وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم المالية و المحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

محافظ الحسابات و دوره في تفعيل آليات حوكمة الشركات

دراسة حالة مؤسسة مطحنة النجاح - مستغانم -

مقدمة من طرف الطالب :

مالكي أحمد

تحت اشراف الاستاذ :

الهروشي خطاب

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا			مستغانم
مقررا			مستغانم
مناقشا			مستغانم

السنة الجامعية : 2020/2019

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و تقدير

الشكر لله أولا و أخيرا , و أحمده حمدا كثيرا على توفيقه لنا في إتمام هذا العمل المتواضع وعلى كل النعم التي أنعمها علينا أتقدم بجزيل الشكر و العرفان لأستاذي المشرف الهروشي خطاب على قبوله للإشراف على هذه المذكرة وعلى كل مساعداته وتوجيهاته التي قدمها لنا طوال فترة إعداد هذا البحث

كما أتوجه بالشكر مسبقا لأعضاء لجنة المناقشة وهذا لتفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة .

كما لا يفوتني أيضا أن أشكر كل عمال قسم علوم المالية و المحاسبة بجامعة مستغانم أساتذة كانوا أو إداريين

وفي الأخير أشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز هذه المذكرة

الإهـــداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من رباني على حب العلم و الفضيلة و أسمى القيم

إلى تاج رأسي الذي غرس الطموح في نفسي و الذي أضاء لي درب العلم شموعا

أبي العزيز

وإلى من يصعب حصر جميلها و التي غمرتني بالحب و الحنان و الجنة تحت أقدامها

أمي الغالية

أهدي هذا العمل إلى كل أقاربي و عائلتي و كل أصدقائي وزملائي وكل من ساهم من قريب

أو من بعيد في خروج هذا البحث العلمي

و ءاخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين .

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وتقدير	
إهداء	
فهرس المحتويات	
فهرس الأشكال و الجداول	
مقدمة عامة	
الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات	**06 - 29**
تمهيد	06
المبحث الأول : ماهية محافظ الحسابات	07
المطلب الأول : مفهوم محافظ الحسابات و خصائصه	07
المطلب الثاني : تعيين و أتعاب محافظ الحسابات	09
المطلب الثالث : مهام محافظ الحسابات و صفاته	12
المطلب الرابع : التزامات محافظ الحسابات	14
المبحث الثاني : معايير المراجعة المتعارف عليها	16
المطلب الأول : المعايير العامة	16
المطلب الثاني : معايير العمل الميداني	18
المطلب الثالث : معايير إعداد تقرير	19
المبحث الثالث : خطوات عمل محافظ الحسابات	22
المطلب الأول : التعرف بالمهمة و اتجاهها العام	22
المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية	24
المطلب الثالث : كتابة التقرير	26
خلاصة الفصل	29
الفصل الثاني: الأسس النظرية لحوكمة الشركات	**30 - 48**
تمهيد	30
المبحث الأول : مدخل عام حول حوكمة الشركات	31
المطلب الأول : مفهوم حوكمة الشركات و خصائصها	31
المطلب الثاني : أهمية حوكمة الشركات و أهدافها	34
المطلب الثالث : نظام حوكمة الشركات	37
المبحث الثاني : مبادئ حوكمة الشركات ومحدداتها	39
المطلب الأول : مبادئ حوكمة الشركات	39
المطلب الثاني : محددات حوكمة الشركات	42
المبحث الثالث : آليات حوكمة الشركات	45
المطلب الأول : الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	45

المطلب الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات	46
خلاصة الفصل	48
الفصل الثالث: دراسة حالة مطحنة النجاح حمو–مستغانم-	**50 - 80**
تمهيد	50
المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة النجاح حمو	51
المطلب الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة	51
المطلب الثاني: مهام مؤسسة مطحنة النجاح وأهدافها	54
المبحث الثاني: تقديم القوائم المالية و تحليلها وواقع حوكمة الشركات في المؤسسة	55
المطلب الأول: إعداد القوائم المالية للمؤسسة	55
المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية	59
المبحث الثالث: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات حول مؤسسة مطحنة النجاح	66
المطلب الأول: تقرير المصادقة على الحسابات السنوية	66
المطلب الثاني: تقديم القوائم المالية	66
خلاصة الفصل	71
خاتمة	73
قائمة المراجع	76
الملخص	80

أولا : فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(I-1)	سلم أتعاب محافظي الحسابات	11
(III-1)	الميزانية المالية لمؤسسة مطحنة النجاح حمو - مستغانم-	55
(III-2)	جدول حسابات النتائج لمؤسسة مطحنة النجاح	58
(III-3)	الميزانية الوظيفية لمؤسسة مطحنة النجاح لسنة 2017	59
(III-4)	الميزانية الوظيفية لمؤسسة مطحنة النجاح لسنة2018	60
(III-5)	حساب رأس مال العامل	61
(III-6)	حساب الاحتياجات داخل الاستغلال	61
(III-7)	حساب الاحتياجات خارج الاستغلال	62
(III-8)	حساب احتياج رأس مال العامل	62
(III-9)	حساب الخزينة	62
(III-10)	حساب الربحية المالية	63
(III-11)	حساب الربحية الاقتصادية	64
(III-12)	حساب الربحية التجارية	64
(III-13)	حساب نسبة الفائض الخام للاستغلال	65
(III-14)	حساب نسبة نتيجة الاستغلال	65
(III-15)	حساب نسبة النتيجة الصافية	65
(III-16)	الأصول غير الجارية	67
(III-17)	الأصول الجارية	67
(III-18)	جدول الأصول الخاصة	68
(III-19)	الخصوم الجارية	68
(III-20)	المتاحات	69

ثانيا : فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-I)	معايير المراجعة المتعارف عليها	21
(1-II)	خصائص حوكمة الشركات	33
(2-II)	أهمية الحوكمة	35
(3-II)	الاستفادة من عمليات حوكمة الشركات	37
(4-II)	نظام حوكمة الشركات	38
(5-II)	ركائز حوكمة الشركات	41
(6-II)	محددات حوكمة الشركات	44
(1-III)	الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة (مطحنة النجاح)	52

المقـــدمـة العـــامـة

مقدمة :

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم تطورا على مستوى حجم و نشاطات المؤسسات الاقتصادية فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشبعة كبيرة الحجم تنفصل الملكية فيها عن التسيير ، و نتيجة تزايد نشاط الشركات اليوم في مختلف دول العالم و التطور المتزايد و المستمر في العمليات المالية ، ومن خلال تطور المحاسبة وزيادة حجم المؤسسات الاقتصادية وتوسيع نشاطها ، وتصور المركز المالي للمؤسسة فظهر علم آخر يسمى علم المراجعة الذي يم من خلاله مراقبة المؤسسات من طرف المراجعين فدراستنا تهتم بالمراجعة الخارجية إذ تعتبر من بين الميادين الواسعة التي شهدت تطور ملحوظ ، و تتقيد المراجعة الخارجية بالشخص القائم به.

فلمحافظ الحسابات عدة أعمال مرتبطة بمهنتة و هنا يهتم و مرتبط بحوكمة الشركات الذي يعتبر كجهة رقابية خارجية أحد ركائز و مقومات حوكمة الشركات.

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم التي ظهرت في السنوات الأخيرة التي حاز هذا المفهوم على اهتمام العديد من المؤسسات سواء العامة أو الخاصة ، و ذلك بدورها في تجنب مخاطر التعثر و الفشل المالي و الإداري إضافة إلى المساهمة في زيادة الحصة السوقية للمؤسسة مما يضمن لها النمو و الاستمرارية.

❖ **1- الإشكالية:**

انطلاقا مما سبق جاءت هذه الدراسة و التي أردنا من خلالها الإجابة على الإشكالية التالية:

✓ **ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات في الجزائر؟**

و الإجابة على الإشكالية المطروحة سنتناول الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

1 - ما المقصود بمحافظ الحسابات؟ وما هي شروط ممارسة هذه المهنة؟

2 - ماالمقصود بحوكمة الشركات ؟ وماهي مختلف آلياتها؟

3 - هل يساهم محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات ؟

❖ **2- الفرضيات:**

1 - واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في تطور.

2 - حوكمة الشركات تسمح بإدارة و توجيه مختلف السياسات داخل الشركة.

3 - يساهم محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات.

❖ **3-أسباب إختيار الموضوع**

-يعود إختيار الموضوع إلى الأسباب التالية:

- **الأسباب الذاتية:**

✓ ميول الطالب لمهنة المراجعة و المحاسبة لأنه صلب التخصص.

✓ حب الاطلاع و تحديث المعلومات.

- **الأسباب الموضوعية:**

✓ الزيادة في فهم الموضوع و العمق و التحكم فيه أكثر و ضبط لمفاهيمه.

✓ قلة البحوث المتعلقة بهذا الموضوع و الرغبة في إثراء المكتبة الجامعية.

❖ **4- أهداف البحث :**

✓ الهدف من هذه الدراسة

✓ عرض مفهوم للحوكمة و مساهمتها في رفع مستوى الكفاءة الاقتصادية.

✓ إبراز دور حوكمة الشركات من خلال تحديد مختلف المبادئ و القواعد الجيدة لإدارة الشركات وزيادة كفاءتها و مصداقيتها.

✓ تطبيق مهنة المراجعة في الجزائر و العمل بها.

❖ **5- المنهج المستخدم :**

للإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على الوصف و التفسير و تعميم النتائج على كل الظواهر المماثلة بحيث سنقوم بوصف دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات في تحليل أبعاده ليتم تعميم النتائج المتوصل إليها على كل المواضيع المماثلة وقد اعتمدنا في هذا المنهج على الأدوات التالية : الكتب ، المجلات، هذا من جانب النظري.

أما الجانب الميداني فقد اعتمدنا على منهج دراسة حالة وذلك لربط الجانب النظري بالواقع العملي، من خلال الأدوات الإحصائية كالجداول وكذا القوانين و التشريعات المتعلقة بالمجال الاقتصادي و التنظيمي.

❖ **6- تقسيمات البحث :** تم تقسيم البحث إلى جانبين نظري وتطبيقي.

فالجانب النظري يحتوي على فصلين أساسيين يتعلق الفصل الأول بالإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات و يعتمد على ثلاث مباحث أساسية ، يتعلق الأول بماهية محافظ الحسابات والثاني يتعلق معايير المراجعة المتعارف عليها ، أما الأخير فيتناول خطوات عمل محافظ الحسابات.

أما الفصل الثاني يتناول الأسس النظرية لحوكمة الشركات حيث ينقسم إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول مدخل عام حول حوكمة الشركات و المبحث الثاني يتعلق بمبادئ و مجددات حوكمة الشركات و أخيرا تكلمنا عن آليات الحوكمة.

أما الجانب التطبيقي و الذي جاء بعنوان دراسة حالة مطحنة النجاح حمو - مستغانم- حيث تضمن ثلاثة مباحث: الأول نظرة عامة حول المؤسسة و الثاني تناول تقديم القوائم المالية و تحليلها وواقع حوكمة الشركات في المؤسسة ، أما الثالث فكان التقرير النهائي لمحافظ الحسابات حول المؤسسة.

❖ **7- دراسات سابقة :**

1 - حمادي نبيل "التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة، رسالة ماجستير ، جامعة الشلف، 2008.

اهتمت هذه الدراسة بإبراز الإطار العام لحوكمة الشركات وكذا دور المراجع الخارجي كآلية رقابية ضمن علاقة الوكالة وفي التقليل من فجوة التوقعات وكذا مسؤولية التدقيق الخارجي في معرفة مدى قدرة الشركة على الاستمرارية في النشاط.

2 - حجة الله شاوش "دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات، رسالة ماجستير ، جامعة ورقلة ، 2013 .

اهتمت هذه الدراسة أن المراجعة القانونية لها أهمية بالغة في خلق اعتقاد رشيد وثقة في المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية.

3 - كرمية نسرين " أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات دراسة استبيانية ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2012."

اهتمت هذه الدراسة على أن التعرف على أثر الالتزام الأخلاقي للمراجع على تفعيل حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية تعتبر من أهم الأدوات للرقابة على الشركات و حمايتها من الانهيار و الإفلاس.

4 - سالم سيف الغريب " دور استقلالية المدقق الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت و أثره على مصداقية المعلومات المحاسبية ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط، 2012."

هدفت هذه الدراسة على أن قيام مدقق الحسابات بتقديم المعلومات الهامة بطريقة عادلة و صادقة و في الوقت المناسب ودون تأخير تساعده على تحقيق متطلبات الحوكمة و توفر القدرة لدى مدقق الحسابات على تقديم معلومات عن ما يتعلق بأعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين يزيد من تحقيق متطلبات الحوكمة.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات

تمهيد:

المراجعة لها عدة جوانب أساسية أهمها الجانبين القانوني والمالي فإذا كان الجانب القانوني ينحصر في الجوانب التشريعية والقانونية لممارسة مهنة المراجعة وكذا مدى مسؤولية المراجع القانوني عن إبداء رأيه ، فإن الجانب المالي يرتكز أساسا على طريقة العمل التي يقوم بها المراجع خلال أدائه لمهامه.

إذ أن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة القانونية كان العامل الرئيسي لتطورها وقيامها.

ومراجعة الحسابات هي إختيار تقني صارم لكثير من الأطراف وصعبة بالنسبة للشخص الذي يقوم بها ، وبالتالي فإن من يقوم بهذه المراجعة يجب أن يكون شخص مؤهلا ويتوفر على مواصفات لا تتواجد عند أشخاص آخرين ليس لهم نفس المهنة و هذا لطبيعة مهمة المراجعة التي تتميز بالمصداقية والدقة ، ويتم اس تعراض ثلاث مباحث في هذا الفصل وهي كالأتي :

- **المبحث الأول**: ماهية محافظ الحسابات .
- **المبحث الثاني**: معايير المراجعة المتعارف عليها.
- **المبحث الثالث**: خطوات عمل محافظ حسابات .

❖ **المبحث الأول : ماهية محافظ الحسابات .**

يختص هذا المبحث بإعطاء عرض لتعريف محافظ الحسابات وخصائصه وكيفية تعيينه وممارسة مهامه ،وتحمله المسؤوليات أثناء ممارسة مهامه ، وتأديته للحقوق و الواجبات ، وكل هذا في إطار القانوني المعمول به في الجزائر.

- **المطلب الأول : مفهوم محافظ الحسابات وخصائصه.**

أولا: تعريف محافظ الحسابات:

✓ **التعريف الأول:**

حسب المادة 22 من القانون 10_1" يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون ،كل شخص يمارس بصفة عادية و باسمه الخاص ، وتحت مسؤولية المصادقة على صحة و انتظام حسابات الشركات ، و الهيئات و مطابقتها تماما ، بموجب أحكام التشريع المعمول به".[1]

✓ **التعريف الثاني:**

"محافظ الحسابات هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة و المعايير المراجعة المتعارف عليها"[2i]

✓ **التعريف الثالث:**

يعرف محافظ الحسابات أو مندوب الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري على أنه : " الشخص الذي يحقق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام الشركة و صحتها ، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة و في الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها و يصادق على انتظام الجرد وموازنة صحتها.[3]

ولابد من توفر الشروط الآتية لممارسة المهنة .

