسسات الصناعية ،مذكرة ماجستير ،تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف، 2011،ص 50.

3-4:القيادة.[1]

إن تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات يؤدي إلى تحقيق الأتي:

- طمأنة المساهمين على الحصول على عائد استثماراتهم؛

- تمكن المساهمين من جعل المديرين يعيدون إليهم بعض الأرباح؛

- تأكد المستثمرين أن المديرين لن يهدروا المال الذي يستثمرونه في المؤسسة؛

- التأكد من أن الشركة لا تستثمر في مشاريع فاشلة.

ولهذا يجب أن تتميز مبادئ حوكمة المؤسسات بما يلي:

- القدرة على توفير الضمان من خلال قيام الوكيل بتقييم القرارات؛

- أساس العقد الذي تم إبرامه مع المالك،بين الوكيل والمالك(المساهمين)؛

- ضمان استمرار تدفق رأس المال والذي يعتبر أحد المؤشرات لنجاح المؤسسة؛

- القدرة على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري ومواجهة التحايل والخداع الذي تتعرض له أموال المؤسسة.

إذ أنه لا يمكن تطبيق هذه المبادئ إلا بواسطة آليات،حيث أن هذه الأخيرة تساعد في تطبيق مبادئ الحوكمة.[2]

[1]- فؤاد شاكر، الحكم الجيد في المصاريف و المؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية،المؤتمر المصرفي العربي تحت عنوان الشراكة بين العمل المصرفي و الإستثمار من أجل التنمية، 2005، ص 4.

[2]-ماجد إسماعيل أنو حمام ،أثر تطبيق حوكمة المؤسسات على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،كلية التجارة، تخصص محاسبة و تمويل، الجامعة الإسلامية ،غزة، 2009،ص34.

المبحث الثالث: الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات.

يختلف تطبيق حوكمة الشركات من اقتصاد إلى أخر رغم أن هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة محددات الحوكمة والآليات المعتمدة فيها،لذا سنتطرق إلى محددات الحوكمة ثم الآليات التي تسمح بتطبيق الحوكمة ونماذج التطبيق في بعض الدول،حيث اخترنا كنماذج أجنبية من ولايات أمريكية وبريطانيا بينما الدول العربية تناولنا مصر والجزائر لمعرفة آفاق تطبيق الحوكمة المستقبلية في بلادنا.

المطلب الأول: محددات الحوكمة.

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات: المحددات الخارجية وتلك الداخلية، ونعرض فيما يلي لهاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي:

أولا: المحددات الخارجية:

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة ،والذي يشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة لنشاط الاقتصادي(مثل سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)وكفاءة القطاع المالي(البنوك وسوق المال)في توفير التمويل اللازم للمشروعات. درجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية(هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة(ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق مثل ،المراجعين، المحاسبين، المحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها)بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل المكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية. وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض من العائد الاجتماعي والعائد الخاص[1].

ثانيا :المحددات الداخلية:

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

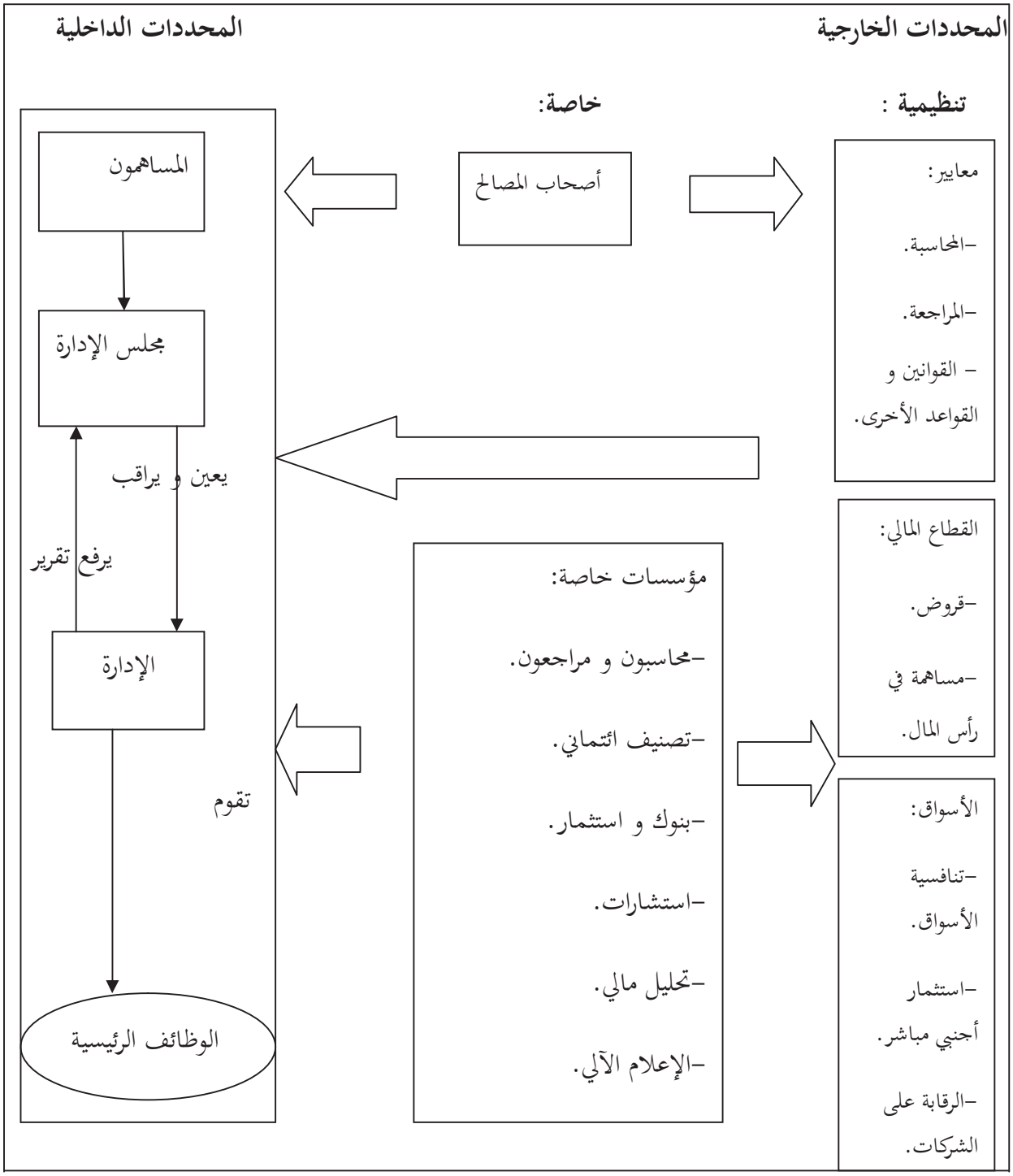
- آلية توزيع السلطات داخل الشركة؛

[1]- صديقي مسعود، دريس خالد، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار ،الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع الآفاق و رهانات ، أم البواقي.

- الآلية و القواعد و الأسس الناظمة لكيفية اتخاذ القرارات الأساسية في الشركة؛

-العلاقة الهيكلية بين الجمعية العمومية للشركة ومجلس إدارتها والمديرين التنفيذيين ووضع الآليات المناسبة لهذه العلاقة مما يخفف من التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة وصولا لتكامل هذه المصالح[1].

الشكل رقم 03: المحددات الداخلية والخارجية للحوكمة:



1-هاني محمد خليل،مرجع سبق ذكره، ص ص 22-23.

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

وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي وتعميق دور سوق المال،وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار والحفاظ على الحقوق الأقلية أو صغار المستثمرين،ومن ناحية أخرى،تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية وتساعد المؤسسات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح،وأخيرا خلق فرص عمل.

المطلب الثاني:آليات حوكمة الشركات.

يتم تطبيق الحوكمة من خلال مجموعة من الآليات،صنفت إلى آليات حوكمة داخلية وأخرى خارجية،وسيتم تناولها بشكل مختصر وكما يأتي:

أولا:الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة،واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة،ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يأتي:

1- مجلس الإدارة:

يعد مجلس المراقبين أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة،إذ أنه يحمي رأس مال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة،وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعليه في وضع إستراتيجية الشركة،ويقدم الحوافز المنسبة للإدارة ويراقب سلوكها ويقوم أدائها،وبالتالي تعظيم قيمة الشركة. ولكي تكومن هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة،وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار.كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها،وتقوم باختيار الإدارة العليا،فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك[1].

[1]-محمد حمودة، دور آليات الحوكمة في مكافحة الفساد المالي ،مقال منشور، 2012/5/29.

2-التدقيق الداخلي:

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة ،إذ أنها تعزز هذه العملية،وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة،حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية،العدالة،تحسين سلوك الموظفين العملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي.فقد أكدت لجنة كادبيري cadbury comité على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع اكتشاف الغش والتزوير،ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها.

ثانيا:الآليات الخارجية لحوكمة الشركات.

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع،حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة.

ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي:

1-منافسة سوق المنتجات(الخدمات)وسوق العمل الإداري:

تعد منافسة سوق المنتجات(أو الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات،حيث إذ لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح(أو أنها غير مؤهلة)،فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة،وبالتالي تتعرض للإفلاس.إذ إن منافسة سوق المنتجات(أو الخدمات)يهذب سلوك الإدارة،وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداريLabor market للإدارة العليا،وهذا يعني أن إدارة الشركة إلى حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيء على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة،إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين أنه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس الإدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية[1] .

2-الاندماجية والإكتسابات: Mergers and Acquisiting .

بما لا شك فيه أن الاندماجات والإكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم،وهناك العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن لاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال)،وبدونه يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال،حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاندماج أو الاكتساب.

[1]-عباس حميد التميمي، آليات الحوكمة في الحد من الفساد الإداري و المالي في شركات المملوكة للدولة،2004، ص 50.

أما في الشركات المملوكة للدولة فتشير OECD إلى أن الحوكمة الصينية على سبيل المثال قد استفادت من هذه الإلية وذلك بعد إعطاء هذه الشركات قدرا من الاستقلالية في اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاكتساب والاندماج،ولكن تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقها كمالك للأسهم جراء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات.

3-التدقيق الخارجي External Auditing :

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة،إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها،ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام.ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية Institute of internal auditions على أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف oversight،التبصرinsight والحكمة foresight.

-ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن تعمله،ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي.

-أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات لعمليات النتائج.

وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة.

ولإنجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المدققون الخارجيون التدقيق المالي،وتدقيق الأداء،والتحقق الخدمات الاستشارية

4-التشريع والقوانين:

لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة،ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية ،بل على كيفية تعاملهم مع بعضهم،فعلى سبيل المثال قد فرض قانون sarbanes Oxley act متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة،وتتمثل بزيادة أعضاء مجلس الإدارة المستقلين ،وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية،الطلب من المدير التنفيذي(ceo)ومدير الشؤون العامة(cfo) الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية،ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة،والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة،كما أكد مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لزبائنها بلجنة التدقيق.