شروط ممارسة المهنة :

حسب المادة 8 من القانون 10_1 ينص على :

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب ان تتوفر الشروط الآتية :

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية قانون 10_1 " يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ المحاسابات و المحاسب المعتمد ، العدد 42 ، الجزائر، المؤرخ في 28 1431 ، الموافق لـ 11 يونيو2010، ص، 7.

[2] عبد العالي محمدي ، مداخلة بعنوان دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة البنوك ، الملتقى الوطني حول :حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 7ماي 2012،ص 4 . نقلا عن :

[3] القانون التجاري الجوائري ،2007، ص 188، بتصرف

1. يجب أن يكون جزائري الجنسية .
2. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

بالنسبة لمهنة لمحافظ الحسابات أن يكون حائز الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

3.أن يتمتع بالحقوق المدنية والسياسية .

4.أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة .

5.أن يكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية . وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات.

6.تأدية اليمين المنصوص عليها. يؤدي محافظ الحسابات بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية ، وقبل القيام بأي عمل يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية :[1]

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص بتأدية وظيفتي و أن أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك التصرف المحترف الشريف والله على ماأقول شهيد "[2]

7.تمنح الشهادات و الإجازات من طرف مؤسسات التكوين المهني أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

ثانيا: خصائص محافظ الحسابات

يمكن تلخيص بعض الخصائص التي يجب أن تتوفر في كل شخص مهني قائم بالمراجعة الذي يسمى محافظ الحسابات .

1. **الاستقلالية والموضوعية:**

- ✓ الاستقلالية : تعتبر أهم خاصية يجب أن تتوفر في المراجع على وجه الإطلاق نظرا لأن نشأة المراجعة جاءت تلبية إلى حاجة الفحص المستقل و الحيادي للبيانات المالية.
- ✓ الموضوعية: يجب على كل شخص مهني مراجع أن يكون عادلا منصفا وعليه تفادي أثر الآراء المسبقة على موضوعيته أثناء إعداده لتقرير المراجعة .[3]

[1] الجريدة الرسمية ،القانون 10_1 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 8، ص 5.
[2] مرجع أعلاه ، المادة 6، ص 5.
[3] عزة الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر ، مجلة الدراسات الاقتصادية المالية ، العدد 5 ، جامعة الوادي ،2012، ص 25.

2.الكفاءة المهنية:

على المراجع المحافظة على مستوى كفاءته أثناء مزاولته للمهنة ، و ذللك ببذل العناية المهنية و الاكتفاء بأداء المهام الموكلة إليه من طرف المشرفين على عملية المراجعة

3.سر المهنة: على المراجع أن تتوفر فيه المحافظة على سرية المعلومات التي يستعين بها أثناء أدائه لمهامه وعلى وجه الخصوص عدم نقل هذه المعلومات إلى الأطراف غير المسرح لهم بذلك .

4. احترام قواعد المهنة : على المراجع احترام المعايير التقنية و العملية للمهنة أثناء أدائه لعمله .[1]

- **المطلب الثاني: تعيين و أتعاب محافظ الحسابات .**

أولا: تعيين محافظ الحسابات.

يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا. ولا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة للشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ الحسابات نتبع الخطوات التالية:

يجب أن يتم اختيار مدقق الحسابات مرة كل ثلاث سنوات، ويتم التجديد مرة واحدة .

1) في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة لمراقبة خلال سنتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك ، وفي هذه الحالة لا يجري عهدة محافظ الحسابات.
2) يجب أن يتم اختيار محافظ الحسابات من قبل اللجنة من مديري المؤسسات اعتمادا على كفاءته .
3) يجب الحصول على قائمة جميع مدققي الحسابات الذين تقدموا للمنا فسة وجمع معلومات متكاملة عنهم.
4) يتم اختيار 8 مدققين فقط من تلك القائمة.
5) يطلب من المراجعين الثمانية تقديم عرضا مبدئيا.

[1] شريقي عمر ، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس و المملكة المغربية ، مجلة العلوم الاقتصادية ، العدد 12 ، جامعة سطيف ،2012، ص 93.94.

6) يتم فحص العروض بدقة كاملة، و يتم التركيز على سمعة المكتب وخبرته السابقة وحجم الأتعاب وفريق التدقيق .
7) يتم مقابلة المدققين الثمانية وطلب أية معلومة إضافية ويتم تصنيفهم إلى 03 فقط.
8) يسمح لمن تم اختياره لفحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقديم عرضه الرسمي المفضل.
9) يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ الحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوم.[1]

ثالثا : أتعاب محافظي الحسابات:

يتقاضى محافظي الحسابات أتعابا من الأعمال التي ينجزونها خلال السنة المالية في إطار المهام العادية ومع احترام العينات المهنية ويحسب مبلغها حسب السلم الملق بهذا القرار.

[1] أحمد حلمي ، المدخل الحديث لعلم تدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ،ط 1 ، 2002، ص 59.

الجدول : (ا - 1) سلم أتعاب محافظي الحسابات

المبلغ الإجمالي الخام عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير معادة التقويم) وعادات الاستثمار	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم/دج
حتى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
من 100 إلى أقل من 200 دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من 170
من 200 إلى أقل من 400 دج	من 340 إلى أقل من 460	من 170 إلى أقل من 230
من 400 إلى أقل من 800 دج	من 460 إلى أقل من 600	من 230 إلى أقل من 300
من 800 إلى أقل 1600 دج	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من 380
من 1600 إلى أقل من 3200دج	من 760 إلى أقل من 1030	من 380 إلى أقل من 515
من 3200 إلى أقل من 6400دج	من 1030إلى أقل من 1400	من 515 إلى أقل من 700
من 6400 إلى أقل من 12800دج	من 1400 إلى أقل من 1800	من 700 إلى أقل من 900
من 12800 إلى أقل من 25600دج	من 1800 إلى أقل من 2400	من 900 إلى أقل من 1200
أكثر من 25600 مليون دج يضاف إلى 2400 ساعة نسبة 2% أي 2.8 ساعة لكل حصة إضافية ب 5000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4500.	حد أقصى 4500 ساعة	حد أقصى 2250

المصدر: بن يخلف أمال ، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير ،جامعة الجزائر ،2002، ص 135.

- المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات

أولا: مهام محافظ الحسابات

تعددت مهام محافظ الحسابات في القانون 10-01 المتضمن مهمة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المعدل للقانون 91_08 المؤرخ في 27-14-1991 على النحو التالي :

1) **مهام دائمة :** من المهام الدائمة مايلي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات و الهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يقدم شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرون للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين االمسير.
- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ، والذي من طبيعته أن يعرقل استمرار استقلال المؤسسة أو الهيئة.[1]
- تحضى هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.
- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة و انتظام الحسابات المدعمة و المدمجة و صورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

يترتب عن إعداد مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة و عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء .
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة .
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين .

[1] الجريدة الرسمية ، القانون 10_01 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 23-25، ص 7.

- تقرير خاص حول تطوير نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السعر أو الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال و الملاحظة لهذه الأنواع .

2) **المهام الخاصة:** بالإضافة إلى المهام العامة السابقة يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة منها:
   - قرار الشركة بزيادة أو تخفيض رأس المال (تغيرات رأس مال الشركة).
   - الإصدار عن طريق اللجوء العلني للادخار خاصة فيما يتعلق بتحديد سعر الإصدار.
   - إنشاء شهادات الاستثمار و شهادات حق التصويت .
   - إصدار قيم منقولة.
   - إصدار سندات للاستحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم.
   - عرض تعديل حساب الاستغلال وجدول حساب النتائج الميزانية .
   - مشروع الاندماج .
   - مشروع الانفصال.
   - تحويل الشركة.[1]

ثانيا: صفات محافظ الحسابات.

يجب أن تتوفر في المدقق الخارجي الصفات التالية:

- أن يكون مقيد في السجل العام للمحاسبين و المراجعين بوزارة المالية.
- أن يكون المراجع على معرفة واسعة و إدراك لنظريات المحاسبية وطرق تطبيقها عمليا ، وأن يكون قادر على فهم طريقة تقيد كل قيد و صياغته بالصورة الصحيحة فمن المستحيل على شخص أن يراجع عمله بصورة صحيحة إلا إذا كان قادرا على إعدادها محاسبيا ، وعدم توفر هذا الشرط الأساسي في المراجع هو السبب الرئيسي في عدم كفاءته.
- أن يكون كتوما و أمينا يحتفظ بأسرار المشروعات التي يقوم بتدقيق حساباتها وألا يستخدم ما يطلع عليه من أسرار لفائدة أي مؤسسة أخرى.
- أن يكون على علم تام بأصول المراجعة و نظريتها و أن يكون ذا خبرة.
- أن يكون متشبعا بالروح العملية و ملما بالقوانين و التشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنظمة للمهنة و قانون الشركات و الضرائب.

[1] سعودي بلقاسم ، محاضرة تدقيق محافظ الحسابات ، السنة الثانية ، ماستر محاسبة و تدقيق ، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم التجارية و الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2013.

- أن يكون صبورا لأن أكبر جانب من عمله ذو طبيعة روتينية كثيرا ما تدعوا للملل ، وعليه أن يمنح عمله روحه ووجدانه ما يكسب ذلك العمل الحيوية التي تقلل من الملل و السأم.
- أن يكون ذا اطلاع واسع متتبعا للتطورات في حقل تخصصه و الحقول ذات الصلة كالإحصاء و الاقتصاد و الإدارة .
- يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعيا له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين.[1]

- **المطلب الرابع : التزامات محافظ الحسابات .**

أولا: حقوق محافظ الحسابات.

تتمثل حقوق المراجع الخارجي في المجالات و النواحي التالية و التي تعتبر الأساس في تحديد ما يجب أن يتمتع به من سلطات تساعده في انجاز برامج مراجعته و تحقيق أهدافه بدرجة عالية من الفاعلية.

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات و الاطلاع عليها للحصول على البيانات معينة أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة ، وحق الاطلاع على القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط الشركة.
- حق طلب أي تقرير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في الشركة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المراجع إلى تفسير مرضي له.
- من حق المراجع فحص و تدقيق الحسابات المختلفة و السجلات وفقا للقوانين و اللوائح من ناحية ووفقا لما تقضي به القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال المراجعة الحسابية إلى جانب ذلك فحص و تدقق المجموعة المستندية من خلال المراجع المستندية .
- من حقوق المراجع أيضا جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة إلى ذالك للتأكد مثلا من الأوراق المالية الأسهم أو السندات محفوظة فيها أو أوراق النقدية وفئاتها المختلفة.
- حق المراجعة وفحص باقي أصول الشركة على اختلاف أنواعها وكذلك التحقق من الالتزامات المستحقة على الشركة وحق الاتصال بدائني الشركة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات.
- حق دعوى الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد في بعض الحالات التي لا تحتمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الاستعجال.
- حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية .[2]

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ، 2004، ص 155.
[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، الدار الجامعية ، بيروت، 2001، ص 215.

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات.

يتمثل فيما يجب أن يقوم المراجع به من أعمال مختلفة لانجاز مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال، ومن أهم هذه الواجبات :

- يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالفحص و التدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات استنادا بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء و العمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.
- المحافظة على أسرار المهنة.
- الالتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة ، إن مهنة محافظ الحسابات تستبعد أي تدخل في أعمال التسيير.
- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات الشركة .
- يجب على محافظ الحسابات أن يقدم التوصيات و الاقتراحات الملائمة.
- يجب على محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهمته التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها ومن أمثلة هذه القواعد مايلي:
  - ✓ تسجيل الأصول الثابتة في الدفاتر بتكفتها التاريخية .
  - ✓ احتساب أملاك لهذه الأصول القابلة للأملاك و المعدلات المعمول بها في الشركة.
- يجب على المراجع أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره.[1]

ثالثا: مسؤوليات محافظ الحسابات.

يتحمل محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسته لمهامه المسؤوليات التالية:

- **المسؤولية المدنية:** لقد بين القانون المنظم في الجزائر 10_01 حسب المادة 59 على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم و يلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج.ظن ويعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته مهامه ، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات سواء اتجاه الشركة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة.
- **المسؤولية الجزائية:** وفقا لأحكام المادة 02 من القانون 10_01 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية طبقا للقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني و يعاقب القانون كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات و يعتبر ممارسها غير شرعيا لمهنة محافظ الحسابات. كل شخص غير مسجل أوقف أو سحب تسجيله يقوم بمهام محافظ الحسابات كما يعد مماثلا للممارسة

[1] نفس المرجع ، ص 216، 217.

غير الشرعية لمحافظ الحسابات انتحال صفة محافظ الحسابات أو تسمية شركة خبيرة في المحاسبة ، أو أية صفة ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة.

- **المسؤولية الانضباطية:** حسب المادة 63 من القانون 10_01 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية أو الانضباطية أمام اللجنة من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه ومن بين هذه المخالفات مايلي:
  - ✓ خرق القانون المهنية أو التقصير المهني أو الخطير أو التهاون .
  - ✓ السلوك غير الملائم و المتعارف مع نزاهة و أمانة وشرف المهنة حتى وإن لم يتعلق بالمهنة.[1]

❖ **المبحث الثاني: معايير المراجعة المتعارف عليها.**

تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة ، وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها ، وفي الإطار سوف نميز بين ثلاث أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة .

- **المطلب الأول: المعايير الشخصية و العامة .**

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي القائم بعملية المراجعة و تعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات التي يتحلى بها محافظ الحسابات وتعد كذلك عامة لمقابلة معايير العمل الميداني و معايير التقرير و تتكون هذه المعايير من:

أولا: معايير تأهيل المراجع : يتوفر على مجموعة من العناصر و المتمثلة في:

- ✓ **التأهيل العلمي:** فمن حيث التأهيل العلمي يجب أن يحصل المراجع على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدرا كبيرا من المعرفة في مجال المحاسبة و المراجعة من ناحية ، و المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي ، فيجب على مدقق الحسابات الخارجي أن يكون ملما بالجوانب السلوكية و الإدارة .[2]

ولا يكفي التأهيل العلمي الذي يحصل عليه مدقق الحسابات بل لابد من التأهيل العلمي.

- ✓ **التأهيل المهني:** أما فيما يتعلق بالتأهيل المهني للمراجع فإنه ينطوي على ضرورة تدريب المحاسبة قبل ممارسة للمهنة ممارسة مستقلة تدريبا مهنيا فنيا حتى يمكنه الإلمام بأكبر قدر ممكن من مشاكل ومتطلبات الممارسة المهنية ، وعلى الرغم من أن التأهيل المهني الفني للمراجع يتم في المقام الأول بجوانب المحاسبة و المراجعة .فإن القائمين على تأهيل هذا المراجع في مكاتب المرجعة والمحاسبة يجب أن لا يتجاهلوا التدريب في مجالات أخرى حتى يتم تأهيله بصورة جيدة.[3]

---

[1] حجة الله شتوش ، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات و المحاسبين بولاية ورقلة)،رسالة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013 ، ص 5.

[2] شريقي عمر، مرجع سبق طكره، ص 97.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2000، ص 29.

ثانيا: معيار الاستقلالية: من أجل أن يقوم محافظ الحسابات بدوره و بشكل كامل و الذي يتمثل في المصداقية على الشرعية وصدق الحسابات لابد من أن يكون مستقبلا نعني بالاستقلالية عدم الخضوع أو عدم التبعية لأي شخص

ولتحديد مدى استقلالية المراجع لابد من توافر مايلي:

- ❖ عدم وجود مصالح مادية للمراجع ، ينبغي على المراجع أن مصالح من نفس النوع لأن وجود ذلك قد بؤثر في استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.
- ❖ وجود استقلال ذاتي: يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن فحص البيانات و السجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة.[1]

- ✓ الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة : ويقصد بذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل و حجم العمل المطلوب أداءه و ذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة.[2]
- ✓ الاستقلال في مجال الفحص: محافظ الحسابات مستقلا وحرا في اختيار حجم المفردات فحصها من مجموع المفردات إذ يستطيع المراجع في هذا الإطار فحص جميع البيانات المستندات السجلات و مسار عملية التجهيز للتقدير بعدها عن صحة و مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها.
- ✓ الاستقلال في إعداد التقرير: يعتبر محافظ الحسابات أو المراجع مستقلا في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص من عناصر نظام المعلومات.

مع إظهار فيه كافة الحقائق التي تم اكتشافها إبان عملية الفحص وإعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية إذ ينبغي في هذا الإطار عدم تدخل الغير لتحريف أو تعديل الحقائق في التقرير أو استبعاد بعض الحقائق ذات الأهمية منه.[3]

ثالثا: معيار العناية المهنية اللازمة: وهو أن يبذل مدقق الحسابات العناية الواجبة في عملية التدقيق و عند إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق والهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المدقق أثناء القيام بعمله و العناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير و التشريعات المختلفة وكذلك يتطلب ممن يعمل في مكتب تدقيق الحسابات و الالتزام بمعايير العمل الميداني و معايير إعداد التقارير.[4]

---

[1] طواهر محمد التهامي و صديقي مسعود ،المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط 3 ، 2006، الجزائر ، ص 41.

[2] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، الإطار النظري و الإجرااات العملية ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ،ج1 ، ط 1، عمان ، 2009، ص 176.

[3] طواهر محمد التهامي و صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 42.

[4] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 41.

- **المطلب الثاني: معايير العمل الميداني .**

تتعلق هذه المعايير بجودة ما يقوم به من أعمال و تتشكل من ثلاث عناصر هي:

أولا : معايير كفاية التخطيط و الإشراف:

يتطلب هذا المعيار أن يقوم مدقق الحسابات بعملية التخطيط لما سوف يقوم به عند البدء بعملية التدقيق و يتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين و الإشراف عليهم و متابعة ما يوكل إليهم من أعمال و القيام بعملية التخطيط و الاستفادة منها ، يفضل تعيين مدقق الحسابات في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل.

حيث أنه يساعد في أن كون الكفاءة أفضل لدى المدقق و عملية التخطيط التي يجب أن تقوم بها المدقق يمكن أن تشمل تخطيط و متابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك التحقق من أصول و خصوم المنشأة و الفحص المستندي وكذلك قائمة نتيجة أعمال المنشأة.

نجد أن تخطيط مهمة التدقيق يتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق الفحص ، أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ و تحقيق أهداف الفحص.

وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في النهاية أم لم نلاحظ أن معيار الإشراف و التخطيط قد ازدادت أهميته في الوقت الحاضر بسبب:

- ✓ أن المدقق يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية التدقيق.
- ✓ الاعتماد المتزايد على استخدام طرق المعاينة الإحصائية.
- ✓ تغيير أساليب و مفاهيم التدقيق عما كانت عليه في السابق مثل استخدام التدقيق المستمر.[1]
- ✓ سبب التغيير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المنشأة محل التدقيق.

ثانيا: معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية مراجعة المنشأة ولحجم المفردات المراد اختبارها اعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته و الالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف المطالبة بها ، لذا و بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات و مهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع و الحكم عليها فإن من الضروري على هذا الأخير الالتزام بإحدى الطرق التالية:[2]

[1] غسان فلاح المطرانة ، مرجع سبق ذكره، ص 42.
[2] طواهر محمد التهامي و صديقي المسعود ، مرجع سبق ذكره ، ص 45.

- **الطريقة الأولى:** الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة و الذي يحقق عن طريق المتابعة و الاطلاع أو عن طريق قائمة الاستسقاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام .
- **الطريقة الثانية:** تحديد مدى دقة و ملائمة الإجراءات الموضوعية و المستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات مع أحد الظروف الواقعة من قبل العاملين به.[1]
- **الطريقة الثالثة:** تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام حيث أنه من الممكن أن يكون النظام سليم نظريا ولكنه غير مطبق بسبب عدم الإلمام من قبل العاملين به.[2]

ثالثا: معيار كفاية الأدلة.

يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية، و التي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويتمثل دليل الإثبات حجر الأساس لعملية المراجعة كما أنه يساند و يدعم كافة معايير العمل الميداني.

أما الخاصية الثانية لأدلة الإثبات فهي خاصية النوعية أو الصلاحية بمعنى أن دليل الإثبات يجب أن يكون ذو جودة و صلاحية ملائمة وحتى يتوافر لدليل الإثبات هذه الخاصية فإنه يجب أن يكون مناسب و فعال.[3]

- **المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير (معايير إبداء الرأي)**

يعتبر معيار إعداد التقارير من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة آخر معيار يجب الالتزام به إذ ينبغي أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة إلى الرأي القيد المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

أولا: معيار إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

ينص هذا المعيار على انه يجب أن يبين تقرير مدقق الحسابات ما إذا كان القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما.

و يتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية و لكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تنطبق بها تلك المبادئ.

وبما إن مدقق الحسابات سيقدم رأيه حول ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن يكون على دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المبادئ البديلة التي يمكن تطبيقها في عملية الفحص.

[1] طواهر محمد التهامي وصديقي المسعود، مرجع سبق ذكره، ص 45.
[2] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره، ص 43.
[3] طواهر محمد التهامي وصديقي المسعود، مرجع سبق ذكره، ص 46.47.

كذلك يرى البعض أنه عند قيام المدقق بتحديد ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن تحقق هذه المبادئ هدفين.

1 - أن هذه المبادئ تعمل على تحديد تأثير العمليات داخل المشروع كما حدثت فعلا و تستخدم الأساس الملائم لتحقيق الإيرادات بشكل يربط التكاليف بالإرادات و تخصيصها على الفترات المحاسبية.
2 - أن الإجراءات المتبعة لعرض الميزانية و القوائم المالية تخلو من التحيز و تعبر بصدق عن البيانات و الطرق المحاسبية لكل من له مصلحة في المنشأة.[1]

ثانيا: معيار التطبيق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

الهدف من ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمكين المراجع من إجراء لمقارنة بين الفترات المختلفة وذلك نتيجة لعدم وجود تغيرات جوهرية في المبادئ المحاسبية المطبقة وفي حالة وجود تغيرات جوهرية يقوم المراجع بالإشارة إلى ذلك في تقريره.

ثالثا: معيار مدى كفاية الإفصاح الكافي:

يجب على المراجع أن يفصح بشكل كاف في تقريره عن أي معلومات هامة مثال ذلك في حالته هدم وجود إفصاح كاف للقوائم المالية فعلى المراجع الإشارة إلى ذلك في تقريره.[2]

رابعا: معيار إبداء الرأي عن القوائم المالية:

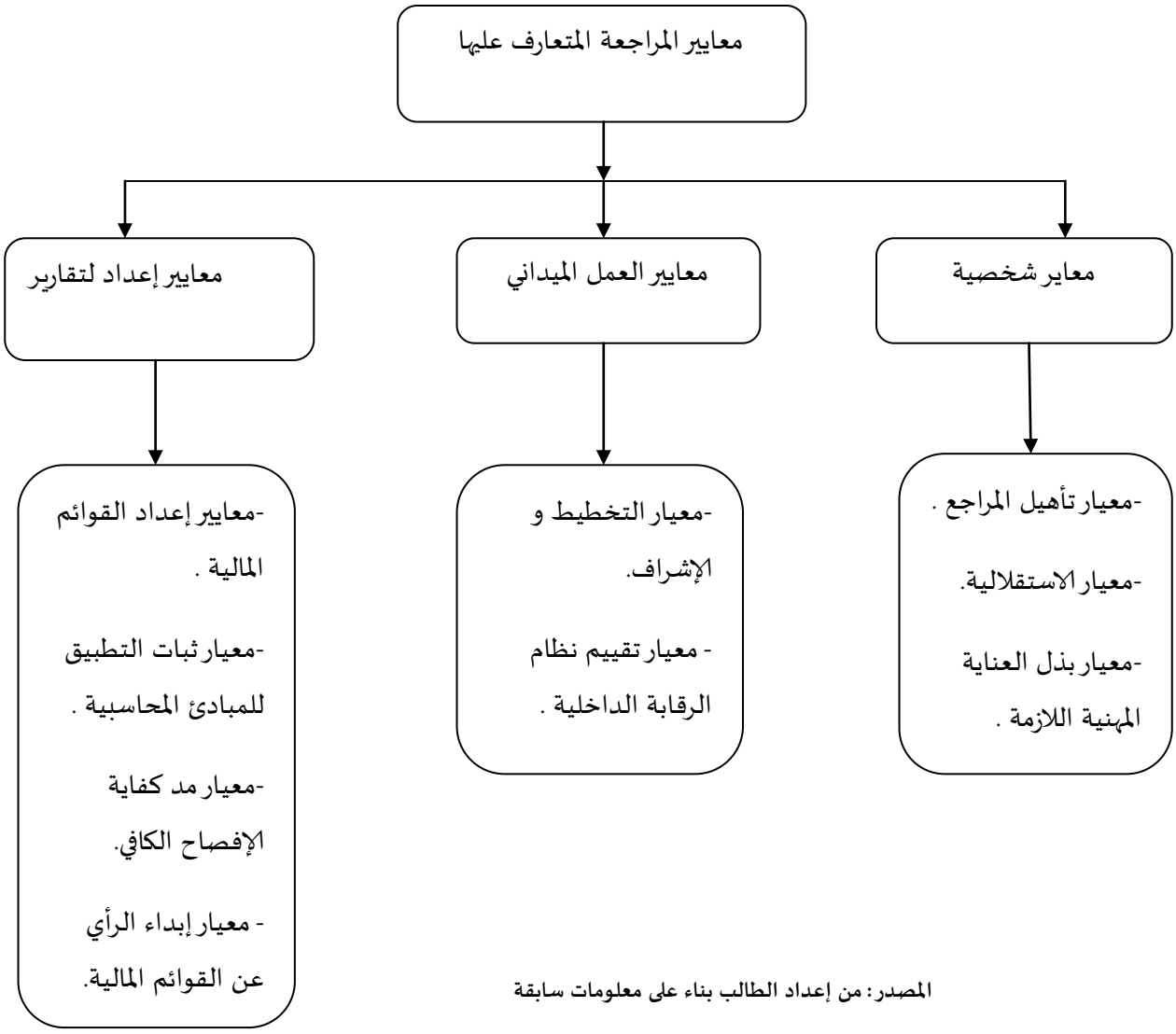
ويقضي هذا المعيار أساس بأن يتمن تقريره الميزانية رأي المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) فيما يتعلق بمدى صدق ووضوح القوائم المالية في إظهار نتيجة أعمال المنشأة و المركز المالي بها وذلك كوحدة واحدة و ليس بالنسبة للبيانات الواردة بها تفصيلا ولا يعني هذا المعيار بالضرورة الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية ، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن لمراقب الحسابات إعطاء موافقته التامة عليها لا يستدعي رفضها نهائيا ولكن يكفي ذكر تحفظات عن الأضرار التي لم يقتنع بها.

[1] غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص 45.
[2] لقليطي لخضر ، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر ، دراسة حالة من خلال الاستبيان ، رسالة ماجستير ، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ،جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2009، ص 35.

أما في الحالات التي يحق للمراقب ان يتمتع فيها عن إبداء الرأي فهي الحالات التي لا يمكن ذكر تحفظات بشأنها كما هو الحال في الحالات عدم وجود أنظمة للرقابة الداخلية مطبقة أو أن مخرجات النظام المحاسبي لا تمثل المدخلات بصورة كبيرة وبذلك يتضح لنا أنه يمكن تقسيم الآراء التي يبديها مراقب الحسابات إلى الأنواع الآتية:

- رأي تطبيق لا يتضمن التحفظات.
- رأي مفيد يتضمن بعض التحفظات.
- رأي سلبي بمعنى عدم إ'عطاء رأي فيما يتعلق بالقوائم المالية أي التنازل عن إعطاء الرأي.
- رأي معارض أي الرأي الذي يتضمن أن القوائم المالية لا تظهر بصدق المركز المالي أو نتائج العمليات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[1]

الشكل (ا-1) : معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات سابقة

[1] محمد سمير الصبان وعبد الله العظيم هلال، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات ، الدار الجتمعية ، الاسكندرية ، 2002،ص 108,109.

❖ **المبحث الثالث: خطوات عمل محافظ الحسابات**

يمر محافظ الحسابات بعدد من المراحل و الخطوات التي تكون ضرورة من أجل تأدية مهامه الموكلة إليه و يمكن تقسيمها إلى ثلاث مراحل أساسية وهي:

- **المرحلة الاولى :** التعرف بالمهمة و اتجاهها العام.
- **المرحلة الثانية:** تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- **المرحلة الثالثة:** كتابة التقرير.

- **المطلب الأول: التعرف بالمهمة و اتجاهها العام.**

في هذه الخطوة يتعرف محافظ الحسابات على الوظيفة و المؤسسة موضوع الدراسة وكل ما يتعلق بها .

✓ **الدخول إلى الوظيفة:**

على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه وقبل بدايته في تنفيذ التوكيل يجب عليه أن يرسل لى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل الحسابات هذه الرسالة تشير إلى مايلي:

- مسؤولية المهمة و المتدخلين و الأتعاب.
- طرق العمل المستعملة وفترات التدخل و الآجال القانونية التي يجب احترامها.
- الآجال لقانونية لإيداع التقرير.

✓ **معرفة عامة حول المؤسسة:** إن التعرف بنشاطات المؤسسة يسمح لنا

- بفهم عناصر المحيط المؤثر في معلومات المالية.
- تحديد التعقيدات المالية لقرارات الإدارة .
- كيفية تشكيل رقم الأعمال و النتيجة .
- التعرف على العمليات غير الاعتيادية.
- توافق المراقابات مع نوعية المؤسسة.