5- آليات حوكمة خارجية أخرى:Another Corperate Gouvernance Mechanismes

هناك آليات حوكمة خارجية أخرى فضلا عما تقدم ذكره،تؤثر على فاعلية الحوكمة بطرق هامة مكملة للآليات الأخرى

في حماية مصالح أصحاب المصالح في الشركة،ويذكر cohenetel أنها تتضمن ولكن تقتصر على المنظمين،المحللين الماليين وبعض المنظمات الدولية،فعلى سبيل المثال تمارس منظمة الشفافية العالمية ضغوطا هائلة على الحكومات والدول من أجل محاربة الفساد المالي والإداري،وتضغط منظمة التجارة العالمية من أجل تحسين النظم المالية والمحاسبية وفي قطاع البنوك،وتمارس لجنة بازل ضغطا من أجل ممارسة الحوكمة فيها .

المطلب الثالث:تطبيقات حوكمة الشركات.

أدى الاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة المؤسسات إلى قيام العديد من دول العالم بإصدار مبادئ وقواعد خاصة بحوكمة المؤسسات،وذلك من خلال المؤسسات الرسمية وغير الرسمية بها،وعملت هذه المؤسسات والهيئات على تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات فيها،ونظرا للاختلافات الاقتصادية،السياسية والثقافية للدول،سوف نتناول تجارب بعض الدول التي تطبق حوكمة المؤسسات.

أولا:نماذج الحوكمة في الدول الأجنبية:

1/نموذج الولايات المتحدة الأمريكية:

تعتبر المؤسسة في هذا النموذج تشكيلة من الإداريين التنفيذيين والذين يعملون لفائدة المساهمين وطريقة التسيير المتبعة في هذه المؤسسات هي الطريقة الأحادية بمعنى أن المدير العام هو نفسه رئيس مجلس الإدارة،فلا يوجد فصل بين مهام الرقابة والإدارة،كما أن هذه المؤسسات تعتمد على التمويل المباشر كأساس لتمويل نشاطاتها[1] .

وتشمل مجموعة مبادئ الحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية تحت اسم"مبادئ حوكمة الشركات الأساسية" وهي كالتالي:

- يجب أن تكون الأغلبية الجوهرية لمجلس الإدارة من الأعضاء المستقلين؛

- يجب أن يتم عقد اجتماع للأعضاء المستقلين على الأقل مرة في السنة، بدون المدير التنفيذي أو الأعضاء الغير المستقلين؛

- عندما يعمل رئيس مجلس الإدارة في الشركة كتنفيذي فإن المجلس يجب أن يعين رسميا أو بشكل غير رسمي عضوا مستقلا يعمل بصفة أساسية لتنسيق عمل الأعضاء المستقلين؛

- لا يقوم أي عضو بالمجلس بأي عمل استشاري أو خدمة يقدمها للشركة؛

- يجب أن تتم مكافآت الأعضاء من خلال الدمج بين مبالغ نقدية وأوراق مالية للشركة؛

[1]-مرابط هيبة، أثر تطبيق الحوكمة في القطاع المصرفي وفقا لمبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة،2011.

-إنشاء لجان لمجلس الإدارة مكونة بالكامل من الأعضاء المستقلين شاملة(المراجعة،تعيين الأعضاء،تقييم أعمال المجلس،تقييم أجور التنفيذيين والإدارة،التوافق مع القوانين وتوافر الأخلاقيات)[1]

2/نموذج المملكة المتحدة(بريطانيا):

نشأ و تطور مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة،بحيث أصبح جزءا من المفهوم السائد داخل الشركات،سواء كانت مدرجة أو غير مدرجة في سوق الأوراق المالية،وقد أدت المشاكل المالية المترتبة عن قيام بعض الشركات بإخفاء بيانات ومعلومات مالية في الحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين والتي انتشرت في فترة التسعينات،إلى قيام كل من بورصة الأوراق المالية ومجلس التقارير المالية(FRC) وجهات محاسبية أخرى،بدراسة كيفية توافر الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تصدرها الشركات،وكانت الفرصة الأولى لمجتمع الأعمال بالمملكة المتحدة للاهتمام بإجراء حوار جدي ومفتوح عن موضوع حوكمة الشركات سنة 1992،وقد نتج عن ذلك صدور"تقرير كادبيري report cadbury "والذي يعتبر حتى الآن من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة،وفي أكتوبر عام 1993 ظهر"تقرير روتمان rutteman report "،وتلي هذا التقرير سنة 1995 تقرير أخر عرف ب"تقرير جرينبري greenbury report "،وفي سنة 1998 ظهر ما يعرف ب "الكود الموحد combined code " والذي اشتمل على جميع التوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة له.

و أصبحت هذه الوثيقة من ضمن متطلبات القيد في بورصة لندن للأوراق المالية.

ثانيا:نماذج الحوكمة في الدول العربية:

1/النموذج المصري:

تم وضع مجموعة من القواعد تمثل مبادئ الحوكمة في مصر،رغم أن هذه القواعد لا تمثل نصوص قانونية آمرة،ولا يوجد إلزام قانوني بها،وإنما هي فقط تنظيم وبيان للسلوك الجيد في إدارة الشركات وفقا للمعايير والأساليب العالمية والتي تحقق توازنا بين مصالح الأطراف المختلفة.حيث طلبت مصر من صندوق النقد الدولي سنة 2001 تقييم مدى تطبيق معايير الحوكمة بها وأول دولة عربية يتم تقييمها وتوصل التقييم إلى أن مصر تطبق 62 بالمائة من معايير الحوكمة،فبدأت مصر تشرع القوانين التي تزيد من التزام الشركات بمعايير الحوكمة.

سنة 2004 تم تقييم مصر مرة أخرى،وتوصل التقييم إلى أن مصر تطبق 82 بالمائة من معايير الحوكمة وقد أعدت مصر لحوكمة الشركات دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات الصادر في تشرين الأول 2005،والذي يسري على شركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية،وكذلك على المؤسسات المالية التي تتخذ شكل شركات المساهمة،كما تسري على

[1]-حسين عبد الجليل آل غزوي،حوكمة الشركات و أثرها على الإفصاح في المعلومات المالية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك،2010.

الشركات التي يكون تمويلها الرئيسي من الجهاز المصرفي،فضلا عن ذلك فقد تضمن الدليل مجالات تطبيقه على بعض الشركات الأخرى غير المساهمة وغير المسجلة في البورصة.

وضع الدليل قواعد لحوكمة الشركات ضمن العناوين الرئيسية التالية:

*الجمعية العامة؛

*مجلس الإدارة؛

*إدارة المراجعة الداخلية؛

*مراقب الحسابات؛

*لجنة المراجعة؛

*الإفصاح عن السياسات الاجتماعية؛

*قواعد تجنب تعارض المصالح؛

2/النموذج الجزائري:

وبالنسبة للتجربة الجزائرية في مجال الحوكمة،فقد أشار تقرير منظمة الشفافية الدولية الذي صدر في 26 سبتمبر 2007 إلى تراجع الجزائر في الترتيب الدولي إلى مستوى أسوأ،تحتل في التقرير الجديد الرتبة 99،ويعود ذلك إلى ظروف الفوضى التي يمر بها الاقتصاد الوطني وعدم تبلور خطوط المرحلة الانتقالية وتفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري والسطو على الأموال العامة في شركات ومؤسسات القطاع العام،كون هذه الشركات تشكل عبئا ثقيلا على الخزينة جراء سوء الأداء، وتفشي حالات الفساد المالي والإداري فيها،ما جعلها تستند على الدعم الحكومي بدلا من رفع الميزانية العامة بالموارد المالية ما ينجم عنه هدر للأموال العامة بدلا من تنميتها لذلك تعد عمليات خصخصة الشركات العمومية الفاشلة وسيلة ناجحة من وسائل الحوكمة،إذ أن الهدف المركزي للحوكمة يتمثل بعملية الإصلاح الاقتصادي وتدوير عجلة الاقتصاد بشكل سليم لتحقيق التمنية والتطور[1] .

إذ قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بغاية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر،ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص عام 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات(GCGF

[1]-فريد كورتل، حوكمة الشركات:منهج القادة و المدراء لتحقيقالتنمية المستدامة في الوطن العربي ،الملتقى الدولي الأول لكلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 15و16 أكتوبر 2008،ص 12.

ومؤسسة التمويل الدولية(IFC) بوضع دليل حوكمة المؤسسات الجزائرية،كما أنه عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009أعلنت كل من جمعية كير واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري،وقد تم إعداد هذا الدليل بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات ومؤسسة التمويل الدولية(ifc)

ومنذ إطلاق دليل حوكمة الشركات الجزائرية،بادر عدد من الشركات القطاع الخاص الجزائرية بتطبيق مواد اللائحة بشكل طوعي.

كما كان تأسيس مركز"حوكمة الجزائر"خطوة إيجابية وفرت فرصة فريدة للحكومة والقطاع الخاص،ليعملا معا على تحسين المناخ الاقتصادي ودفع النمو الاقتصادي في البلاد وبالتالي على الحكومة أن تتواصل مع مجتمع الأعمال حتى تؤسس حوارا مستمرا بين القطاعية العام والخاص،من أجل تطوير أجندة اقتصادية طويلة الأجل،قائمة على قيم ديمقراطية راسخة تأخذ بعين الاعتبار مصالح كل الأطراف المشاركة[1].

[1]-مرجع سبق ذكره، ص13.

خلاصة :

تعتبر الحوكمة إحدى المتطلبات الجديدة للاقتصاديات العربية،ولهذا الأسلوب أسسه ومقوماته القائمة على الإفصاح والشفافية، وهي عناصر شبه غائبة عن واقع المنطقة العربية أو غير متحكم فيها إلى حد كبير.وتعد حوكمة الشركات وسيلة تكمن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين،وقد تبين الآن أكثر من أي وقت قد مضى أن تبني نظام شفاف وعادل يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة،كما يؤدي إلى تطوير القيم الأساسية لاقتصاد السوق والارتقاء بالاقتصاديات العربية إلى مستويات التنافسية الدولية.