لاخذ نظرة شاملة على المؤسسة يقوم محافظ الحسابات بجمع ما أمكنه من معلومات حول المؤسسة و بيئتها لأجل كشف الأخطاء و التلاعبات و الإجراءات التي يستخدمها في ذلك تتمثل في المقابلات مع الموظفين في المؤسسة و مختلف الأشخاص الذين يمكنهم تقديم معلومات مناسبة ، تحليل الوثائق الداخلية للمؤسسة التي تتمثل في جميع الوثائق المالية ، القوانين و التقارير و كذلك يقوم المحافظ بزيادة مختلف الأماكن في المؤسسة كأماكن الإنتاج الإدارة و غيرها.

وكل المعلومات التي يتم الحصول عليها في هذه المرحلة يجب تنظيمها و إدراجها في ملف الدائم الذي يشمل على:

- العموميات الخاصة بالشركة أو المؤسسة المراقبة .
- المراقبة الداخلية (وصف المهام مجموع الأسئلة تحضى بالرقابة الداخلية)
- معلومات محاسبية و مالية
- ✓ **تنظيم المهمة:**

محافظ الحسابات ينظم تسلسل الأعمال في مدة من الزمن و يحدد مايلي:

- اختيار المساعدين في الوظيفة حسب مستوى الخبرة.
- تاريخ و مكان التدخل.
- الوقت المناسب و الآجال .
- التنسيق مع المتدخلين الآخرين الخبير المحاسبي مجلس القضاء المختص .[1]

أن تنظيم المهمة أو عمل محافظ الحسابات يثبت مايلي:

- فعالية السياسات المتعبة .
- حسن التسيير الداخلي لمكتب تدعيم تكاليف العمل خلال العام تحديد الفترات الصعبة و التوقعات المستقبلية .
- إضافة للتحضير الجيد هذا التنظيم يسهل عموما مناقشة الميزانية مع المؤسسة لأنها تسمح بإثبات صحة عدد الساعات الفعلية في تنفيذ الأعمال.

[1] مولاي نصيرة ، دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومات المحاسبية دراسة ميدانية لعينة من محافظ الحسابات ، رسالة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2012، ص 56.

- **المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية.**

تعتبر الرقابة الداخلية على أنها مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة ، و عليه لابد من تقييم كل طرق العمل و الإجراءات و التعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثار على الحسابات و القوائم المالية.

أولا : أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية تهدف إلى:

ليس باستطاعة محافظ الحسابات التأكد من أن السجلات تعكس كل العمليات بالرغم من مراجعة كل تسجيلات ولا يتأكد من ذلك إلا بعد تقيم مختلف النظم الجزئية و معرفة أنها خالية من الأخطاء و أن كل تدفق لابد أن يسجل.

- لا يمكن للمحافظ عمليا تدقيق كل الحسابات ولكن جزء منها فقط و للحكم على أن الكل صحيح عليه التأكد من أن كل عملية تفسر و تسجل بنفس الطريقة أي استمرارية الإجراءات وطرق العمل المتبعة .
- يقوم محافظ الحسابات بمراجعة مستندية أي دراسة المستندات المبررة للعملية و عليه لكي يثق في هذه الأخيرة خصوصا إذا كانت تحضر داخل المؤسسة أن يعرف كيفية إعدادها و تدقيقها عبر مختلف المصالح التي تمر بها و المحافظة عليها في الأرشيف هذا يجعله يتأكد من أنها تبرر جزئيا ، كليا أو لا تبرر العمليات المسجلة.[1]

بغرض تحقيق نظام رقابة داخلية كفء و فعال لابد من التأكيد على دور و أهمية كل من نظام الرقابة الإدارية و الرقابة المحاسبية في عمليات المنشأة و تتمثل في:

- **الرقابة الإدارية:**

وهي تشمل على خطة التنظيم و الوسائل و الإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري سواء كانت برامج تدريب العاملين . طرق التحليل الإحصائي و دراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة ، تقارير الأداء ، الرقابة على الجودة.[2]

- **الرقابة المحاسبية:**

وهي موضوع دراستنا إذ تعبر عن الخطة التنظيمية و كافة الإجراءات الهادفة إلى اختيار دقة البيانات المحاسبية المثبة بالدفاتر و الحسابات ودرجة الاعتماد عليها و الوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة.

[1] محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط 2 ، الجزائر ، ص 70.
[2] طواهر محمد التهامي وصديقي المسعود، مرجع سبق ذكره ، ص 89.

ثانيا: تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.

إن دراسة و تقييم الرقابة الداخلية يرتكز على المكونات الأساسية الآتية:

- **نظام التنظيم:** يشتمل على تعريفات المسؤوليات تفرقة المهام و المهن بنظام التسريح.
- **نظام الإعلام و التوثيق** : يتضمن إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا ، وثائق دعائم الإعلام وثائق الإجراءات.
- **نظام الأدلة** : يجب على هذا النظام أن يسمح بالتأكد من تجنيد و تنفيذ و تسجيل الصفقات التنظيمية المناسبة ، المراقبة المتبادلة للمهام ، تنظيم المحاسبة ، وسال الإعلام الآلي ، التقارير.
- **الوسائل المادية للحماية:** الحواجز ، الخزائن المخصصة للسيولة، وكل الوسائل التي تهدف إلى حماية الوسائل الجسدية والمادية، الوثائق و البطاقات وقاعات الإعلام الآلي.
- **الموظفين:** يجب على محافظ الحسابات تقييم إجراءات التجنيد ، التكوين الأولي و المستمر ، سياسة الأجور و التقييم الدوري للنشاط.
- **نظام المراقبة:** فحص و تقييم كل الأنظمة الرقابية المعمول بها.[1]

ثالثا: طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

يقوم محافظ الحسابات بعملية تقييم أنظمة المراقبة الداخلية باستخدام الوسائل الأكثر شيوعا.

- **طريقة الاستبيان :** هي عبارة عن قائمة تحتوي على مجموعة من الأسئلة و الاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة ، حيث يقوم محافظ الحسابات بتوزيعها على العمال لتلقى الردود عليها ، ثم القيام بتحليل هذه الإجابات للحكم على مدى كفاءة و فعالية أنظمة الرقابة الداخلية ويتم تقسيم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يتضمن كل جزء مجموعة من الأسئلة متعلقة بإحدى مجالات النشاط وتكون الإجابة على هذه الأسئلة بـ "نعم" أو "لا " أو غير مطبق . و الإجابة بـ " لا " تعني وجود قصور في مجال معين و تعتبر هذه الوسيلة الأكثر استعمالا[2]

- **طريقة المذكرة المكتوبة أو التقرير الوصفي :** يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشمل وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية ، و ما يتضمنه من تدقيق للمعلومات و تقسيم العمل و المسؤوليات و طبيعة السجلات التي يحتفظ بها و التوصيل إلى ذلك عن طريق المقابلات مع العاملين و الاطلاع على دليل الإجراءات و يمكن لمحافظ الحسابات القيام بتعديل على هذا التقرير عند مصادقته لتغييرات أثناء القيام بالمراجعة بدلا من إعادة التقرير.

[1] مولاي نصسرة ، مرجع سبق ذكره، ص 57.
[2] ادريس عبد السلام اشتيوي ، المراجعة معايير و إجراءات ، دار النهضة العربية للطباعة و النشر ، ط 4 ، لبنان ، ص 52.

❖ **طريقة خرائط النظم** : تعتبر خرائط النظم أداة توضيحية تبين تدفق الإجراءات و المعلومات و تقسيم العمل ومخرجات النظام من السجلات و التقارير فإن كانت هذه الخرائط موجودة بالمؤسسة يقوم محافظ الحسابات بفحصها ودراستها و اختبارها ، أما إذا لم تكن هذه الخرائط موجودة عليه أن يقوم بتصميمها بعد حصوله على كافة المعلومات وإجراء الرقابة الداخلية .

- **المطلب الثالث: كتابة التقرير.**

بعد مرور محافظ الحسابات بالخطوات السابقة التعرف بالمهمة و اتجاهها العام وعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية.

للمراجع الخارجي أن يمر بالمرحلة الأخيرة وهي كتابة التقرير حيث يعرف التقرير كما يلي:

" التقرير وسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراقب الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية أصحاب المصلحة في المشروع باعتبارهم مستقبلو هذه الرسالة "[1]

يجب أن يتضمن تقرير المراجع الخارجي العناصر التالية:

- **عنوان التقرير:** يجب أن يعنون التقرير بعبارة تقرير مراجع الحسابات لتمييزه عن التقارير التي تصدر و يوجه التقرير عادة إلى المؤسسة أو المساهمين أو مجلس الإدارة و لقد أصبحت العادة أن يوجه إلى المساهمين و يهدف ذلك إلى أن المراجعين مستقلون عن المؤسسة و عن مجلس الإدارة.
- **تاريخ التقرير:** التاريخ الملائم للتقرير هو ذلك التاريخ الذي أكمل فيه المراجع أكثر إجراءاته و يعتبر هذا التاريخ مهما من وجهة نظر المستخدمين لأنه يشير إلى اليوم الاخير لمسؤولية المراجع عن دراسة الأحداث الجوهرية.
- **إطار المراجعة :** يشار إلى الفقرة الأولى من التقرير على أنها الفقرة الخاصة بإطار المراجعة حيث يذكر المراجع في عبارات عامة تم في المراجعة .[2]
- **رأي المراجع :** الفقرة الثانية من التقرير تسمى الرأي و يعتبر هذا الجزء من التقرير بالغ الأهمية و في هذه الفقرة يوضح المراجع استنتاجاته و رأيه المحايد التي تقوم على أساس الأدلة.
- **توقيع المراجع :** يجب أن يوقع المراجع باسم المراجع المعين لأداء التكليف بمراجعة القوائم المالية كما يجب أن يحمل رقم سجل المحاسبين و المراجعين الخاص به.

[1] بن عمارة كهينة، المراجعة الخارجية وسيلة لتقديم نظام الرقابة الداخلية ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر، 2013، ص 86.
[2] مرجع نفسه ، ص 87.

أنواع التقارير:

❖ **1 - تقارير من حيث محتويات التقرير:**

- 1 - 1 التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية:

يتضمن هذا التقرير مايلي:

- ✓ التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات.
- ✓ التعرف على المؤسسة و الدورة موضوع المراجعة.
- ✓ الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة و التي يجب أن تمضى و ترفق بالتقرير كملاحق .
- ✓ التذكير بمعايير الأداء المهني و أهدافها و مدى احترامها في هذه المهمة.
- ✓ عرض الأخطاء و النقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتائج.
- ✓ المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة و الخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس.
- ✓ أسباب التعديلات المحتملة التي تخص الطرق التبعة في التقييم و طرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم.
- ✓ خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة.[1]

- **2-1 التقرير الخاص:** أما التقرير الخاص فيتعلق بالاتفاقيات المبرمة خلال الدورة و المسموح بها قانونا بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة و مع غير التي صرح بها للمراجع و يتضمن هو الآخر مايلي:
  - ✓ قائمة الاتفاقيات طبيعتها و موضوعها المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين .
  - ✓ قائمة المستفيدين منها.
  - ✓ شروط إبرامها.
  - ✓ الرأي حولها.[2]

[1] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره، ص 51.
[2] محمد بوتين ، مرجع أعلاه ، ص 51.

على المراجع قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لن يخبر بها وذلك بعد اطلاعه على محاضر مجلس الإدارة وكذا حسابات القروض و الحسابات الجارية و في حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة عليه تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات و مهما يكن في حالة غياب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيه.

على المراجع كذلك كتابة تقرير خاص لكل حدث خاص ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حول زيادة رأس المال و تقرير حول توزيع تسبيقات حول الأرباح ، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للشركة بالإضافة إلى التقرير العام و التقرير الخاص.

يكتب المراجع تقارير أخرى و هي :

- **تقرير حول المراقبة الداخلية :** تقرير يقدم من طرف المراجع الخارجي بعد انتهائه من تقييم نظام المراقبة الداخلية ، يهدف لفت انتباه المسؤولين إلى مشاكل النظام وهو في الغالب تقرير مختصر يبين بوضوح طبيعة نقاط الضعف المكتشفة ، الأخطاء الناتجة عن ذلك مع اقتراحات حلول .
  تأشيرة محافظ الحسابات تتمثل في تقرير حول التورطات الإعلامية التي تصدرها الشركات المقيمة في البورصة كلجوئها إلى قرض إلزامي مثلا.
- **تقرير حول الحسابات المجمعة** : يشرح فيه رأيه حول التجميع على مستوى التجميع و على مستوى المؤسسة:[1]

❖ **2 - التقرير من حيث إبداء الرأي :**

2-1 الرأي المطلق : و يصدر هذا الرأي عندما لا يجد المراجع أي ملاحظات أو إقتراحات أثناء قيامه بعملية المراجعة.

2-2 الرأي المتحفظ: و يصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات و اعتراضات و هناك لابد من ذكر موضوع التحفظ و أسبابه أما إذا كان هذا التحفظ من الأهمية بحيث يؤثر على صحة البيانات .[2]

[1] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 52،53.
[2] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية: دار وائل للنشر و التوزيع ، ط 4، الأردن ، 2007، ص 95،96.

خلاصة الفصل:

نستخلص مما سبق أن محافظ الحسابات هو شخص مستقل كفء يقوم بالمراجعة القانونية ، وتتوفر فيه بعض الخصائص بمزاولة نشاطه ، الاستقلالية و الموضوعية أي أن المراجع يجب أن يكون عادلا أثناء إعداد تقريره ، والسر المهني أي المحافظة على سرية المعلومات ، كما تتوفر فيه بعض الصفات أن يكون كتوما و أمينا، ويكون على علم تام بأصول المراجعة .

كما يتمتع محافظ الحسابات بالمجموعة من الحقوق و الواجبات التي تساعده في القيام بعمله و عند الإخلال بالواجبات يترتب عليه مسؤوليات ، مدنية ، جنائية ، تأديبية ، كما لمحافظ الحسابات مهام عادية و مهام خاصة .

كما تطرقنا إلى أهم معايير المراجعة المتعارف عليها ، و التي تخص محافظ الحسابات و تتكون من معايير شخصية و معايير العمل الميداني و معايير التقرير.

وفي الأخير تطرقنا إلى خطوات عمل محافظ الحسابات التي هي متكاملة فيما بينها ، ولا يمكنها أن تتداخل أو يسبق بعضها البعض ، ولهذا يقوم بأولى المراحل و هي التعرف على الوظيفة و فحص الحسابات و بعدها يقيم نظام الرقابة الداخلية و يصل إلى المرحلة الأخيرة و هي إعداد التقارير النهائي المتضمن رأيه الفني المحايد .

و بعد التعرف على محافظ الحسابات سوف نعرض في الفصل الموالي حوكمة الشركات.

الفصل الثاني:

الأسس النظرية لحوكمة الشركات

تمهيد:

أصبح موضوع حوكمة الشركات من الموضوعات الهامة التي تطبق سواء في الشركات الخاصة و العامة على حد سواء ، و ازدادت أهميتة إثر حدوث الأزمات المالية المتكررة التي عان منها الاقتصاد العالمي ، و تعثر بعض الشركات و انتشار الفساد المالي فيها مما أدى بالكثير من المساهمين إلى فقدان الثقة في الأسواق المالية ويرجع السبب إلى الإداريين القائمين على إدارة الشركات و مدققي الحسابات الذين لم يفصحوا عن القوائم المالية.