المبحث الأول : تعريف الشركة

المطلب الأول : تقديم شركة د م م بلهاشمي للاشغال العمومية الكبرى

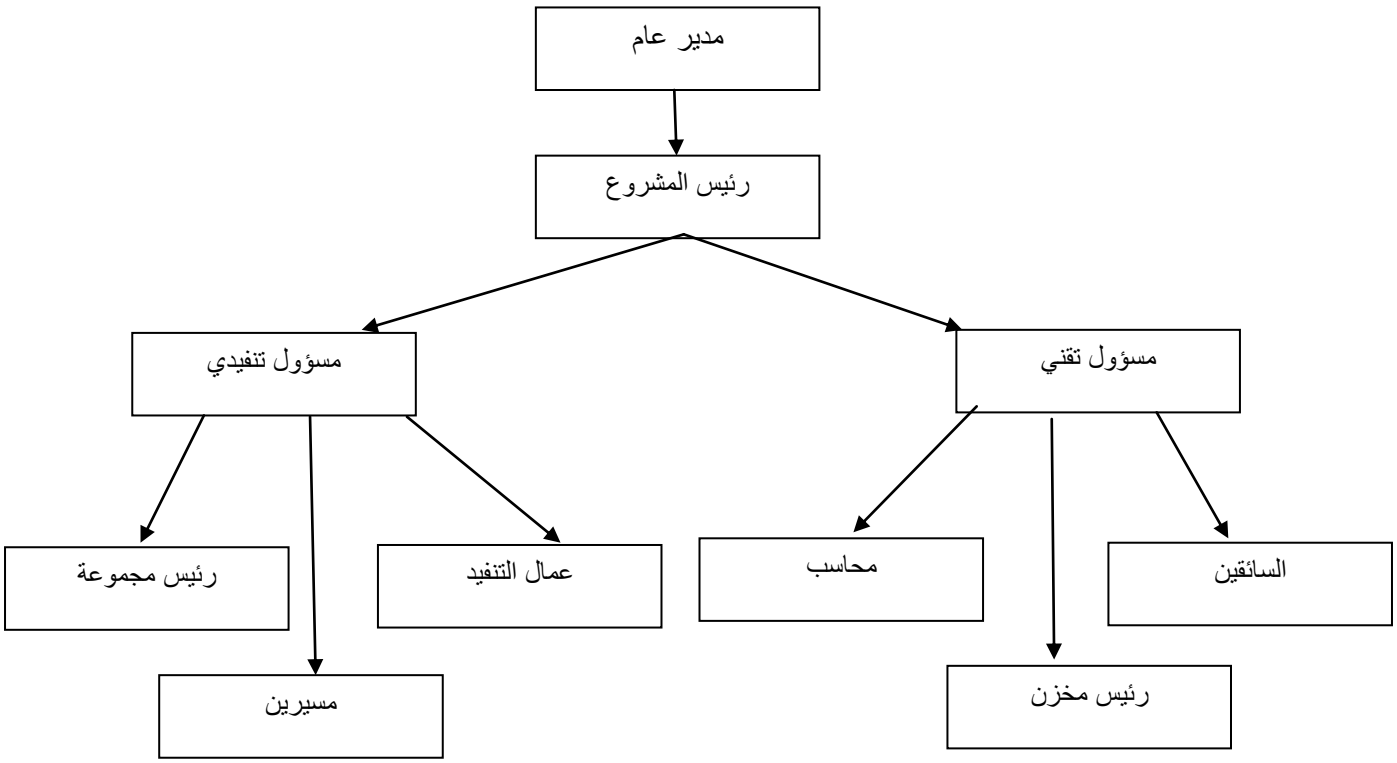
تعريف المؤسسة:

مؤسسة دات مسؤولية محدودة لالشغلب العمومية و الري و الطرقات و المطارات بدأت نشأت سنة 2014 مكونة من شركين و الكائن مفرها في منطقة الصناعية 118 ملكية 33 مستغانم .

المطلب الثاني : البطاقة التقنية

البيان	مؤسسة
اسم شركة	ش د م م بلهاشمي للاشغال العمومية الكبرى
المقر الإجتماعي	المنطقة الصناعية قسم 118 ملكية 33 مستغانم
رأس المال	40000000 دج.
تاريخ نشأة	2014

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي



مصدر : من داخل المؤسسة

المبحث الثاني : قياس عناصر القوائم المالية لشركة

لتسجيل أي حدث إقتصادي ضمن عناصر القوائم المالية لمؤسسة ما، وضع النظام المحاسبي المالي عدة شروط وجب توفرها من ضمنها القابلية للقياس، لهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى قياس عناصر القوائم المالية.

المطلب الأوّل : قياس عناصر الميزانية

تختلف طريقة قياس عناصر الميزانية حسب إختلاف طبيعة كل عنصر، حيث سنتطرق في هذا المطلب إلى قياس عناصر الميزانية بالنسبة للمؤسسة

الفرع الأول : قياس عناصر الأصول

1. الأصول غير الجارية

1.1. فارق الشراء : قدرت قيمته من خلال ميزانية 2014 ب **58 268 550.00 دج**

2.1. الأصول المعنوية

تتمثل الأصول المعنوية في كل البرامج الخاصة بمسك المحاسبة أو بتسيير المخزونات أو الأجور التي إقتنها المؤسسة، حيث تظهر في الميزانية بتكلفتها التاريخية أي بتكلفة الشراء بقيمة **197 313 317.86 دج** و قدر العمر الإنتاجي لها ب 20 سنة، وتهتلك بمعدل سنوي يقدر ب 5% ووصلت نسبة إهتلاك الأصول المعنوية إلى حوالي 95 %.

3.1. الأصول العينية

1.3.1. الأراضي

قدرت قيمة الأراضي من خلال ميزانية 2014 بقيمة **3 253 653 353.87 دج**، حيث خضعت الأراضي إلى إعادة تقييم سنة 2010 وذلك عند بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي وكان ذلك عن طرق خبير عقاري والخبير المحاسبي المتعاقد مع المجمع، ولم تسجل الأراضي أي انخفاض في القيمة بعد هذا التقييم.

2.3.1. المباني

قدرت قيمة المباني من خلال ميزانية 2014 بقيمة **5 761 171 411.28 دج**، منها أراضي مهيئة و مباني صناعية و إدارية و مباني أخرى، حيث قدر العمر الإنتاجي للمباني ب 20 سنة، وبمعدل إهتلاك سنوي يقدر ب5% ، ولم تخضع إلى إعادة تقييم ولم تسجل أي إنخفاض في القيمة، أمّا القيمة الإجمالية للإهتلاكات فهي تمثل حوالي 84% من القيمة الإجمالية.

3.3.1. الأصول العينية الأخرى

تتمثل الأصول العينية الأخرى في كل الأصول التي لم تحتويها العناصر السابقة والتي تتمثل المعدات الصناعية، المخبرية، معدات الأمن، معدات مكتب وأجهزة الاعلام الآلي، بالإضافة السيارات و وسائل النقل الأخرى والمقدرة بتكلفة شراءها بقيمة إجمالية تقدر ب **14 300 207 141.74 دج** و بقيمة محاسبية صافية تقدر ب **1 199 953 611.28 دج**، حيث قدر العمر الإنتاجي لهذه الأصول ب5 سنوات، وبمعدل إهتلاك خطي 20%، إنّ النسبة الإجمالية للإهتلاك معتبرة حيث تمثل قرابة % 90 من القيمة الإجمالية.

4.3.1. الأصول العينية الممنوح امتيازها

قدرت قيمتها من خلال ميزانية 2014 ب **87 528 246.00 دج** و بقيمة محاسبية صافية تقدر ب **86 261 341.26 دج**، إنّ النسبة الإجمالية للإهتلاك معتبرة حيث تمثل قرابة 2 % من القيمة الإجمالية.

5.3.1. التسبيقات المدفوعة (الأصول العينية الجاري انجازها)

حيث تمثل تسبيقات مدفوعة للموردين المكلفين بإقتناء أو إنجاز الأصول وتسجل بقيمة التسبيق المدفوع فعليا و هو بقيمة **2 326 928 245.07 دج**.

4.1. الأصول المالية

تحتوي الأصول المالية من خلال ميزانية سنة 2014 على :

1.4.1. المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة

من خلال ميزانية سنة 2014 تقدر المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة بقيمة **2 668 606 175.00 دج** و بقيمة محاسبية صافية تقدر ب **2 615 469 588.72 دج** .

2.4.1. أصول مالية أخرى

تتمثل الأصول المالية الأخرى في قرض قدمته المؤسسة و المقدر ب **101 855 294.75 دج** و الذي لم يتم تسويته بعد.

3.4.1. الضرائب المؤجلة على الأصول

نلاحظ من خلال الميزانية لسنة 2014 تشكل الضريبة المؤجلة على الأصول بقيمة **455 594 529.21 دج** .

2. الأصول غير الجارية

1.2. المخزونات

تمثل المخزونات ما نسبته 29 % من مجموع الأصول في نهاية الفترة، وتقدر القيمة الإجمالية لها في بداية الفترة **6 517 173 785.73 دج** .

تقوم المؤسسة بعملية جرد المخزون مرتين في السنة مرة في نهاية السداسي الأول شهر جوان والعملية الثانية تكون في نهاية السنة المالية، فيما قدرت خسائر القيمة الخاصة بالمخزونات بمبلغ **1 491 944 955.18 دج**، والتي تم تقديرها من طرف مختصين في المؤسسة على حسب حالة كل عنصر المواد الأولية أو المخزونات وذلك من خلال المقارنة بين قيمة التكلفة والقيمة القابلة للتحصيل، وتستخدم المؤسسة طريقة التكلفة الوسطية المرجحة المؤسسة طريقة التكلفة الوسطية المرجحة **CUMP** عند إخراج المخزونات.

2.2. الحقوق و ما يماثلها

1.2.2. الزبائن

تعمل المؤسسة أساسا على بيع منتجاتها بالجملة إلى الوحدات التجارية التابعة للمجمع وذلك عن طريق إصدار كمبيالات، حيث تمثل قيمة الكمبيالة المصدرة 100 % من المبيعات ومدة إستحقاقها لا يجب أن تتجاوز 120 يوم 4 (أشهر)وقيمة الكمبيالة لا تتجاوز 13 مليون دينار جزائري، وتقوم الوحدة بمتابعة الكمبيالة المصدرة،

في حين يتم تحصيلها من طرف الفرع وهذا راجع لتبعية الوحدة ماليا لفرع بيوتيك، وتقدر قيمة الزبائن لسنة 2014 ب**4 748 944 608.70 دج** و سجلت المؤسسة خسائر في حساب الزبائن بقيمة **1 435 802 834.87 دج**.

2.2.2. المدينون الأخرون

نلاحظ من خلال الميزانية أنّ رصيد المدينون الآخرون يقدر ب **1 090 237 427.04 دج**

3.2.2. الضرائب

تقدر قيمة الضرائب ب **560 325 109.10 دج**.

4.2.2. الأصول المالية الأخرى

نلاحظ من خلال الميزانية أن قيمة الأصول المالية الأخرى **18 708 333.33 دج**.

3.2. الموجودات و ما يماثلها

1.3.2. توظيفات و أصول مالية

نلاحظ من خلال الميزانية أن قيمتها ب **3 018 559 989.19 دج**.

2.3.2. خزينة الأصول

تتمثل خزينة الأصول في السيولة النقدية أو ما يعادلها وذلك من خلال تعاملات المؤسسة المالية من تحصيلات وتسديدات والتي تقدر ب **5 259 225 244.75 دج**.

الفرع الثاني : قياس عناصر الخصوم

1. الأموال الخاصة

1.1. رأس المال الصادر

من خلال ميزانية سنة 2014 يقدر رأس المال الصادر **2 500 000 000.00 دج** .

2.1. العلاوات و الإحتياطات

من خلال ميزانية سنة 2014 تقدر العلاوات و الإحتياطات ب **11 269 513 985.78 دج**.

3.1. فوارق إعادة التقييم

من خلال ميزانية سنة 2014 تقدر فوارق إعادة التقيييم ب **211 470 238.71 دج** .

4.1. نتيجة الدورة

حققت المؤسسة نتيجة ربح بمقدار**1 385 942 685.96 دج** وتعد الأسوء مقارنة بسنة 2013 و ذلك راجع لإنخفاض رقم الأعمال من **10.71 مليار دج** (**2013**) إلى **9.15 مليار دج** (**2014**) .

و يمكن ملاحظة النتائج المحققة من طرف الوحدة سنة 2013 و 2014 كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (07) : النتيجة المحققة ل 2013-2014

البيان	2013	2014
نتيجة الدورة	2 471 034 871,53	1 385 942 685,96
نسبة التغير	-	-43,91%

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على القوائم المالية

5.1. الترحيل من جديد

تتمثل قيمة هذا العنصر في الميزانية وهو (**602 936 867.71 دج**) في مقدار العناصر التي كانت مسجلة ضمن الممارسة المحاسبية القديمة **PCN**، و التي أصبح غير معترف بها كأصول بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010 حيث لم يتخذ أي قرار بعد بتسويتها.

2. الخصوم الغير الجارية

1.2. القروض و الديون المالية

من خلال ميزانية سنة 2014 تقدر القروض والديون المالية ب **2 684 181 562.96 دج** و تتمثل فيما يلي:

- القروض المالية المقدمة من طرف البنوك؛
- الودائع والكفالات المقبوضة من طرف الغير.

2.2. الضرائب المؤجلة على الخصوم

نلاحظ من خلال ميزانية المؤسسة لسنة 2014 تشكل ضريبة مؤجلة خصوم بقيمة **005.95 267 823 دج**، وقد نتجت هذه الضريبة عن عملية الإنتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي سنة 2010، ولم يتم تسويتها بعد.

3.2. ديون أخرى غير جارية

من خلال ميزانية سنة 2014 تقدر الديون الأخرى الغير الجارية ب **3 456 705 764.33 دج** .

4.2. المؤونات و الإيرادات المدفوعة مسبقا

تمت معالجة هذه المؤونة من طرف مديرية الموارد البشرية وذلك حسب نظام الخدمات المحدد، وتمت هذه المعالجة بالإعتماد على المتغيرات التالية :

1.4.2. متغيرات ديمغرافية

- **نسبة الوفيات** : تم الإعتماد على النسبة الصادرة عن الديوان الوطني للإحصاء والتي قدرت سنة 2013 بحوالي 4.39 ‰.
- **نسبة دوران العمال** :إحتمال بقاء العامل في المؤسسة هو 1 ، نظرا لأنّ خروج العمال من المؤسسة قبل سن التقاعد نادر جدا وهذا حسب تقديرات المسؤولين؛
- **سن التقاعد** : وهو محدد ب 60 سنة .

2.4.2. متغيرات مالية

- **نسبة تطور الأجور** :يتمثل هذا العنصر في العلاوات والمنح حيث تم تحديدها من طرف المؤسسة بنسبة 4% سنويا؛
- **معدل التحيين** :تم إعتماد نسبة التضخم السائد في الجزائر وهي 5% وهذا بتوصية من الخبراء؛
- **المنافع الممنوحة للموظف مقابل كل سنة خدمة** : حسب القانون الداخلي للمؤسسة تمنح هذه الأخيرة مكافئة تعادل ½ من أجرة شهر واحد لكل سنة خدمة في حدود 20 شهرا، وتم تخفيضها إلى 15 شهرا في سنة 2015. و بالتالي قدرت المؤونة المكونة لمنح التقاعد المقدرة ب **1 347 430 880.10 دج** .

3. الخصوم الجارية

1.3. الموردون والحسابات المرتبطة بهم

يتكون هذا الحساب من مختلف موردي المخزونات والخدمات وموردو الإستثمارات، بالإضافة إلى الفواتير التي لم تسدد والتسبيقات المدفوعة من طرف الموردين بمبلغ إجمالي مقدر ب **1 390 279 704.08 دج**.

2.3. الضرائب

من خلال ميزانية سنة 2014 تقدر الضرائب ب **444 088 681.85 دج** و تتكون من عنصرين أساسين هما:

- الرسم على القيمة المضافة الواجبة التسديد؛
- الرسم على رقم الأعمال.

3.3. الديون الأخرى

من خلال ميزانية سنة 2014 تقدر ب **2 956 108 508.19 دج**، و تشمل هذه الديون مايلي :

- التسبيقات المقبوضة من طرف الزبائن؛
- المستخدمون و الحسابات المرتبطة بهم؛
- الهيئات الإجتماعية و الحسابات الملحقة؛
- الضرائب على الدخل الإجمالي.

4.3. خزينة الخصوم (خزينة سلبية)

من خلال ميزانية سنة 2014 تقدر ب **444 088 681.85 دج**.

المطلب الثاني : قياس عناصر حسابات النتائج

إنطلاقا من قائمة حساب النتيجة المقدمة من طرف المؤسسة سنتناول في هذا المطلب قياس الإيرادات المحققة و الأعباء المتحملة خلال الدورة.

1. المبيعات

تقوم المؤسسة بإخراج المبيعات على أساس التكلفة الوسطية المرجحة **CUMP** و التي تقدر في سنة 2014 ب **9 154 174 239.56 دج**.

2. الإنتاج المخزن (تغيرات مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع)

يتمثل هذا العنصر في تغيرات مخزون المنتجات والذي قدر في سنة 2014 بتكلفة إنتاجه بقيمة إجمالية تقدر ب **39 113 856.03 دج**.

3. المشتريات المستهلكة

تتمثل المشتريات المستهلكة في كل من المواد الأولية واللوازم والعناصر ذات القيمة الضعيفة، بالإضافة إلى الماء، الكهرباء والغاز، والمقدر بتكلفة إجمالية تتضمن ثمن الشراء والتكاليف الملحقة بالعملية بقيمة **2 733 421 350.32 دج**

4. الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى

يحتوي هذا العنصر على مختلف المصارف و الخدمات الخارجية الأخرى المقدمة للمؤسسة والمسجلة بتكلفتها الإجمالية المقدرة ب **772 869 348.00 دج**.

5. أعباء المستخدمين

يسجل في هذا العنصر كل الأعباء التي لها علاقة بالمستخدمين والمتمثلة في الأجور والتعويضات والمنح الممنوحة للعمال والتي قدرت سنة 2014 ب **3 086 427 880.62 دج**

6. الضرائب و الرسوم

يسجل في هذا العنصر كل الضرائب والرسوم المستحقة على المؤسسة والتي تخص الضرائب على النشاط والتسجيل وكذا حقوق الجمارك والضرائب الأخرى، والمقدرة في سنة 2014 ب **194 514 711.66 دج**.

7. إيرادات الإستغلال الأخرى

يدخل في إطار هذا العنصر كل الإيردات غير المتضمنة في الإيرادات الأخرى والتي هي متعلقة بدورة الإستغلال ويظهر في حسابات النتائج بقيمة إجمالية **64 533 495.71 دج**.

8. أعباء الإستغلال الأخرى

من خلال ميزان المراجعة للمؤسسة لسنة 2014 يتمثل هذا العنصر في الأعباء التي لم تدخل بصفة مباشرة في عملية الإستغلال والمتمثلة في الغرامات بالإضافة إلى الأعباء الإستثنائية التي وقعت خلال الدورة، ويظهر هذا العنصر في حسابات النتائج بقيمة إجمالية قدرت ب **180 066 364.28 دج**.

9. الإهتلاكات و المؤونات و نقص القيمة

يظهر هذا العنصر في حسابات النتائج بقيمة **973 412 577.53 دج** حيث يمثل مجموع إهتلاكات الأصول الثابتة المعنوية والعينية، ويضم هذا العنصر كذلك الإنخفاض الحاصل في قيمة المخزونات خلال الدورة.

10. استرجاع خسائر القيمة و المؤونات

يظهر هذا العنصر إسترجاع خسائر القيمة والمؤونات المشكلة مسبقا ولكن عدم تحقق هذه المؤونات بصفة كلية تم إسترجاع جزء منها والمقدرة كما تظهر في حسابات النتائج بقيمة **284 621 413.38 دج**.

11. الإيرادات المالية

تتمثل الإيرادات المالية في الفوارق الموجبة عن الناتجة عن سعر الصرف والمسجلة في حسابات النتائج بقيمة **104 449 992.03 دج**.

12. الأعباء المالية

تتمثل الأعباء المالية في الفوائد وخسائر سعر الصرف والمقدرة ب **105 962 490.15 دج**.

13. الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية

من خلال جدول حسابات النتائج، تقدر الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية ب **303 508 198.00 دج**.

14. الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية

من خلال جدول حسابات النتائج، تقدر الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية ب **89 232 589.80 دج**.

15. مجموع منتجات الأنشطة العادية

من خلال جدول حسابات النتائج، تقدر قيمة هذا المجموع ب **9 646 892 996.71 دج**.

16. مجموع أعباء الأنشطة العادية

من خلال جدول حسابات النتائج، تقدر قيمة هذا المجموع ب **8 260 950 310.75 دج**.

المطلب الثالث : قياس عناصر قائمة تدفقات الخزينة و قائمة تغير الأموال الخاصة

تعتبر هاته القائمتين من القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لغرض إعطاء صورة واضحة لتدفقات الخزينة و تغيرات الأموال الخاصة فيها، و في هذا المطلب سنسلط الضوء على هذين القائمتين للمؤسسة

الفرع الأول : قياس عناصر قائمة تدفقات الخزينة

1. تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية

1.1.التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **9 668 783 245.75 دج.**

2.1.المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **7 825 344 073.99 دج.**

3.1.الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **61 537 250.55 دج.**

4.1.الضرائب عن النتائج المدفوعة

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **609 544 776.60 دج.**

2. تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الإستثمارية

1.2.المسحوبات عن إقتناء تثبيتات عينية أو معنوية

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **283 928 136.69 دج.**

2.2.التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **2 354 408.55 دج.**

3.2.المسحوبات عن إقتناء تثبيتات مالية

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **3 000 000 000.00 دج.**

4.2.التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **2 000 000 000.00 دج.**

5.2.الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **30 000 000.00 دج.**

6.2.الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **42 495 388.87 دج.**

3. تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية

1.3.الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **358 429 215.57 دج.**

2.3.التحصيلات المتأتية من القروض

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **120 342 000.00 دج.**

3.3.تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **182 076 801.47 دج.**

4.3.تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **1 071 675.44 دج.**

4. تغير الخزينة

1.4.أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **4 732 568 606.91 دج**

2.4.أموال الخزينة و معادلاتها عند اقفال السنة المالية

من خلال جدول تدفقات الخزينة لسنة 2014 تقدر ب **4 276 745 070.65 دج.**

الفرع الثاني : قياس عناصر قائمة تغير الأموال الخاصة

تنبع أهمية قائمة تغيرات الأموال الخاصة من ربطها لحسابات النتائج والميزانية، فتفصح عن التغير الناجم عن حسابات النتائج متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في آخر الدورة.