و نتناول في هذا الفصل ثلاث مباحث:

- **المبحث الأول: مدخل عام حول حوكمة الشركات .**
- **المبحث الثاني: مبادئ حوكمة الشركات ومحدداتها.**
- **المبحث الثالث: آليات حوكمة الشركات.**

❖ المبحث الأول: مدخل عام حول حوكمة الشركات.

نتناول في هذا المبحث مفهوم الحوكمة و خصائصها و أهمية و أهداف حوكمة الشركات.

• المطلب الأول : مفهوم حوكمة الشركات و خصائصها.

أولا مفهوم حوكمة الشركات

لايوجد هناك اتفاق حول مفهوم أو تعريف واحد للحوكمة ، بل هناك مفاهيم عدة تعدد بتوجهات و تخصص من تناولوا هذا الموضوع بالدراسة و حتى يتضح هذا المفهوم سنعرفه لغة و اصطلاحا.

1. المفهوم اللغوي للحوكمة:

هو اصطلاح يعني عملية التحكم والسيطرة من خلال قواعد و أسس الضبط بغرض تحقيق الرشد ، و تشير كتب أخرى إلى أنها كلمة مشتقة من التحكم أو المزيد من التدخل و السيطرة ، و يرى آخرون أنها كلمة تعني لغويا نظام و مراقبة بصورة متكاملة و علنية تدعيما للشفافية و الموضوعية و المسؤولية.[1]

2. المفهوم الاصطلاحي للحوكمة:

يعد مصطلح الحوكمة أو الحكم الراشد الترجمة الحرفية لمصطلح corporate govemance ، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح و التي اتفق عليها فهي أسلوب ممارسة سلطات الادارة الرشيدة.[2]

التعريف الأول: "تعرف مؤسسة التمويل الدولي IFC الحوكمة على أنها نظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات و التحكم في أعمالها."

التعريف الثاني : " تعرف منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OECD بأنها مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة و مجلس الإدارة وحملة الأسهم و غيرهم من المساهمين."[3]

التعريف الثالث: " تعرف الحوكمة بأنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة و مراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها و الوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية و النزاهة و الشفافية.[4]

---

[1] السعيد خلف ، دور الرقابة المباشرة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات دراسة حالة استبيان ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 3، نقلا عن عدنان بنحيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة ، اتحاد المصارف، 2007، ص 13.

[2] حاو حدو رضا ، مايو عبد الله ، مداخلة بعنوان تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات و المنهج المحابي السليم متطلبات ضرورة الادارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية ، محور المداخلة مبادئ و ممارسات الحوكمة المحاسبية ، الملتقى الوطني الحوكمة المحاسبة للمؤسسة واقع و رهانات وأفاق ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 8 ديسمبر 2010، ص 2.

[3] مرجع نفسه ، ص 3.

[4] طارق عبد المال حماد ، حوكمة الشركات (المفاهيم التجارب المبادئ التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية ،ط 1، الاسكندرية ،2005، ص 3.

التعريف الرابع: " يعتبر مصطلح الحوكمة على انه يشير إلى مجموعة من 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."[1]

التعريف الخامس: " أن حوكمة الشركات هي الطريقة التي تستخدم بها السلطة لإدارة أصول و موارد الشركة بهدف تحقيق مصالح المساهمين و الأطراف ذات العلاقة بالشركة."[2]

من خلال التعريفات السابقة يتضح لنا أن هناك معاني أساسية لمفهوم حوكمة الشركات هي:

- ✓ مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات.
- ✓ تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة و المديرين و المساهمين و أصحاب المصالح.
- ✓ التأكد من أن الشركات يجب أن تدار لمصالح المساهمين.
- ✓ مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة و الرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق و الواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الغدارة و المديرين و المساهمين."[3]

ثانيا: خصائص حوكمة الشركات.

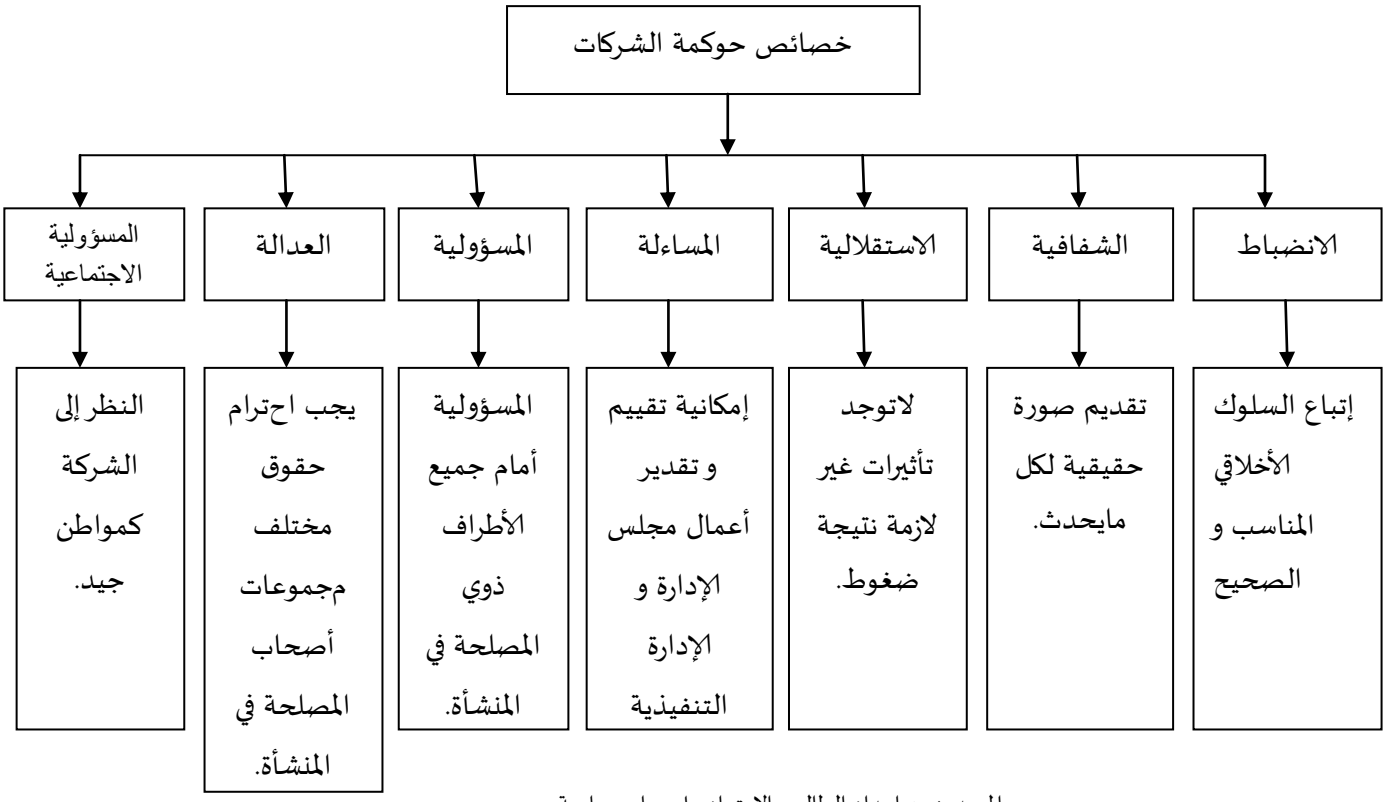
من أهم خصائص حوكمة الشركات مايلي:

1. **الانضباط :** هو إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح و يتحقق ذلك من خلال توريد بيانات واضحة للجمهور ، وجود حافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر عادل للسهم ، التقدير السليم لحقوق الملكية ، استخدام الديون في مشروعات هادفة ، إقرار نتيجة الحوكمة في التقدير السنوي.
2. **الإفصاح و الشفافية:** تتحقق بتقدير صورة واضحة حقيقية عن كل ما يحدث ، يتم ذلك من خلال الإفصاح العادل عن النتائج السنوية، تطبيق معايير المحاسبة و المراجعة ، توفير إمكانية وصول المستثمرين إلى الإدارة العليا.
3. **الاستقلالية:** تتلاقى التأثيرات غير الضرورية نتيجة للضغوطات و يتحقق ذلك من خلال المعاملة العادلة للمساهمين من قبل مجلس الإدارة و الإدارة العليا، وجود رئيس مجلس إدارة مشتق عن الإدارة العليا ، وجود لجنة لتحديد المرتبات و المكافآت يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل ، تدعيم وجود مراجعين مستقلين.

[1] أحسن عثماني وسعاد شعابنية ، مداخلة بعنوان: النظام المحاسبي المالي كأحد أم متطلبات حوكمة الشركات ، جامعة محمد خير ، بسكرة، 7ماي 2012 ، ص 4.
[2] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأسالمال، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2005، ص 694.
[3] خنشور جمال و خير الدين جمعة، مداخلة بعنوان : دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات، بسكرة ، 6 ماي 2012، ص 4.

4. **المساءلة:** بمعنى إمكانية تقييم و تقدير أعمال مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية ، ويتحقق ذلك من خلال ممارسة العمل بعناية و مسؤولية و الترفع عن المصالح الشخصية ، التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوز حدود مسؤوليتهم ، التحقيق الفوري حالة إساءة الإدارة العليا ، ووضع آليات تسمح بمعاقبة الموظفين التنفيذيين و أعضاء مجلس الإدارة في حالة تجاوز مسؤوليتهم و سلطاتهم.
5. **المسؤولية:** و تكون المسؤولية أمام جميع الأطراف من ذوي المصلحة في المؤسسة و يتحقق ذلك من خلال عدم قيام مجلس الإدارة الإشرافي بدوره التنفيذي.
6. **العدالة:** احترام حقوق كل المجموعات ذات المصلحة في المؤسسة و يتحقق ذلك من خلال المعاملة لمساهمي الأقلية من قبل المساهمين الاغلبية.
7. **المسؤولية الجماعية:** أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.[1]

الشكل (II - 1) خصائص حوكمة الشركات.



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مراجع علمية.

[1] بلعادي عمار جاحدو رضا، مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشركات في ارساء قواعد الشفافية و الإفصاح ، محور المداخلة : مبادئ و ممارساتالحوكمة المحاسبية ، الملتقى الوطني : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات و أفاق ، جامعة العربي بن مهيدي، 7 ديسمبر

- **المطلب الثاني: أهمية حوكمة الشركات و أهدافها .**

أولا : أهمية حوكمة الشركات.

تكمن أهمية حوكمة الشركات في جوانب متعددة من أهمها:

- **أهمية الحوكمة بالنسبة للاقتصاد:** تساهم حوكمة الشركات في رفع مستوى كفاية الاقتصاد ، لما لها من اهمية في المساعدة على استقرار الأسواق المالية و رفع مستوى الشفافية وجذب الاستثمار من الخارج و الداخل على حد سواء زيادة على تقليص حجم المخاطر التي تواجه النظام الاقتصادي.[1]
- **أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:**
  - تساعد على ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت ، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل.
  - الإفصاح التام عن أداء الشركة و الوضع المالي لها يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركة.
- **أهمية الحومة بالنسبة للشركات:**
  - التمكين من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة و مجلس الإدارة والمساهمين .
  - زيادة ثقة المساهمين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة لأن ذلك يضمن حقوقهم.
  - تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من تحديد أهداف الشركة و سبل تحقيقها، وذلك عن طريق توفير الحوافز لأعضاء مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية.
  - تؤدي إلى انفتاح على أسواق المال العالمية و جذب المستثمر لتمويل المشاريع.[2]
- **أهمية الحوكمة بالنسبة لأصحاب المصالح الاخرى:**

تسعى الحوكمة إلى بناء علاقة وثيقة وقوية بين إدارة الشركة و العاملين بها و مورديها و دائنيها و غيرهم ، فالحوكمة الرشيدة تعزز مستوى ثقة مجتمع المتعاملين للاسهام في رفع مستوى أداء الشركة و تحقيق أهدافها الإستراتجية.[3]

[1] دادن عبد الغاني و سعيدة تلي ، مداخلة بعنوان: فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد ، الملتقى الوطني : حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي و الاداري ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 6ماي ، 2012،ص 4.

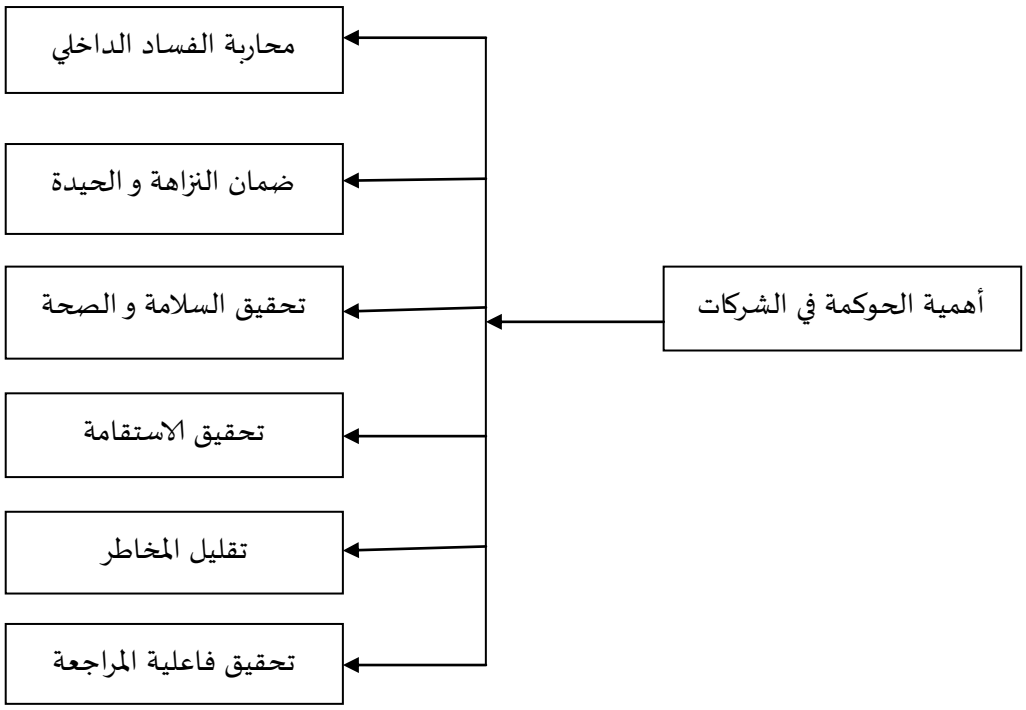
[2] طارق محمد العربي و تلغسية لمين، مداخلة بعنوان: حوكمة الشركات وعلاقتها بمسؤولية الاجتماعية، الملتقى الوطني : حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي ، بسكرة ، 6ماي، 2012، ص 5.

[3] دادن عبد الغاني و سعيدة تلي، مرجع سبق ذكره، ص6.