1. إعادة تقييم التثبيتات

الخطوة الثانية لإظهار المعاملات التي تؤثر على أرصدة الأموال الخاصة هي المكاسب أو الخسائر عن إعادة تقييم التثبيتات التي أشار إليها النظام المحاسبي المالي، و حسب قائمة تغيرات الأموال الخاصة لسنة 2014 تقدر قيمتها ب **216 427 815.94 دج.**

2. الحصص المدفوعة

حسب قائمة تغيرات الأموال الخاصة لسنة 2014 تقدر قيمة الحصص المدفوعة ب **400 000 000.00 دج.**

3. العلاوات المدفوعة للمسيرين (tantiéme)

حسب قائمة تغيرات الأموال الخاصة لسنة 2014 تقدر قيمة العلاوات المدفوعة للمسيرين ب **3 120 000.00 دج.**

4. العلاوة المدفوعة للعمال

حسب قائمة تغيرات الأموال الخاصة لسنة 2014 تقدر قيمة العلاوة المدفوعة للعمال ب **217 938 909.60 دج.**

5. صافي نتيجة السنة المالية

و هي النتيجة الصافية لحسابات النتائج و التي تقدر قيمتها ب **1 385 942 685.96 دج.**

المبحث الثالث : الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة

تعتبر القوائم المالية ملخص العمليات المحاسبية التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة، حيث تسمح بإعطاء الصورة المعبر لأداء المؤسسة، الوضعية المالية، تدفقات الخزينة خاصة إذا كانت هذه القوائم تتميز بالشفافية والمصداقية، وفيما يلي سنعرض القوائم المالية للمؤسسة للسنة المالية 2014 مقارنة بسنة 2013.

المطلب الأول : عرض قائمة الميزانية

من خلال هذا المطلب سنحاول عرض ميزانية المؤسسة الأم مع القيام بمقارنتها مع متطلبات الإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وتظهر ميزانية الوحدة لسنة 2014 كما يلي:

الجدول رقم (08) : قائمة الميزانية للمؤسسة سنة 2014

الأصول **الوحدة :دج.**

الأصول	ملاحظة	إجمالي 2014	إهتلاك – مؤونة 2014	صافي 2014	صافي 2013
الأصول الغير الجارية					
فارق الشراء		58 268 550,00		58 268 550,00	58 268 550,00
التثبيتات المعنوية		197 313 317,86	188 529 719,03	8 783 598,83	9 848 122,98
التثبيتات العينية					
الأراضي		3 253 653 353,87		3 253 653 353,87	3 264 660 153,87
المباني		5 761 171 411,28	4 860 924 569,62	900 246 841,66	998 073 115,29
التثبيتات العينية الأخرى		14 300 207 141,74	13 100 253 530,46	1 199 953 611,28	1 526 153 143,36
التثبيتات الممنوح امتيازها		87 528 246,00	1 266 904,74	86 261 341,26	10 346 779,38
الأصول الجاري إنجازها		2 326 928 245,07		2 326 928 245,07	296 328 392,12
الأصول المالية					
السندات الموضوعة موضع المعادلة					
المساهمات الأخرى و الحسابات		2 668 606 175,00	53 136 586,28	2 615 469 588,72	2 614 719 729,79

الدائنة الملحقة بها					
السندات الأخرى المثبتة					
القروض و الأصول المالية الأخرى الغير الجارية			101 855 294,75	101 855 294,75	105 836 075,44
الضرائب المؤجلة غلى الأصول			455 594 529,21	455 594 529,21	350 927 220,61
مجموع الأصول الغير الجارية		18 204 111 310,13	29 211 126 264,78	11 007 014 954,65	9 235 161 282,84
الأصول الجارية					
المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ		1 491 944 955,18	6 517 173 785,73	5 025 228 830,55	4 988 435 615,54
الحسابات الدائنة و الإستخدامات المماثلة					
الزبائن		1 435 802 834,87	4 748 944 608,70	3 313 141 773,83	3 633 300 229,08
المدينون الأخرون			1 090 237 427,04	1 090 237 427,04	1 843 873 097,65
الضرائب و ما شابهها		345 347 828,24	560 325 109,10	214 977 280,86	75 172 080,16
الأصول المالية الأخرى			18 708 333,33	18 708 333,33	12 500 000,00
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى			3 018 559 989,19	3 018 559 989,19	2 018 559 989,19
الخزينة		83 275 568,07	5 259 225 244,75	5 175 949 676,68	5 306 223 998,59
مجموع الأصول الجارية		3 356 371 186,36	21 213 174 497,84	17 856 803 311,48	17 878 065 010,21
المجموع العام للأصول		21 560 482 496,49	50 424 300 762,62	28 863 818 266,13	27 113 226 293,05

Source : Rapport du conseil d'Administration 2014

الخصوم **الوحدة : دج**

الخصوم	ملاحظة	2013	2014
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر		2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
رأس المال غير المطلوب			
العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)		11 269 513 985,78	9 416 530 957,58
فارق إعادة التقييم		211 470 238,71	427 898 054,65
فارق المعادلة			
النتيجة الصافية		1 385 942 685,96	2 471 034 871,53

ترحيل من جديد		602 936 867,71	605 943 933,98
المجموع 1		15 969 863 778,16	15 421 407 817,74
الخصوم الغير الجارية			
القروض و الديون المالية		2 684 181 562,96	2 135 304 620,16
الضرائب المؤجلة على الخصوم		267 823 005,95	252 388 287,15
الديون الأخرى الغير الجارية		3 456 705 764,33	493 645 268,24
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا		1 347 430 880,10	1 315 249 288,87
مجموع الخصوم الغير الجارية		7 756 141 213,34	4 196 587 464,42
الخصوم الجارية			
الموردون و الحسابات الملحقة		1 390 279 704,08	841 374 857,07
الضرائب		347 336 380,51	536 660 190,97
الديون الأخرى الغير الجارية		2 956 108 508,19	5 694 678 096,76
خزينة الخصوم		444 088 681,85	422 517 866,09
مجموع الخصوم الجارية		5 137 813 274,63	7 495 231 010,89
المجموع العام للخصوم		28 863 818 266,13	27 113 226 293,05

Source : Rapport du conseil d'Administration 2014

نلاحظ أنّ ميزانية المؤسسة تتوافق من حيث الشكل مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، حيث أنّ عرضها تم في شكل جدول يضم دورتين 2013 و 2014 مع الفصل بين الأصول والخصوم وقد تضمنت كذلك عمودا خاصا بالإهتلاكات والمؤونات، وهي تحتوي على الحد الأدنى من العناصر الواجب عرضها ضمن محتوياتها، حيث تشمل الأصول المعنوية، الأصول العينية، الأصول المالية، الضرائب المؤجلة على الأصول، المخزونات، الزبائن والنقديات وما يعادلها، ويحتوي جانب الخصوم على الأموال الخاصة التي تشمل النتيجة المحققة خلال الدورة، ترحيل من جديد، الارتباط بين الوحدات، القروض، الضرائب المؤجلة على الخصوم، الضرائب، المؤونات والخصوم المماثلة وغيرها من العناصر.

كما نلاحظ أنّ الأصول في الميزانية مرتبة حسب درجة سيولتها من الأقل سيولة إلى الأكثر سيولة، وفيما يخص جانب الخصوم فان ترتيب عناصر كان وفقا لمبدأ الاستحقاق حيث نلاحظ أن الأموال الخاصة والقروض والتي تعتبر مدة استحقاقها طويلة في اعلى الميزانية بينما الموردون والقروض الجارية الأخرى في أسفل الميزانية.

بالإضافة إلى استعمال مبدأ السيولة في ترتيب عناصر الميزانية تم استعمال مبدأ السنوية في التفرقة بين عناصرها، حيث تضم الميزانية الأصول غير الجارية والأصول الجارية وفي جانب الخصوم تقسم إلى أموال خاصة، خصوم غير جارية وخصوم جارية، كما تم عرض هذه العناصر بالعملة الوطنية بقيمة اجمالية **27 113 226 293,05 دج** سنة 2013 و **28 863 818 266,13 دج**

المطلب الثاني : عرض قائمة حسابات النتائج و قائمة تدفقات الخزينة

سنتطرق في هذا المطلب الى عرض قائمتي حسابات النتائج وتدفقات الخزينة، والذي يعتبر اعدادهما مهما بالنسبة لمستخدمها سواء بالنسبة لادارة المؤسسة أو الأطراف الأخرى.

الفرع الأول : عرض قائمة حسابات النتائج

من خلال التقرير المقدم من طرف مؤسسة نلاحظ أنّ المجمع لم تقم بإعداد قائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة، حيث إكتفت بإعداد هذه القائمة حسب الطبيعة والتي تظهر كما يلي:

الجدول رقم (09) : قائمة حسابات النتائج للمؤسسة سنة 2014

البيان	ملاحظة	2013	2014
المبيعات و النواتج الملحقة		10 714 970 441,53	9 154 174 239,56
الخدمات المقدمة			
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع		711 642 055,79	39 113 856,03
الإنتاج المثبت			
إعانات الإستغلال			
إنتاج السنة المالية (1)		11 426 612 497,32	9 193 288 095,59
المشتريات المستهلكة		- 3 128 986 709,94	- 2 733 421 350,32
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى		- 694 401 465,07	- 772 869 348,00
إستهلاك السنة المالية (2)		- 3 823 388 175,01	- 3 506 290 698,32
القيمة المضافة للإستغلال (1-2) (3)		7 603 224 322,31	5 686 997 397,27
أعباء المستخدمين		- 3 693 021 906,25	- 3 086 427 880,62
الضرائب و الرسوم		- 196 044 031,10	- 194 514 711,66
إجمالي فائض للإستغلال (4)		3 714 158 384,96	2 406 054 804,99
النواتج العملياتية الأخرى		60 507 369,42	64 533 495,71
الأعباء العملياتية الأخرى		- 100 707 049,75	- 180 066 364,28
مخصصات للإهتلاك و المؤونات وخسارة القيمة		- 1 236 127 917,12	- 973 412 557,53
الإسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات		497 799 212,44	284 621 413,38
النتيجة العملياتية (5)		2 935 629 999,95	1 601 730 792,27

النواتج المالية		72 117 604,80	104 449 992,03
الأعباء المالية		- 98 349 289,02	- 105 962 490,15
النتيجة المالية (6)		- 26 231 684,22	- 1 512 498,12
النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6) (7)		2 909 398 315,73	1 600 218 294,15
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		- 490 373 484,38	- 303 508 198,00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية		51 920 040,18	- 89 232 589,80
مجموع منتجات الأنشطة العادية		12 057 036 683,98	9 646 892 996,71
مجموع أعباء الأنشطة العادية		- 9 586 001 812,45	- 8 260 950 310,75
النتيجة الصافية للأنشطة العادية (8)		2 471 034 871,53	1 385 942 685,96
العناصرالغير العادية (نواتج) يجب تبيانها			
العناصرالغير العادية (أعباء) يجب تبيانها			
النتيجة الغيرالعادية (9)			
صافي نتيجة السنة المالية (10)		2 471 034 871,53	1 385 942 685,96

Source : Rapport du conseil d'Administration 2014

لقد أخذت المؤسسة الأم في عرض قائمة حساب النتائج النموذج الذي جاء به النظام المحاسبي المالي، بحيث تعرض في شكل جدول يضم دورتي 2013 و 2014 والذي تضمن كل الإيرادات المحققة خلال الدورة سواء من الأنشطة العادية او غير العادية بالإضافة إلى كل الأعباء المتحملة خلال الدورة، ومن خلال هذا يمكن القول أنّ المؤسسة أدرجت فيه كل العناصر التي يجب توضيحها من خلاله، ومن خلال طرح الأعباء من الإيرادات الخاصة بالدورة حققت المؤسسة ربحا يقدر ب **1 385 942 685,96 دج** مقارنة ب 2013 والتي كانت نتيجته تقدر ب **2 471 034 871,53 دج.**

الفرع الثاني : عرض قائمة تدفقات الخزينة

تعد قائمة تدفقات الخزينة من القوائم المالية التي ألزم النظام المحاسبي المالي المؤسسة بإعدادها، وهذا بغية تعويض القصور في الميزانية وقائمة حسابات النتائج لإعطاء معلومات حول مصادر واستخدام الأموال، وتظهر قائمة تدفقات الخزينة للمؤسسة الأم كما يلي :

الجدول رقم (10) : قائمة تدفقات الخزينة سنة 2014

البيان	ملاحظة	2013	2014
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		20 108 417 931,09	9 668 783 245,75
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين		- 17 377 220 023,05	- 7 825 344 073,99
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة		- 100 347 218,56	- 61 537 250,55

الجانب التطبيقي

الضرائب عن النتائج المدفوعة		- 759 824 697,96	- 609 554 776,60
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر الغير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)		1 871 025 991,52	1 172 347 144,61
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار			
المسحوبات عن إقتناء تثبيتات عينية أو معنوية		- 76 309 375,94	- 283 928 136,69
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية		-	2 354 408,55
المسحوبات عن إقتناء تثبيتات مالية		- 2 000 000 000,00	- 3 000 000 000,00
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية		4 204 739,00	2 000 000 000,00
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		-	30 000 000,00
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة		892 578 076,79	42 495 388,87
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (ب)		- 1 179 526 560,15	- 1 209 078 339,27
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم			
حصص الأرباح و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		- 1 438 669 519,04	- 358 429 215,57
الحصص المتأتية من القروض		227 613 900,00	120 342 000,00
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة		- 281 976 900,00	- 182 076 801,47
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)		- 1 493 032 519,04	- 420 164 017,04
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على النقديات و ما يعادلها		431 250,93	1 071 675,44
تغير الخزينة للفترة (أ+ب+ج)		- 801 101 836,74	- 455 823 536,26
أموال الخزينة و معادلتها عند افتتاح السنة المالية		5 533 670 443,65	4 732 568 606,91
أموال الخزينة و معادلتها عند اقفال السنة المالية		4 732 568 606,91	4 276 745 070,65
تغير أموال الخزينة خلال الفترة		- 801 101 836,74	- 455 823 536,26

Source : Rapport du conseil d'Administration 2014

من خلال عرض قائمة تدفقات الخزينة للمؤسسة الأم نلاحظ أنّ المؤسسة قد قامت بعرضها حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي، حيث تم تصنفت تدفقات الخزينة حسب أنشطها إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، تدفقات نقدية من الأنشطة الإستثمارية وتدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية، ومن خلال عرض التحصيلات والتسديدات النقدية تم الحصول على التدفق النقدي الصافي للخزينة.

المطلب الثالث : عرض قائمة تغير الأموال الخاصة و الملاحق

تقدم قائمة تغير الأموال الخاصة والملاحق معلومات مهمة حول المؤسسة والتي لايمكن إبرازها وتوضيحها من خلال القوائم المالية المذكورة سابقة، حيث تعتبر هذه المعلومات مكملة ومهمة في إتخاذ القرارات.

الفرع الأول : عرض قائمة تغير الأموال الخاصة

الجدول رقم (11) : قائمة تغير الأموال الخاصة سنة 2014 الوحدة : دج

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوات الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الإحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر 2012		2 500 000 000 .00			638 740 384.75	10 628 096 289.71
تغير الطريقة المحاسبية						- 5 690 244.02
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم الاصول					- 210 842 330.10	
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج						
الحصص المدفوعة						- 400 000 000.00
العلاوات المدفوعة للمسيرين Tantiéme						- 4 230 000.00
العلاوات المدفوعة للعمال						-195 701 154.13
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						2 471 034 871.53
الرصيد في 31 ديسمبر 2013		2 500 000 000 .00			427 898 054.65	12 493 509 763.09
تغير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم الاصول					- 216 427 815.94	
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج						
الحصص المدفوعة						- 400 000 000.00
العلاوات المدفوعة للمسيرين Tantiéme						- 3 120 000.00
العلاوات المدفوعة للعمال						- 217 938 909.60
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						1 385 942 685.96
الرصيد في 31 ديسمبر 2014		2 500 000 000 .00			211 470 238.71	13 258 393 539.45

Source : Rapport du conseil d'Administration 2014

لقد أعدت المؤسسة قائمة تغيرات الأموال الخاصة وهي تتضمن كل المعلومات التي تخص كل الحركات المتصلة برؤوس الأموال، حيث تضمنت هذه القائمة على إعادة تقييم الأصول و الحصص المدفوعة و العلاوات المدفوعة للمسيرين و العلاوة المدفوعة للعمال بالإضافة للنتيجة.

الفرع الثاني : عرض الملاحق

أدرجت المؤسسة من خلال ملاحقها المعلومات التي لم تستطع توضيحها أو ادراجها في القوائم المالية السابقة، وذلك من خلال عدة جداول توضح تطور الأصول الثابتة خلال الفترة وكذا الإهتلاكات والمؤونات ووضعية الحقوق والديون عند اقفال السنة المالية، لهذا تعتبر الملاحق جزء لا يتجزأ من القوائم المالية لأنّها تساعد على فهمها.

وبالتالي يمكن عرض الملاحق المقدمة من طرف المؤسسة من خلال مايلي:

الجدول رقم (12) : تطور الأصول المعنوية والعينية والمالية غير الجارية سنة 2014 الوحدة : دج

العناصر	ملاحظة	القيمة الإجمالية 2014/01/01	زيادة في الأصول خلال الفترة	نقصان في الأصول خلال الفترة	القيمة الإجمالية 2014/12/31
الأصول المعنوية		197 313 317,86	–	–	197 313 317,86
الأصول العينية		22 879 999 300,68	–	435 032 606,21	23 315 031 906,89
مساهمات		–	–	–	–
الأصول المالية الأخرى غير الجارية		101 855 294,75	–	–	101 855 294,75

المصدر : الوثائق الداخلية للمؤسسة

الجدول رقم (13) : الإهتلاكات سنة 2014 الوحدة : دج

العناصر	ملاحظة	الاهتلاك المتراكم بداية الفترة	اهتلاكات الفترة	اهتلاكات الأصول الخارجية	الاهتلاك المتراكم نهاية الفترة
شهرة المحل		–	–	–	–
الأصول المعنوية					188 529 719,03
الأصول العينية		480 153 159,81	435 032 606,21	45 120 553,60	17 961 178 100,08
مساهمات		–	–	–	–
الأصول المالية الأخرى غير الجارية		101 855 294,75	–	–	101 855 294,75

الجدول رقم (14) : تطور المؤونات سنة 2014 الوحدة : دج

البيان	ملاحظة	المؤونات المتراكمة 01 /2013/01	زيادة مؤونات الفترة	انخفاض مؤونات الفترة	المؤونات المتراكمة 2013/12/31

مؤونات الخصوم غير الجارية					
مؤونات المعاشات و الواجبات المماثلة		1 315 249 288,87	235 781 156,25	203 599 565,02	1 347 430 880,10
مؤونات الضرائب		–	–	–	–
مؤونات المنازعات		–	–	–	–
المجموع		1 315 249 288,87	235 781 156,25	203 599 565,02	1 347 430 880,10
مؤونات المعاشات و الواجبات المماثلة					
مؤونات أخرى مرتبطة بالمستخدمين		2 455 898 256,30	489 102 050,27	959 344 718,25	1 985 655 588,32
مؤونات الضرائب					
المجموع		2 455 898 256,30	489 102 050,27	959 344 718,25	1 985 655 588,32

الجدول رقم (15) : وضعية الحقوق و الديون عند إقفال السنة المالية 2014 **الوحدة : دج**

العناصر	ملاحظة	لمدة عام على الأكثر	أكثر من عام و 5 سنوات على الأكثر	لأكثر من 5 سنوات	المجموع
الحقوق					
القروض		–	–	–	–
الزبائن		3 324 261 226,09	854 810 029,57	569 873 353,04	4 748 944 608,70
الضرائب		–	448 260 087,28	112 065 021,82	560 325 109,10
مدينون اخرون		1 090 237 427,04	–	–	1 090 237 427,04
المجموع		4 414 498 653,13	1 303 070 116,85	681 938 374,86	6 399 507 144,84
الديون					
القروض المالية		2 684 181 562,96	–	–	2 684 181 562,96
ديون أخرى		2 157 954 830,98	354 732 300,98	443 415 376,23	2 956 102 508,19
الموردون		1 042 709 778,06	208 541 955,61	139 027 970,41	1 390 279 704,08
الضرائب (TAP+IRG)		3 473 363 805,10	31 260 274 245,90	–	34 733 638 051,00
دائنون آخرون (CNAS+MIP)		970 311 310,07	119 926 116,97	–	1 090 237 427,04
المجموع		10 328 521 287,16	31 943 474 619,47	582 443 346,64	42 854 439 253,27

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل إسقاط ما تطرقنا إليه في الجانب النظري على الواقع الفعلي للمحاسبة في المؤسسات الجزائرية وهذا بعد مرور 6 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال شركة بلهاشمي للاشغال العكوكية الكبرى، حيث لاحظنا أنّه ليس هناك تغيير جذري في الممارسة المحاسبية عما كانت عليه في المخطط المحاسبي الوطني خاصة فيما يخص عملية القياس حيث ما ا زلت تتم بالاعتماد على التكلفة التاريخية في إدراج كل العناصر بإستثناء الأراضي التي تم إعادة تقييمها عند التحول النظام المحاسبي المالي سنة2010 ، وفيما يخص الإهتلاكات فإنّ المؤسسة محل الدراسة طريقة واحدة وهي الطريقة الخطية على كل الإستثمارات، أمّا المخزونات فإنّ المؤسسة تستعمل الطريقة التي نص عليها النظام المحاسبي المالي وهي التكلفة الوسطية المرجحة **CUMP** ، وفي جانب الخصوم تم إدراج القروض والديون المستحقة، على حسب تكلفتها، ولقد قامت المؤسسة كذلك بإدراج الإيرادات والأعباء حسب قيمة الزيادة أو النقصان في المنافع الإقتصادية المحققة، بينما تم إعداد قائمة تدفقات الخزينة من خلال التحصيلات والتسديدات التي تمت خلال السنة المالية.