بالإضافة إلى أهمية أخرى:

- ✓ محاربة الفساد الداخلي في الشركات و عدم السماح بوجوده.
- ✓ تحقيق ضمان النزاهة و الاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءا من مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين حتى أدنى العاملين فيها.
- ✓ تفادي وجود أية أخطاء عمديه أو انحراف متعمد.
- ✓ محاربة الانحرافات و عدم السماح باستمرارها.
- ✓ تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية التي تمنع حدوث مثل هذه الأخطاء.
- ✓ تحقيق أعلى قدر ممكن من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجي و التأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلالية و عدم خضوعهم لأي ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.

الشكل (II - 2) أهمية الحوكمة.



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على معلومات سابقة.

ثانيا: أهداف حوكمة الشركات.

تسعى الحوكمة إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن حصرها:

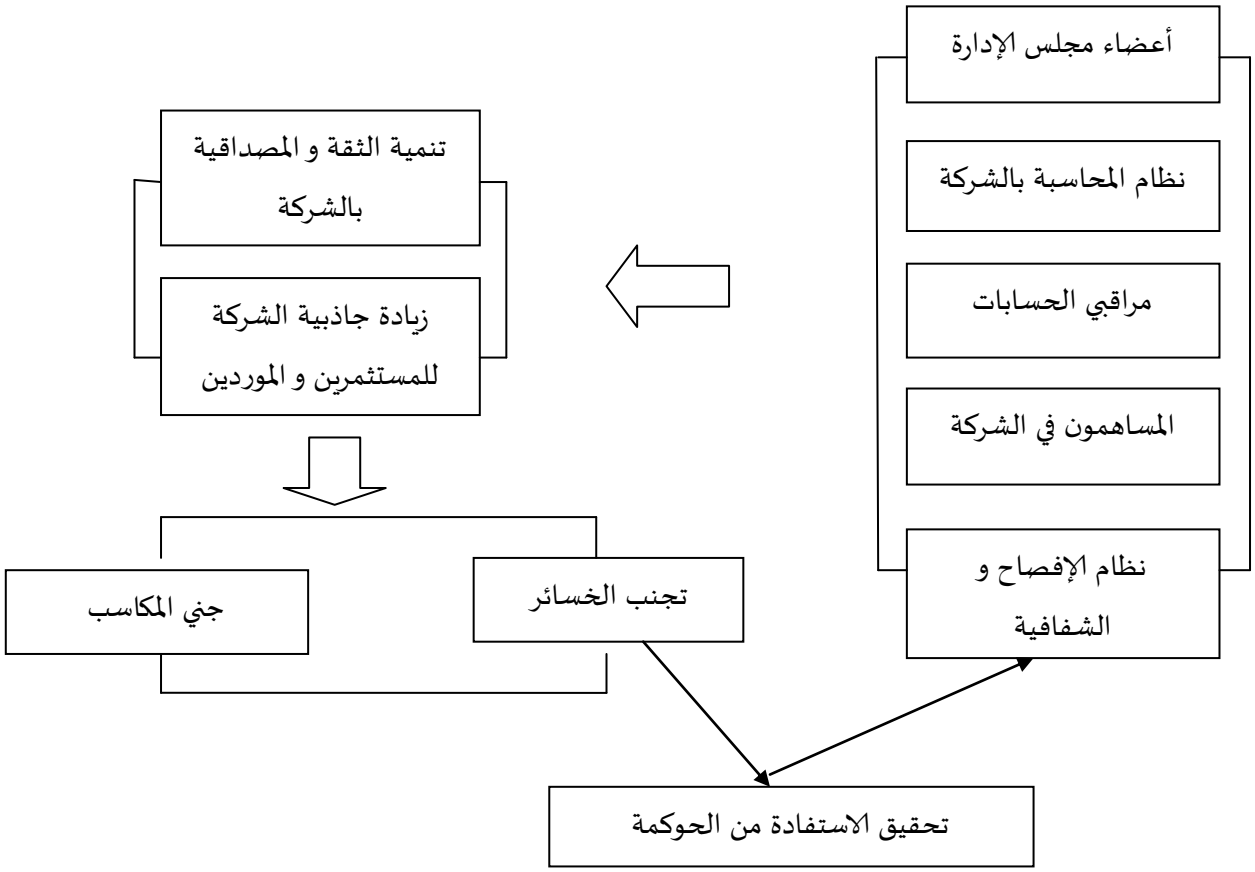
- ✓ تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية وزيادة قيمتها.
- ✓ فرض الرقابة الفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية و تدعيم المساءلة المحاسبية بها.
- ✓ ضمان مراجعة الأداء التشغيلي و المالي و النقدي للوحدة الاقتصادية.
- ✓ تقويم أداء الإدارة العليا و تعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة فيها.
- ✓ تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين و المبادئ و المعايير المتفق عليها.
- ✓ تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية.
- ✓ زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال لتدعيم الاستثمار.
- ✓ الحصول على تمويل المناسب و التنبؤ بالمخاطر المتوقعة.
- ✓ مراعاة مصالح الأطراف المختلفة و تفعيل التواصل معهم.
- ✓ تحقيق العدالة و تعني الاعتراف بحقوق جميع الأطراف ذات المصالح بالمؤسسة وبالشكل الذي يضمن تحقيق العدالة و المساواة بين المساهمين.
- ✓ حماية حقوق المساهمين وذلك من خلال الاحتفاظ بسجلات تثبت ملكيتهم للأسهم و شفافية المعلومات و تقديمها في الوقت المناسب و ضمان الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة و الحصول على حصة من الأرباح السنوية.[1]

وبصفة عامة يمكن القول بأن حوكمة الشركات تسمح بخلق الثقة بين المتعاملين في زمن الانهيارات و الفضائح وتمكن خاصة المستثمرين الماليين و المؤسسين من الحصول على وسائل حقيقية بالرقابة على إدارة أصولهم الموزعة على عدة محافظ و شركات و تؤدي إلى تعظيم المنافع و زيادة استفادة الشركات من خلال توضيح المسؤوليات و الواجبات و المهام بالأطراف ذات الصلة.[2]

الشكل الآتي يوضح ذلك:

[1] مرجع نفسه، ص 5.
[2] حمادي نبيل ، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المعلومات المالية ، دراسة حالة ، الجزائر ، 2012، ص 36.

الشكل (II-3) الاستفادة من عمليات حوكمة الشركات



المصدر: هوام جمعة و لعشوري نوال، دور الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة(واقع رهانات و آفاق) جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي، 7-8 ديسمبر 2010، ص 9.

- **المطلب الثالث: نظام حوكمة الشركات**

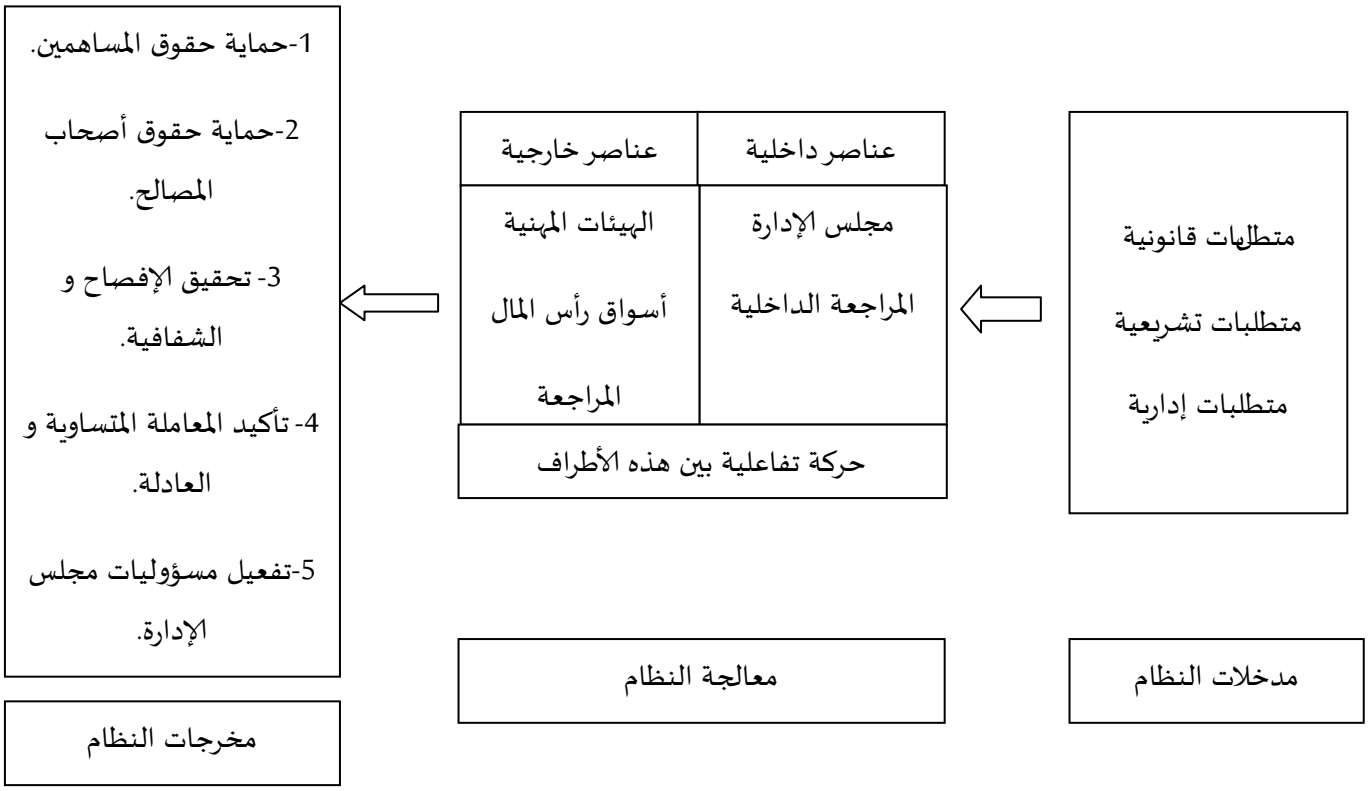
تتلخص أنظمة حوكمة الشركات في مدخلات و كيفية تشغيلها و مخرجاتها فيمايلي:

- **مدخلات النظام**: حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات و ما يتعين توفيره لها من متطلبات سواء كانت متطلبات قانونية تشريعية إدارية و اقتصادية .
- **نظام تشغيل الحوكمة** : ويقصد بها الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة و كذلك المشرفة على هذا التطبيق و جهات الرقابة و كل أسلوب إداري داخل المؤسسة أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة وفي تشجيع الالتزام بها، وفي تطوير أحكامها و الارتقاء بفاعليتها.
- **مخرجات نظام الحوكمة:** الحوكمة ليست هدفا في حد ذاتها ولكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع فهي مجموعة من المعايير و القواعد و القوانين المنظمة لأداء و الممارسات العلمية و التنفيذية ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح و تحقيق الإفصاح و الشفافية و مسؤوليات مجلس الإدارة.

ومنه يمكن أن نستخلص أن نظام حوكمة الشركات يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية و التشريعية و الإدارة و الاقتصادية كمداخلات و التي تحكمها منهجيات و أساليب تستخدم في ذلك آليات للمراجعة الداخلية و الخارجية ولجان المراجعة ، مجلس الإدارة ، المنظمات المهنية و الجهات الرقابية و التي تتفاعل فيما بينها.

وهذا من أجل تحقيق مخرجات أو نتائج تعمل على إدارة المؤسسة و مراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح و تحقيق الإفصاح و الشفافية.[1]

الشكل (II-4) نظام حوكمة الشركات



المصدر: حسين يرقي وعمر علي عبد الحميد ، مداخلة بعنوان: واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، الملتقى الدولي حول حوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق، جامعة أم البواقي، الجزائر، 7 ديسمبر 2010،ص 6.

[1] حساني رقية ، مداخلة بعنوان: آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي و الإداري ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 6،7 ماي 2012، ص 6،7.

❖ **المبحث الثاني: مبادئ و محددات حوكمة الشركات.**

من خلال التعرف على الحوكمة ماهي أهدافها و أهميتها سنتطرق في هذا المبحث إلى مبادئ محددات الحوكمة.

- **المطلب الأول : مبادئ حوكمة الشركات.**

من أجل بناء نظام سليم للحوكمة أو إصلاح نظام حوكمة قائم ، قامت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية Organization for economic operation and develapmentco ;OECD يوضع هيكل متكامل لنظام الحوكمة مشتملا على مبادئ حوكمة الشركات واعتبرت هذه المبادئ بمثابة مرجعيات للاستعانة والاسترشاد بها ، والتي يمكن تلخيصها كما يلي:

➢ **المبدأ الأول :ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.**

يشجع على الشفافية وكفاءة الأسواق ، وأن يكون متوافقا مع حكم القانون و أن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية التنظيمية و التنفيذية لتأدية مهامهم بكل مهنية و موضوعية.[1]

➢ **المبدأ الثاني: حقوق المساهمين.**

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين.

❖ تشتمل الحقوق الأساسية للمساهمين على مايلي:

✓ تأمين أساليب تسجيل الملكية.

✓ الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة.

✓ المشاركة في التصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.

✓ انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.

❖ للمساهمين الحق في المشاركة وفي الحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغييرات الأساسية في الشركة ومن بينها:

✓ التعديلات في النظام الأساسي أو في مواد تأسيس الشركة أو في غيرها من الوثائق الأساسية للشركة.[2]

❖ ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة و التصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.

❖ يتعين الإفصاح عن الهياكل و الترتيبات الرأسمالية التي تمكن أعداد معينة من المساهمين ممارسة درجة من الرقابة لا تتناسب مع حقوق الملكية التي يحوزونها.

❖ ينبغي السماح لأسواق الرقابة على الشركات بالعمل على النحو فعال ويتسم بالشفافية.

[1] دادن عبد الغانيو سعيدةتلي، مرجع سبق ذكره،ص 8.

[2] طارق عبد المال حماد، حوكمة الشركات قطاع علم وخاص ومصارف ، مفاهم المبادئ التجارب المتطلبات ، مرجع سابق،ص 42،43.

- **المبدأ الثالث: المعاملة العادلة للمساهمين.**

✓ ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يتضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية و المساهمين الأجانب و ينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم.

✓ ينبغي معاملة كافة المساهمين حملة نفس طبقة الأسهم معاملة متساوية.

✓ ينبغي منع التداول بين الداخليين في الشركة و التداول الشخصي الصوري.