ومن جانب الإفصاح فمنذ تطبيق النظام المحاسبي المالي قامت المؤسسة بإعداد خمس قوائم مالية كما نص عليها هذا النظام :الميزانية، جدول حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغير الأموال الخاصة و الملاحق، حيث لاحظنا أنّ هذه القوائم تتوافق بنسبة كبيرة من حيث الشكل والمضمون مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

خاتمة:

إن سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من المؤسسات ،أدت بها إلى افتقاد ثقة المسيرين بسبب عدم الصدق في المعلومات المالية و التلاعبات المحاسبية التي حدثت فيها ،و يرجع السبب في ذلك لعدم كفاءة المراجع الخارجي في المصادقة على المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية. الأمر الذي أدى إلى اتخاذ إجراءات من أجل تفادي وقوع مثل هذه الفضائح بهدف إرجاع الثقة لمهنة المراجعة و تدعيم التطبيق الجيد للحوكمة و المرتبطة بمجلس الإدارة ،بالإضافة إلى الاهتمام الأكثر بالمراجعة نظرا للدور المهم الذي تقوم به في قلب نظرية الوكالة و الحوكمة.

و في هذا الإطار سعينا من خلال دراستنا هذه الإحاطة بمدخل من مداخل الإدارة الحديثة و الممثل

في "حوكمة الشركات" و التركيز على آليات تطبيقها من خلال "المراجعة" ،و التي بإمكانها إحداث مساهمة فعالة في تطبيق حوكمة الشركات إن حسن استخدامها ،و لدراسة هذا المجال قمنا بدراسة هذه تحت عنوان:"دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات" ،كمحاولة للإجابة عن إشكالية البحث و التي تدور حول :"إلى أي مدى تساهم المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات".

و ذلك انطلاقا من الفصول الثلاثة التي تضمنها المذكرة ،و التي حاولت الإجابة عن الفرضيات الأساسية للبحث باستخدام الأدوات السابق ذكرها.

نتائج اختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضيات التي تم اقتراحها في بداية البحث ،فقد تم الوصول إلى النتائج من خلال الدراسة النظرية و التطبيقية لبحثنا كما يلي:

فيما يتعلق بالفرضية الثانية :"تحتل مبادئ حوكمة الشركات و ممارستها أهمية كبيرة ،خاصة بعد ظهور الأزمات المالية حيث أنها تمنح المؤسسات مختلف المبادئ و القواعد التي تسمح بإدارتها بشكل جيد ، و بالتالي تزيد من مصداقيتها و كفاءتها "،فقد توصلنا من خلال الدراسة النظرية إلى وجود اتفاق على على هذا المفهوم من خلال إعطاء تعريفا للحوكمة على أنها مجموعة الآليات و الإجراءات و القوانين و النظم و القرارات التي تضمن كل من الانضباط و الشفافية و العدالة ،و بالتالي تهدف إلى تحقيق الجودة و التميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة و للمجتمع ككل.

بداية بالفرضية الأولى:"المراجعة هي وظيفة غير مستقلة داخل المؤسسة" ،الفرضية خاطئة لأن المراجعة هي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة ما من أجل التقييم الدوري لمختلف نشاطها لحساب الإدارة العامة.

أما الفرضية الثالثة :"للمراجعة دور في تطبيق حوكمة الشركات بشكل سليم من خلال علاقة المراجعة الداخلية مع لجان المراجعة ،و كذا من خلال مراجعة إدارة المخاطر"،و بعد الدراسة النظرية و التطبيقية نتفق على مضمونها ،و نلاحظ أن تحقيق هذا الفرض في الجزائر من خلال سعيها إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي و الانتقال إلى اقتصاد السوق ،جعلها تخضع للالتزامات الانضمام للمنضمات الدولية و المجتمعات الإقليمية التي تقوم على الشفافية و تعزيز التنافسية و زيادة تحرير الاقتصاد.

و في إطار تعزيز الشفافية تم التزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة و هي الغالبة في الجزائر على اعتماد مراجع الحسابات الخارجي يعمل وفق مدونة للسلوك و الأخلاقيات بعدما كان هذا الالتزام يخص شركات الأسهم فقط بما يثبت توجه الجزائر نحو تدعيم مهنة المراجعة لتعزيز جودة خدماتها، بما يساهم في توفير بيئة مناسبة لتبني مبادئ الحوكمة في المستقبل.

عرض نتائج الدراسة:

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من حوكمة الشركات و المراجعة ،وكذا محاولة تبيين دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات قمنا باستخلاص النتائج التالية:

-أن المراجعة تعتبر أهم أحد مكونات عناصر تطبيق الحوكمة في المؤسسات ،و أصبحت وظيفة المراجعة من الوظائف الهامة في المؤسسة ،و هذا لما تقدمه من مساندة لمجلس الإدارة ،لجنة المراجعة ،الإدارة العليا و المراجع الخارجي ،و كذا مراجعتها لإدارة المخاطر و من هنا فهي تساعد في تطبيق حوكمة الشركات .

-تمثل حوكمة الشركات ،الكيفية التي تدار بها المؤسسات و تراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة ،و بالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة في استغلالها لمواردها و دراستها للمخاطر ،و هو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى و أهداف الأطراف ذات العلاقة بها.

-إن مفهوم الحوكمة غير على مجتمعاتنا الإسلامية ،لأنه نابع من الحكم الراشد و هو ما حث عليه ديننا الإسلامي الحنيف ،انطلاقا من السنة النبوية الشريفة و القرآن الكريم و سيرة الخلفاء الراشدين.

-إن أسلوب حوكمة الشركات بما يتضمنه من مبادئ و قواعد و إجراءات تنظيمية و قانونية و محاسبية ،مالية اقتصادية و أخلاقية ...الخ ،سيسمح بتفعيل تبني و استخدام معايير المراجعة الدولية و من ثم تحقيق درجة أكبر من الشفافية و الوضوح في البيانات في تلبية مختلف مصالح الأفراد .

-إدراك العديد من ذوي الاهتمام بالمراجعة سواءا الممارسين منهم للدور الحديث الذي تلعبه المراجعة في تطبيق الحوكمة و الحاجة الماسة لتفعيل العاملين في البيئة الجزائرية للوصول بالمؤسسات الجزائرية للمستوى العالمي.

-من أجل تجسيد الدور الفعلي و الحقيقي للمراجعة بالمؤسسات الجزائرية ،لابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة المؤسسات ،بالإضافة إلى تفعيل دور المراجعة فيها .

-تطبيق نظام سليم لأعمال المراجعة الداخلية خاصة يؤدي إلى تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

-يساهم تطبيق حوكمة الشركات في تحديد الصلاحيات و المسؤوليات في المؤسسة،و يحقق قدرا من الطمأنينة للمساهمين و المستثمرين للحفاظ على حقوقهم ،كما أنه يساهم في حل المشاكل التي تواجه المؤسسات و خاصة المشاكل المالية و فقدان الثقة و المصداقية في التقارير المالية.

كذلك يساهم في منع وصول الموظف الغير الجدير إلى المناصب العليا.

-يتطلب تنفيذ أعمال الحوكمة توفر تنظيم إداري و المهني المتكامل الذي يشمل على وجود مجلس إدارة فاعل و لجنة مراجعة ، إدارة مراجعة داخلية و مراجع خارجي مستقل.

عرض التوصيات:

بناءا على الدراسة النظرية و نتائج الدراسة التطبيقية من هنا ندرج التوصيات الآتية و التي من شأنها المساهمة في تفعيل دور المراجعة كآلية لتطبيق حوكمة الشركات ،إذ لابد من :

-الأخذ بالحوكمة كمنهج أساسي لتحقيق سلامة الأنشطة الاقتصادية و بالتالي التركيز على متطلباتها من رقابة المراجعة لتحقيق ذلك.

-ضرورة الالتزام القانوني المؤسسات الجزائرية لتطبيق مبادئ الحوكمة ،و العمل على توفير الإطار المؤسسي و القانوني كبيئة مناسبة لذلك.

-ضرورة إعادة تنظيم وظيفة المراجعة في المؤسسات الجزائرية بما يتضمن استقلاليتها ،موضوعيتها و فعالية عملياتها.

-التركيز على الاهتمام بالدور ،الذي يجب أن تقوم به إدارة المخاطر لأهمية الدور المنوط بأدائها في تفعيل عقد مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة؛

-ضرورة عقد دورات تدريبية ،ندوات متخصصة و كذا مؤتمرات علمية ،بصفة مستمرة ، و هذا فيما يخص حوكمة الشركات و دور المراجعة فيها ،يحضرها كل من المهنيين و الأكاديميين،

-ضرورة تضمين التقرير النهائي للبيانات و القوائم المالية التي تعدها المؤسسات في ختام الفقرة المحاسبية تقريرا عن مدى الالتزام بمبادئ و قواعد الحوكمة في الشركات؛

-ضرورة العمل على تكوين المستخدمين و المدراء في مجال الحوكمة و جعلها منهجا تطبيقيا يحتد به كل موظفا و مدير و الابتعاد عن الدراسات الأكادمية الجوفاء؛

-عدم اكتفاء الحوكمة بإصدار قوانين الحوكمة المؤسسية بل ينبغي الاهتمام باتخاذ البيئة السياسية و الاقتصادية المناسبة لتطبيقها ،أي تلك البيئة التي تؤمن سياسة الشفافية و دولة القانون.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

10-عبد الفتاح الصحن و آخرون ،الرقابة و مراجعة الحسابات ،مؤسسة شباب الجامعة ،الإسكندرية ،1989.

11-مصطفى عيسى خضير ،المراجعة:المفاهيم و المعايير و الإجراءات ،جامعة الملك مسعود ،الطبعة الثانية 1996.

12- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات:المفاهيم، المبادئ،التجارب، المتطلبات، الدار الجامعية القاهرة 2009.

13-عدنان ابن حيدر بن درويش ،حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة ،إتحاد المصارف العربية ،2007.

14-حسين مطر رأفت ، آليات تدعيم دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، الجامعة الإسلامية.

1-إشتيوي إدريس عبد السلام ، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الرابعة، 1996.

2- حسين القاضي ،دحدوح حسين،أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ،مؤسسة الوراق ،عمان 1999.

3- أحمد خيرات القطار، مبادئ مراقبة الحسابات المالية، دار النشر، عمان، 1996.

4- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر ، 2003.

5- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة . الأسس العلمية و العملية ، الدار الجامعية 2004.

6-أحمد حجاج ،كمال الدين سعيد ،المراجعة بين النظرية و التطبيق ،دار المريخ للنشر ،الرياض ،1997.

7-نور أحمد، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992.

8- محمد سمير الصبان ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ،الدار الجامعية ،الإسكندرية، 2003.

9- خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات ،دار وائل ،عمان ، الطبعة الأولى ،2000.

الأطروحات و المذكرات:

15- محمد بوسماحة ، معايير المراجعة و تطبيقها في الجزائر ،رسالة الماجستير غير منشورة ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة الجزائر 2002.