✓ ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة و التنفيذيين الرئيسيين بالشركة ان يفصحوا لمجلس الإدارة عما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر ، أما بالنيابة عن طريق ثالث أي مصلحة مادية أي عملية أو موضوع يمس الشركة.[1]

- **المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.**

يجب ان يتضمن مبادئ حوكمة الشركات تحديد دور أصحاب المصالح من موردين و مقرضين و موظفين و مستهلكين و غيرهم كما يحددها القانون و احترام الحقوق و تشجيع التعاون الفعال بين الشركات و أصحاب المصالح.[2]

- **المبدأ الخامس: الإفصاح و الشفافية.**

بحيث ينبغي الإفصاح الصحيح وفي الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي و تطور الأداء و بيانات حقوق الملكية و كبار المساهمين وكذلك وجود مراجعة خارجية مستقلة بواسطة مراجع كفء ومستقل.[3]

- **المبدأ السادس: مسؤولية مجلس الإدارة.**

يجب أن يتضمن إطار حوكمة المؤسسات التوجيه و الإرشاد الاستراتيجي للشركة و الرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة و محاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليتهم أمام الشركة و المساهمين وهذا من خلال أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة وعلى أساس توفير كامل للمعلومات وكذا بنوايا حسنة وبعناية و العمل على تحقيق أفضل مصلحة للشركة و المساهمين.[4]

ويتضح من خلال مبادئ الحوكمة أنها ترتكز على ثلاث ركائز أساسية يوضحها الشكل التالي :

---

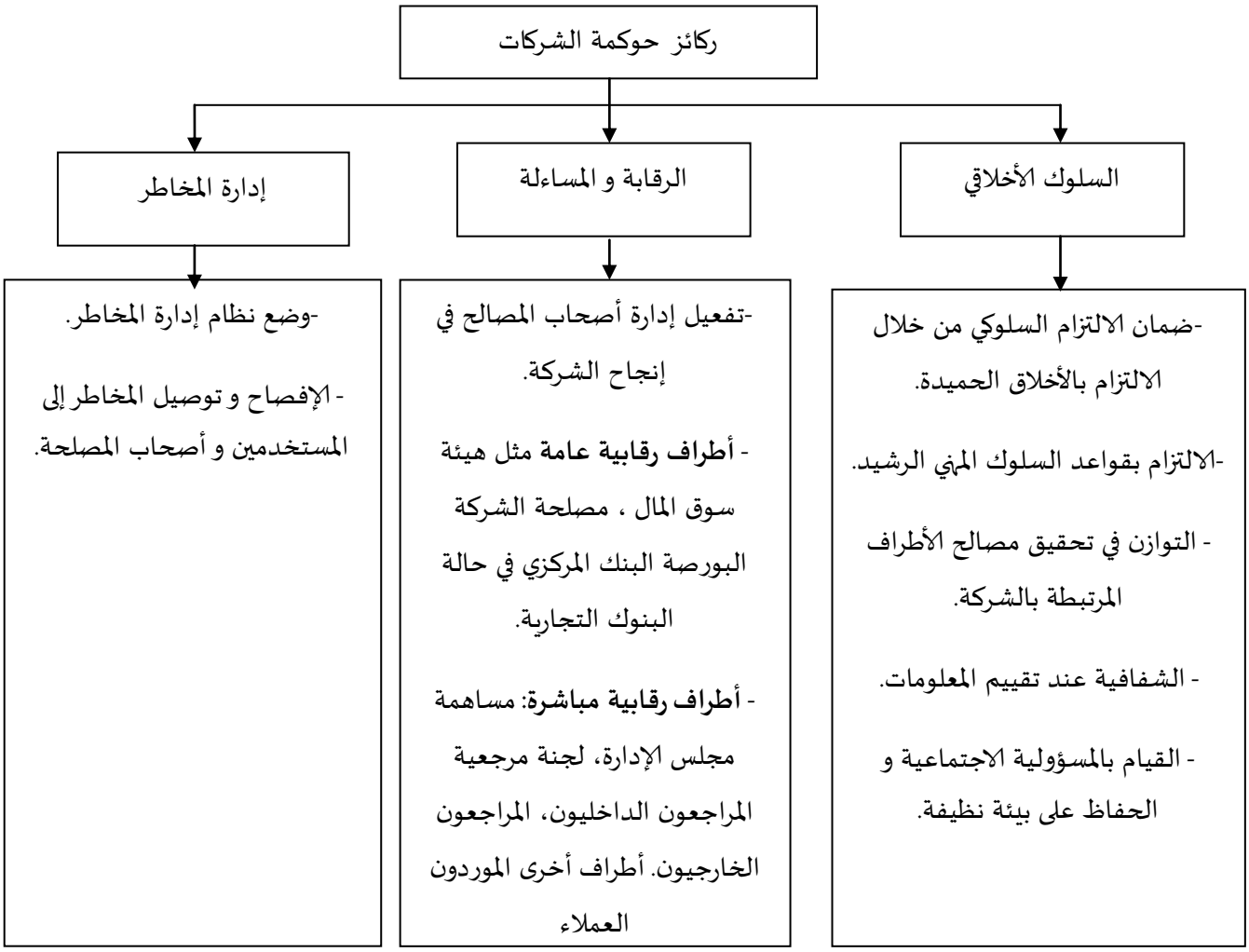
[1] فريد عبه ومريم طيني، مداخلة بعنوان: دور مبادئ حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي و الإداري ، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 7ماي 2012، ص 10،11.

[2] دادن عبد الغاني و سعيدة تلي، مرجع سبق ذكره، ص 8.

[3] مرجع نفسه، ص 8.

[4] زلاسي رياض، اسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، دراسة حالة الشركة ألبناس لتأمينات الجزائرية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 14.

الشكل (II - 5) ركائز حوكمة الشركات.



المصدر: طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره، ص 49.

المطلب الثاني: محددات حوكمة الشركات

محددات الحوكمة تنقسم إلى محددات خارجية و محددات داخلية.

أولا : المحددات الخارجية:

تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة و الذي يشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال و الشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية و الإفلاس وكفاءة القطاع المالية للبنوك وسوق المال ، وتوفير التموين اللازم للمشروعات ودرجة تنافسية ، أسواق السلع وعناصر الإنتاج وكفاءة الأجهزة و الهيئات 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 و المحامين و الشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة المهن الحرة مثل مكاتب المحاماة و المراجعة و التصنيف الائتماني والاستثمارات المالية، و ترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين و القواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة و التي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي و العائد الخاص.

ثانيا : المحددات الداخلية:

وتشير إلى القواعد و الأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات و توزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين و التي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.[1]

مما سبق نجد أن محددات الداخلية تتمثل في مايلي:

- ✓ آلية توزيع السلطة داخل الشركة.
- ✓ الآلية و القواعد و الأسس الناظمة لكيفية اتخاذ القرارات الأساسية في الشركة.
- ✓ العلاقة الهيكلية بين الجمعية العمومية للشركة ومجلس إدارتها و المديرين التنفيذيين ووضع آلية مناسبة لهذه العلاقة مما يحقق من التعارض بين مصالح هذه الأطراف وصولا لتكامل هذه المصالح ،

[1] جاو حدو رضا و مايو عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 3.

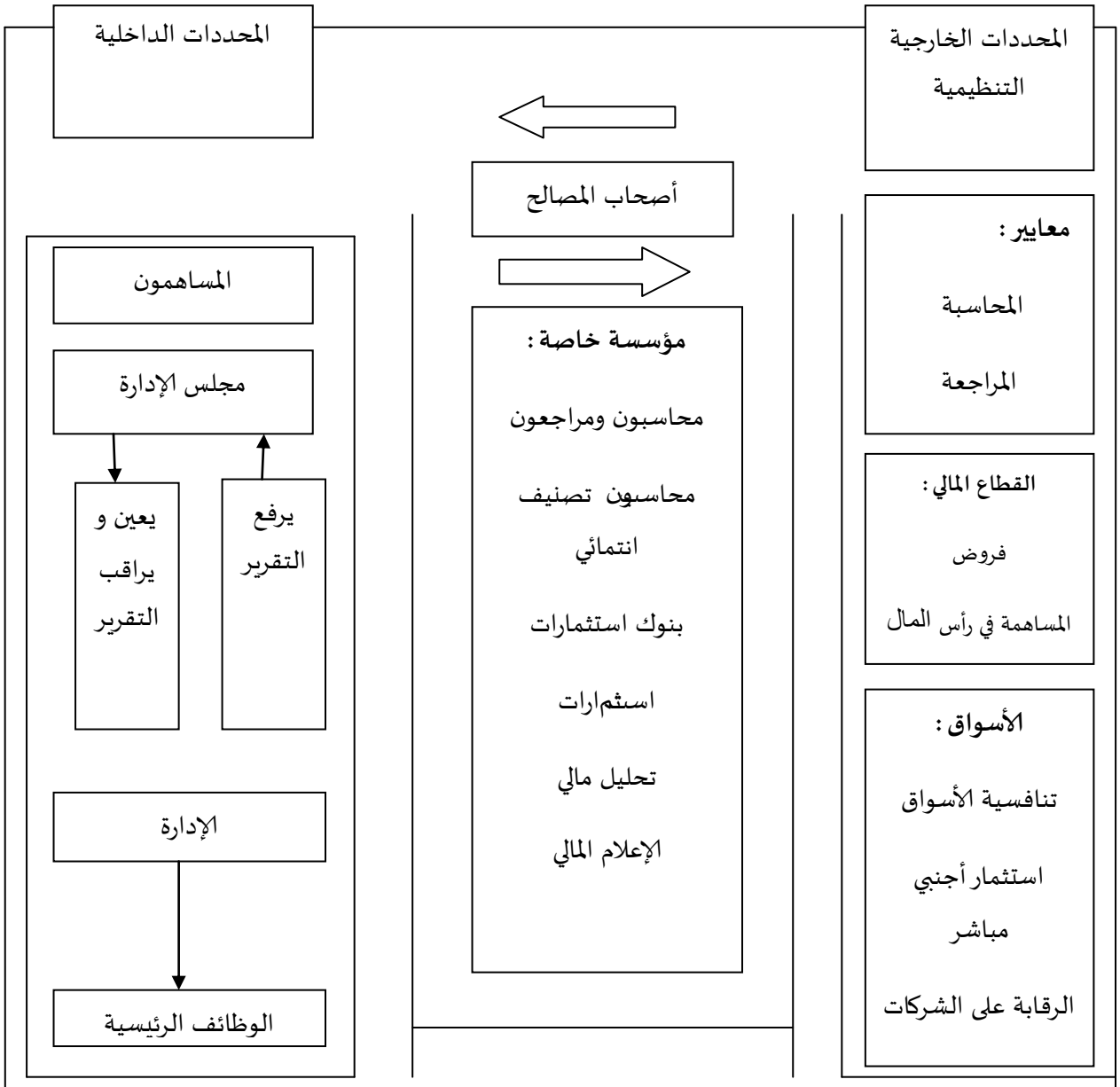
ويمكن تلخيص هذه المحددات في النقاط التالية:

- توزيع السلطات و المهام بين الجمعية العامة و مجلس الإدارة و التنفيذيين من أجل تحقيق التعارض بين مصالح هذه الأطراف.
- الحوكمة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي.
- زيادة وتعميق سوق العمل على تعبئة المدخرات و رفع معدلات الاستثمار.
- العمل على دعم و تشجيع نمو القطاع الخاص و خاصة قدرته التنافسية.
- مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل لمشاريعها و تحقيق الأرباح.
- خلق فرص عمل.
- القواعد و الأساليب التي تطبق داخل الشركات و التي تضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركات.[1]

ويمكن توضيح المحددات الداخلية و الخارجية لحوكمة الشركات خلال الشكل التالي:

[1] سليماني رمضان ، دور حوكمة الشركات في الإفصاح المحاسبي ، دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات ، باتنة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ، قسم العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية و التجارية ، جامعة محمدخيضر، بسكرة 2013، ص 34.

الشكل (II - 6) محددات حوكمة الشركات



المؤسسات الخاصة تشير إلى عناصر القطاع الخاص و الإدارة الذاتية ووسائل الإعلام و المجتمع المدني وتلك الجهات التي تقل من عدم توفر المعلومات وترفع من درجة مراقبة الشركات وتلقي الضوء على السلوك انتهازي للإدارة.

المصدر:قريشي العيد ووليد بن تركي، مرجع سبق ذكره ،ص 5.

❖ المبحث الثالث: آليات حوكمة الشركات.

هناك مجموعة من آليات تطبيق حوكمة الشركات يمكن تصنيفها إلى آليات داخلية ، آليات خارجية.

• المطلب الأول: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات.

تنصب آليات الشركات الداخلية إلى أنشطة وفعاليات الشركة واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة يمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى مايلي:

- **مجلس الإدارة:** يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة ، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين و إعفاء و مكافأة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية للشركة ، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة و يراقب سلوكها ويقوم بأدائها وبالتالي تعظيم قيمة الشركة.

ولكي تكون 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 تملك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة وتقوم باختبار الإدارة العليا فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة و الإفصاح عنه[1].

ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه و المراقبة يلجأ تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين و أبرزها مايلي:

- **لجنة التدقيق:** يتمثل دورها في زيادة الثقة و الشفافية في المعلومات المالية التي تصفح عنها المؤسسات وذلك من خلال إعداد التقارير المالية و إشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات.[2]
- **لجنة المكافآت:** وهي لجنة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين تقوم بوضع المكافآت للإدارة العليا ومجلس الإدارة ومن أهمها:
  - ✓ تحدي المكافآت و المزايا الأخرى للإدارة العليا و مراجعتها و التوصية لمجلس الإدارة بالمصادقة وضع سياسات لإدارة برامج مكافآت الإدارة العليا ومراجعة هذه السياسات بشكل دوري..
  - ✓ اتخاذ خطوات لتعدي برامج مكافآت الإدارة العليا التي ينتج عنه دفعات لا ترتبط بشكل معقول بأداء عضو الإدارة العليا.
  - ✓ وضع سياسات لمزايا الإدارة ومراجعتها باستمرار.[3]

[1] حساني رقية و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 18.
[2] سليماني رمضان ، مرجع سبق ذكره، ص 36.
[3] قريشي العيد ووليد بن تركي ، مرجع سبق ذكره، ص 15.

❖ **لجنة التعيينات** : يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة و الموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم و خبراتهم مع المهارات و الخبرات المحددة من الشركة ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء المرشحين المؤهلين و تقويم مهاراتهم باستمرار و توخي الموضوعية في عملية التوظيف و كذلك الإعلان عن الوظائف المطلوب اشتغالها.[1]

➢ **التدقيق الداخلي:** تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا هاما في عملية الحوكمة إذ أنها تعزز هذه العملية وذلك بزيادة قدرة الموظفين على مساءلة الشركة حيث يقوم المدققين الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية ، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة و تقليل مخاطر الفساد الإداري و المالي، فهي نشاط توكيد و استشارة مستقل و موضوعي الهدف منه إضافة قيمته وتحسين عمليات المنظمة فهو يساعد هذه الأخيرة عن تحقيق أهدافها عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر ورقابة الحوكمة ويتم تقوية استقلاليتها عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة التدقيق بشكل مباشر وليس إلى الإدارة ويمكن أن تزداد فاعلية لجنة التدقيق الداخلي ، عندما تكون قادرة على توزيع أملاك التدقيق الداخلي للحصول على معلومات مهمة عن قضايا خاصة بالشركة مثل تقوية نظام الرقابة الداخلية ونوعية السياسات المحاسبية المستخدمة.[2]

- **المطلب الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات.**

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة و الضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق قواعد الحوكمة ومن أمثلة هذه الآليات مايلي:

❖ **منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري:**

تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات ويؤكد على هذه الأهمية Hess and imparideذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح أو انها غير مؤهلة ، وإنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة وبالتالي تتعرض للإفلاس إذن إن منافسة المنتجات(أو الخدمات) تهذب سلوك الإداري labar marketللإدارة العليا.