16- هاني محمد خليل، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين مذكرة استكمال متطلبات شهادة الماجستير محاسبة و تمويل ،الجامعة الإسلامية، غزة ،2009.

17- فتيحة قصاص ، حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ،تخصص حوكمة المؤسسات ،جامعة تلمسان، 2002.

18-فاتح غلاب ،تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة ،دراسة لبعض المؤسسات الصناعية ،مذكرة ماجستير ،تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف، 2011.

19-ماجد إسماعيل أنو حمام ،أثر تطبيق حوكمة المؤسسات على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،كلية التجارة، تخصص محاسبة و تمويل، الجامعة الإسلامية ،غزة،2009.

20- هيبة مرابط ، أثر تطبيق الحوكمة في القطاع المصرفي وفقا لمبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة،2011.

21-حسين عبد الجليل آل غزوي،حوكمة الشركات و أثرها على الإفصاح في المعلومات المالية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك،2010.

الملتقيات و المؤتمرات:

22-نرمين أبو العطا، حوكمة المؤسسات، سبيل التقدم مع القاء الضوء على القرية المصرية ،ورقة عمل ،مصر 2005.

23-عبد المجيد الصلاحيين، حوكمة في المؤسسات المالية الإسلامية، مؤتمر الخدمات المالية الإسلامية الثاني، طرابلس ،لبيبا، 2010.

24- عمار بلعادي ،جاو حدو رضا، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ،آفات و رهانات ، جامعة أم البواقي ،7و8 ديسمبر 2010.

25– مصطفى نجم البشاري ،أهمية تطبيق معايير الحوكمة لتفعيل نظم المراجعة الداخلية للمؤسسات العامة بالسودان،مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان ،20 و21 يناير 2008.

26- خضرة صديقي ،التأصيل النظري لماهية حوكمة المؤسسات و العوائد المحققة من جراء تبنيها، المؤتمر الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة ،جامعة البويرة ،يومي 30 و2012/10/31.

27- محمد نوري بتول ،علي خلف سلمان ،حوكمة المؤسسات و دورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي للإبداع و التغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ،جامعة البليدة، 18و 19ماي 2011.

28- فؤاد شاكر، الحكم الجيد في المصاريف و المؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية،المؤتمر المصرفي العربي تحت عنوان الشراكة بين العمل المصرفي و الإستثمار من أجل التنمية، 2005.

29- مسعود صديقي ، دريس خالد، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار ،الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع الآفاق و رهانات ، أم البواقي.

30-محمد حمودة، دور آليات الحوكمة في مكافحة الفساد المالي ،مقال منشور، 2012/5/29.

31- حميد عباس التميمي، آليات الحوكمة في الحد من الفساد الإداري و المالي في شركات المملوكة للدولة،2004.

32-فريد كورتل، حوكمة الشركات:منهج القادة و المدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي ،الملتقى الدولي الأول لكلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 15و16 أكتوبر 2008.

المجلات:

33-رشا حمادة ،دور لجان من الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية، مجلة جامعة دمشق ،المجلد 26 ،العدد الثاني،2010.

34- عبد الرزاق جبار ، الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي، حالة دول شمال إفريقيا ،مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ،العدد السابع ،الجزائر.

المراجع باللغة الأجنبية:

35-Allel hamini, le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, édition opu, 1991.

36-Guide d'audit et de commissariat aux comtes, société national de comptabilité,1989.

37-Bénédict gay ,keravel René, évaluation du contrôle interne ,Foucher, paris ,1990.

38 -Collins Lionel, Vallin Gérard, audit et contrôle interne ,aspects financiers, opérationnels et stratégiques, Dalloz, paris 4emme édition, 1992.

39-revue française de comptabilité :la démarche générale d' audite, l'approche par les risques sans auteurs, n° 330 , février 2001.

40-Hayward Stoy, audit guide, butter worth's, 2endedition, London, 1991.

41-Sawyer Lawrence, la pratique de l'audit interne, public union, 2eme édition, 1976, p 87.

42-ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agrées, diligences professionnelles du commissaire aux comptes, 1994.

43-Becour jean charles ,bonquin henri, audit opérationnel, efficacité, efficience ou sécurité, economic, paris, 2eme édition, 1996.

44- l'article : « la problématique de la qualité d'audit, proposition d'une approche conception »,makram chemangui.

45-Abdelaziz amokrane، le régime et le statut juridique des codres dirigeant système de gouvernance des entreprises publique économique premiere edition, paris, 2004.

46-OCDE ,principes de la gouvernement
d'entreprise ,2004 ,disponible sur :http://www.oedc.org ,consultation le 14 /01/2014.

47-didier de ménonville, les comités d'audit, economic paris, 2009.

الملحق رقم 01 : قائمة الميزانية

الأصول	ملاحظة	إجمالي N	إهتلاك – مؤونة N	صافي N	صافي N-1
الأصول الغير الجارية					
فارق الشراء					
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات العينية					
الأراضي					
المباني					
التثبيتات العينية الأخرى					
التثبيتات الممنوح امتيازها					
الأصول الجاري إنجازها					
الأصول المالية					
السندات الموضوعة موضع المعادلة					
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة بها					
السندات الأخرى المثبتة					
القروض و الأصول المالية الأخرى الغير الجارية					
الضرائب المؤجلة غلى الأصول					
مجموع الأصول الغير الجارية					
الأصول الجارية					
المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ					
الحسابات الدائنة و الإستخدامات المماثلة					
الزبائن					
المدينون الأخرون					
الضرائب و ما شابهها					
الأصول المالية الأخرى					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					

مجموع الأصول الجارية				
المجموع العام للأصول				

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة رأس المال الصادر رأس المال غير المطلوب العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) فارق إعادة التقييم فارق المعادلة النتيجة الصافية ترحيل من جديد			
المجموع 1			
الخصوم الغير الجارية القروض و الديون المالية الضرائب المؤجلة على الخصوم الديون الأخرى الغير الجارية المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا			
مجموع الخصوم الغير الجارية			
الخصوم الجارية الموردون و الحسابات الملحقة الضرائب الديون الأخرى الغير الجارية خزينة الخصوم			
مجموع الخصوم الجارية			
المجموع العام للخصوم			

الملحق رقم 02 : قائمة حسابات النتائج – حسب الطبيعة –

البيان	ملاحظة	N	N-1
المبيعات و النواتج الملحقة الخدمات المقدمة تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الإستغلال			
إنتاج السنة المالية (1)			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى			
إستهلاك السنة المالية (2)			
القيمة المضافة للإستغلال (1–2) (3)			
أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم			
إجمالي فائض للإستغلال (4)			
النواتج العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى مخصصات للإهتلاك و المؤونات وخسارة القيمة الإسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات			
النتيجة العملياتية (5)			
النواتج المالية الأعباء المالية			
النتيجة المالية (6)			
النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6) (7)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية (8)			
العناصرالغير العادية (نواتج) يجب تبيانها العناصرالغير العادية (أعباء) يجب تبيانها			
النتيجة الغيرالعادية (9)			

صافي نتيجة السنة المالية (10)			

الملحق رقم 03 : قائمة حسابات النتائج – حسب الوظائف –

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء عملياتية أخرى			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للإهتلاك) منتجات مالية أعباء مالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجب على النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء الغير العادية المنتوحات الغير			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			

الملحق رقم 04 : قائمة تدفقات الخزينة – الطريقة المباشرة –

البيان	ملاحظة	N	N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر الغير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار المسحوبات عن إقتناء تثبيتات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية المسحوبات عن إقتناء تثبيتات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم حصص الأرباح و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها الحصص المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على النقديات و ما يعادلها			
تغير الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة و معادلتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة و معادلتها عند اقفال السنة المالية			

تغير أموال الخزينة خلال الفترة			

الملحق رقم 05 : قائمة تدفقات الخزينة – الطريقة غير المباشرة –

البيان	ملاحظة	N	N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل : • الإهتلاكات و الأرصدة • تغير الضرائب المؤجلة • تغير المخزونات • تغير الزبائنو الحسابات الدائنة الأخرى • تغير الموردين و الديون الأخرى • نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار المسحوبات عن إقتناء التثبيتات تحصيلات التنازل عن التثبيتات تأثير تغيرات محيط الإدماج			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي إصدار القروض تسديد القروض			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة عند اقفال السنة المالية تأثيرات تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			

تغير أموال الخزينة خلال الفترة			

الملحق رقم 06 : قائمة تغيرات الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوات الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الإحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم الاصول الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج الحصص المدفوعة العلاوات المدفوعة للمسيرين Tantiéme العلاوات المدفوعة للعمال زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم الاصول الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج الحصص المدفوعة العلاوات المدفوعة للمسيرين Tantiéme العلاوات المدفوعة للعمال زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبرN						

الملحق رقم 07 : الملاحق

1. تطور الأصول المعنوية و العينية و المالية غير الجارية

العناصر	ملاحظة	القيمة الإجمالية	زيادة في الأصول خلال الفترة	نقصان في الأصول خلال الفترة	القيمة الإجمالية نهاية الفترة
الأصول المعنوية					
الأصول العينية					
مساهمات					
الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

2. الإهتلاكات

العناصر	ملاحظة	الاهتلاك المتراكم بداية الفترة	اهتلاكات الفترة	اهتلاكات الأصول الخارجية	الاهتلاك المتراكم نهاية الفترة
شهرة المحل					
الأصول المعنوية					
الأصول العينية					
مساهمات					
الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

3. تطور المؤونات

البيان	ملاحظة	المؤونات المتراكمة N/01/01	زيادة مؤونات الفترة	انخفاض مؤونات الفترة	المؤونات المتراكمة N/12/31
مؤونات الخصوم غير الجارية					
مؤونات المعاشات و الواجبات المماثلة					
مؤونات الضرائب					
مؤونات المنازعات					
المجموع					
مؤونات المعاشات و الواجبات المماثلة					
مؤونات أخرى مرتبطة بالمستخدمين					
مؤونات الضرائب					
المجموع					

4. جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الأصول الأخرى الغير الجارية

العناصر	ملاحظة	خسائر القيمة المجمعة بداية السنة المالية	زيادة السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند اقفال السنة المالية
شهرة المحل					

الأصول المعنوية					
الأصول العينية					
مساهمات					
الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

5. جدول المساهمات (فروع و وحدات)

الفروع و الكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	و منها رأس المال	قسط رأس المال المختار%	نتيجة السنة المالية	القروض والتسبقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المختارة
الفروع ● الكيان أ. ● الكيان ب. الكيانات المشاركة ● الكيان أ. ● الكيان ب.								

6. وضعية الحقوق و الديون عند إقفال السنة المالية

العناصر	ملاحظة	لمدة عام على الأكثر	أكثر من عام و 5 سنوات على الأكثر	لأكثر من 5 سنوات	المجموع
الحقوق					

القروض					
الزبائن					
الضرائب					
مدينون أخرون					
المجموع					
الديون					
القروض المالية					
ديون أخرى					
الموردون					
الضرائب (TAP+IRG)					
دائنون آخرون (CNAS+MIP)					
المجموع					