❖ **الاندماجات و الاكتسابات:**

مما لا شك فيه أن الاندماجات و الاكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم ويشير كل من John and Kedia إلى وجود العديد من الأدبيات و الأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال وبدولة

[1] حساني رقسة وأخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 19.
[2] حساني رقسة وأخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 20.

لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتساب أو الاندماج.[1]

- **التدقيق الخارجي:** يؤدي المدقق الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات و ليس مقبوليتها فقط و مع تزايد التركيز على دور مجلس الإدارة وعلى وجه الخصوص لجنة التدقيق في اختيار المدقق الخارجي و الاستمرار في تكليفه ويرى Abbot an Parker أن لجان التدقيق المستقلة و النشيطة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية وبالتالي اختيار المدقيقين الأكفاء و المتخصصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه الشركة.

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات الخاصة إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة و النزاهة وتحسين العمليات فيها ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح و المواطنين بشكل عام ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية Institute of intrnnal Auditiceurs على أن دور التدقيق الخارجي مسؤوليات الحوكمة في الإشراف في التبصر و الحكمة ، ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت لشركات الخاصة تعمل ماهو مفروض أن تعمله ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري و المالي أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج و السياسات العمليات و النتائج و أخيرا تحدد الحكمة و الاتجاهات و التحديات التي تواجهها الشركة ولانجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المدققين الخارجيين التدقيق المالي وتدقق الأداء و التحقق و الخدمات الاستشارية و قد أكدت بعض المنظمات المهنية و الهيئات التنظيمية على ضرورة أخذ وظيفة التدقيق الداخلي بنظم الاعتبار من المدقق الخارجي.[2]

- **التشريع و القوانين:** غالبا ما تشكل و تؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة فيها يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم.
- **آليات حوكمة خارجية أخرى** : هناك آليات حوكمة خارجية أخرى فضلا عن ما تقدم ذكره ، تؤثر على فاعلية الحوكمة بطرق هامة و مكملة للآليات الأخرى في حماية مصالح أصحاب المصالح في الشركة و يذكر Cohental أنها تتضمن ولكن تقتصر على المنظمين المحللين الماليين و بعض المنظمات الدولية من أجل محاربة الفساد المالي و الإداري و تضغط منظمة التجارة العالمية WOT من أجل تحسين النظم المالية و المحاسبية وفي قطاع البنوك تمارس لجنة بازل ضغطا من اجل ممارسة الحوكمة فيها.[3]

[1] حامد نور الدين وساسي فطيمة ، مداخلة بعنوان دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي و الإداري للقطاع العام و الخاص، جامعة بسكرة، 6ماي 1012، ص 7.
[2] حساني رقية وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص 20.
[3] حامد نور الدين وساسي فطيمة ، مرجع سبق ذكره، ص 8-9.

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا للفصل الخاص بالأسس النظرية لحوكمة الشركات نستخلص أن الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات جاء نتيجة لتفادي تكرار حدوث الانهيارات و الأزمات ، وكذلك الاهتمام بهذا المصطلح في المؤسسات رغم تعدد تعاريف الحوكمة توصلنا إلى تعريف شامل على أنها النظام الذي يسير و يرافق الشركة.

كما لها خصائص حيث لحوكمة الشركات أهمية تحققها من زيادة الثقة للمساهمين في الشركة و محاربة الفساد الداخلي في الشركات كما لها أنظمة تبين المدخلات و المخرجات لمعالجة الأنظمة.

يستند تطبيق الحوكمة إلى مجموعة من المبادئ تحت إطار المحددات الداخلية والخارجية.

وفي الأخير ظهر لحوكمة الشركات آليات داخلية وخارجية.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مطحنة النجاح حمو -مستغانم-

تمهيد:

بعد التطرق إلى الجانب النظري التعرف على الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات الذي يتضمن كل من التعرف على محافظ الحسابات و أهم المهام التي يقوم بها و كذلك خطوات عمله و الأسس النظرية لحوكمة الشركات من خلال التعرف على مبادئها أهميتها و آلياتها.

كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية و هذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية في مؤسسة اقتصادية إنتاجية مطحنة النجاح حمو - مستغانم- لغرض تقديم قوائمها المالية و معرفة دور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات ، حيث أنها مؤسسة تتميز باهتمام كبير من بين مختلف المؤسسات الاقتصادية الأخرى ، حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- **المبحث الأول:** نظرة عامة حول المؤسسة.
- **المبحث الثاني:** تقديم القوائم المالية وواقع حوكمة الشركات في المؤسسة.
- **المبحث الثالث:** التقرير النهائي لمحافظ الحسابات حول مؤسسة مطحنة النجاح

❖ **المبحث الأول: نظرة عامة حول مطحنة النجاح حمو**

- **المطلب الأول: تقديم الشركة محل الدراسة**

يحتوي هذا المطلب على فرعين حيث أن الفرع الأول يتناول تقديم الشركة محل الدراسة ، أما الفرع الثاني فتطرقنا لدراسة هيكلها التنظيمي.

✓ **الفرع الاول : بطاقة تعريفية عن مطحنة النجاح حمو– مستغانم –**

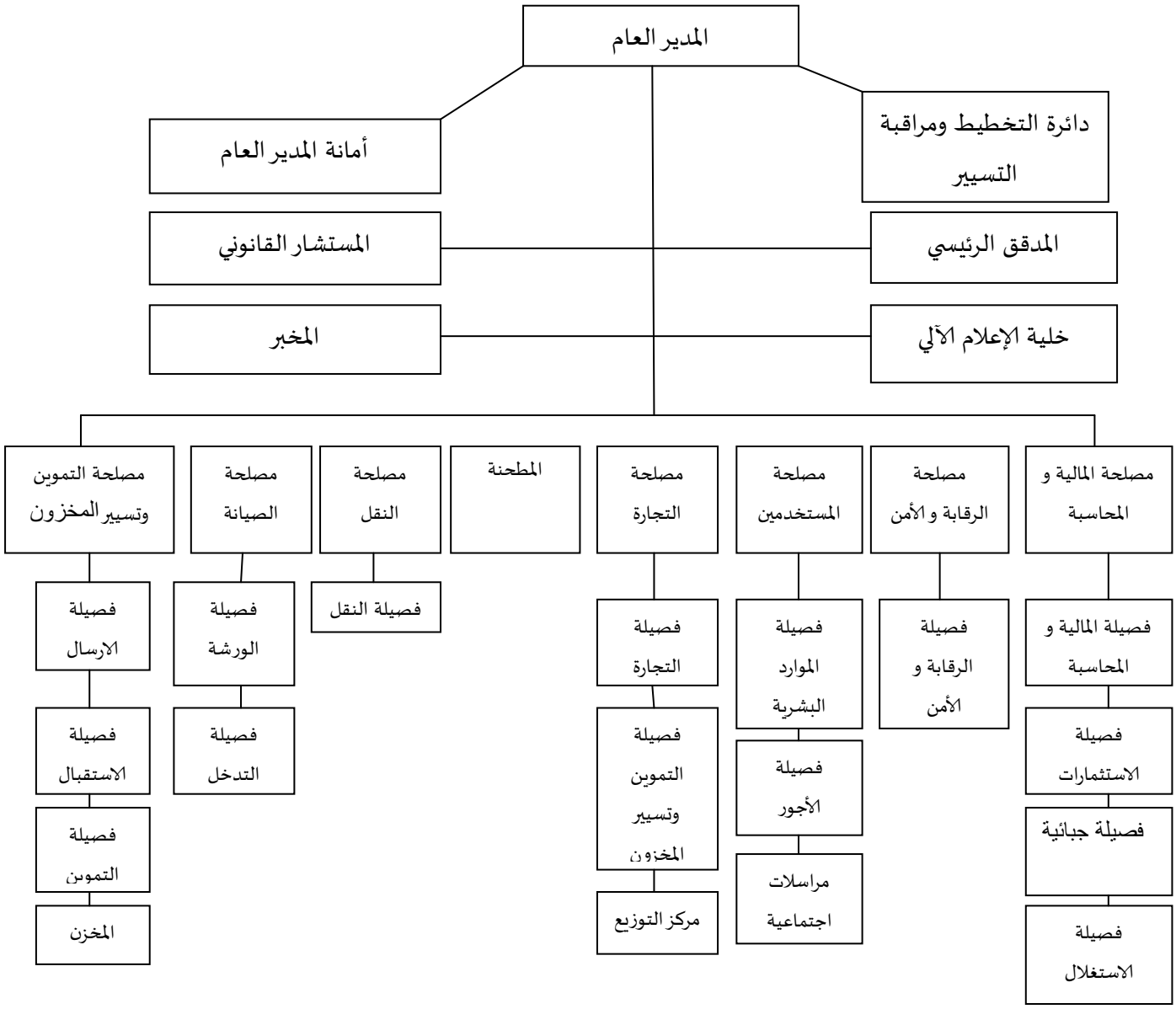
تعتبر مؤسسة مطحنة النجاح حمو (Sarl Minoterie El Naadjah Hamou) من أهم مطاحن مستغانم تقع بأولاد حمو بلدية خير الدين المحل رقم 01 مستغانم ، تم تأسيسها طبقا للمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 وبدأت الإنتاج في 2012/12/31 برأس مال قدره 400.000.00 دج و يسهر على سير المؤسسة 60 عامل موزعين على مختلف المصالح فهي تعتبر مؤسسة صناعية و تجارية ، لقد تم إنجاز المؤسسة من طرف حمو عبد القادر ، وهذا بمساهمة حمو عبد الله و حمو أمين ، ويتمثل النشاط الرئيسي لمؤسسة مطحنة النجاح حمو - مستغانم- في قطاع الصناعات الغذائية ومشتقاتها ، وذلك بتحويل المادة الأولية الخام المتمثلة في تحويل الحبوب القمح اللين إلى الدقيق الأبيض و النخالة إضافة إلى إنتاج البقايا.[1]

✓ **الفرع الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة.**

تتميز مؤسسة النجاح بهيكلها التنظيمي في شكل بسيط إلا أنه جد محكم و هذا راجع إلى طبيعة نشاطها ،حيث يشمل عدة دوائر ومصالح و التي تعمل كلها على تحقيق أهداف الشركة و توفير أفضل منتوج و ذلك لتلبية متطلبات السوق .

[1] وثائق مؤسسة مطحنة النجاح حمو – مستغانم-

الشكل رقم (III-1) الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة (مطحنة النجاح)



المصدر: من وثائق المؤسسة

- **المديرية العامة:** حيث يعتبر المدير العام كمسير أول و تتمثل مسؤوليته في :
  - ✓ الموافقة على اتخاذ القرارات.
  - ✓ يرأس مجلس الإدارة.
  - ✓ يصادق على مختلف الوثائق والمستندات الإدارية و تنظيم الاتصال بين المدير العام و الوظائف و المصالح الأخرى.
  - ✓ تشخيص و تحليل السياسات التخطيطية.

- **مصلحة المالية و المحاسبة :** تتعلق بكل النشاطات المالية والمحاسبية.
- **مصلحة المراجعة الداخلية:** تنتهج المؤسسة سياسة خاصة للقيام بعملية المراجعة الداخلية حيث يكلف كل من المدير المالي و المدير التقني بالتنظيم و التخطيط لعملية المراجعة على شكل مهمة بصفة دورية غير محددة وهذا بالطبع بعد موافقة من المدير العام ، ويتشكل فريق المراجعة الداخلية من موظفين داخل المؤسسة ترتكز أعمالهم على فحص الأصول و مراجعة كافة أنشطة المؤسسة.
- **مصلحة التموين و تسيير المخزون:** تعتبر مصلحة التموين أهم مصلحة في الوحدة حيث تقوم بتموين كل مصالح و فروع المؤسسة حسب حاجياتها إذ تعمل تحت مسؤولية الإدارة و المالية مكلفة بتنفيذ برنامج الشراء و الاستيراد و مراقبة نشاط المخازن عند كل مدخلات أو مخرجات و تتمثل مسؤوليتها في :
  - ✓ إعداد البرامج التنبؤية للتموين و تنفيذها.
  - ✓ تحديد حاجيات ومتطلبات المؤسسة.
  - ✓ اختيار و تقييم الموردين.
  - ✓ تسيير ملفات الموردين و متابعة الطلبيات .

- **المصلحة التجارية:** تقوم هذه المصلحة بالتكفل بالمبيعات من مواد منتجة و هذا عن طريق اتصالها المباشر و الدائم بنقاط البيع و مراكز البيع (التابعة لها) وتتمثل مسؤولياتهم في:
  - ✓ استقبال المواد المنتجة للاستهلاك (عن طريق تنازل من مصلحة الإنتاج)
  - ✓ استقبال طلبات الزبائن و إرسالها إلى مصلحة الإنتاج .
  - ✓ تسليم المنتوج للزبائن حسب الطلبات
  - ✓ مراقبة كميات المداخيل المخرجات و المخزون.

- **مصلحة المستخدمين :** في الإدارة المتخصصة بكل الأمور المرتبطة بالعنصر البشري في المنظمات من البحث عن مصادر القوى البشرية و اختبارها ،تصنيفها و تدريبها وتهيئة المناخ المناسب من أجل العمل .
- **خلية الإعلام الآلي :** تتعلق بكل ما يخص برامج الإعلام الآلي (معدلات الإعلام الآلي)

- **المطلب الثاني: مهام مؤسسة مطحنة النجاح وأهدافها.**

- **مهمتها الأساسية** : استغلال المادة الأولية من القمح و تحويلها و إنتاجها بالإضافة إلى المهام التالية:
  - ✓ ضمان متابعة ارتباط النشاطات المالية و المحاسبية و الميزانيات.
  - ✓ إعداد مخطط الميزانيات و الميزانية السنوية ومتابعة تطبيقها
  - ✓ تحليل حسابات الميزانية و حسابات النتائج
  - ✓ احترام القوانين و النصوص النظامية المتعلقة بالوظيفة المالية و المحاسبية
  - ✓ التحليل و الاعتماد على منصب المالية
  - ✓ إجراء المقارنة بين السنوات بغية التحكم في السياسة المالية للمؤسسة
  - ✓ متابعة و مراقبة نشاطات المحاسبة العامة
  - ✓ مسك الدفاتر المحاسبية
  - ✓ التدقيق بالنسبة للنتائج
  - ✓ إنجاز جميع الحالات المختلفة للمحاسبة
  - ✓ تحقيق التمويل أو فتح شراكة

- **أهداف المؤسسة:**
  - البقاء و الاستمرارية
  - تحقيق أعلى ربح ممكن و بأقل التكاليف
  - تحقيق رغبات المستهلكين.

❖ **المبحث الثاني: تقديم القوائم المالية و تحليلها وواقع حوكمة الشركات لمطحنة النجاح – مستغانم-**

- **المطلب الأول :إعداد القوائم المالية**

1) إعداد الميزانية:

الميزانية هي وثيقة محاسبية التي تعطي جميع الموجودات و المطلوبات لدى الشركة عند نهاية سنة معينة ، حيث يجب على جميع الشركات تقديم بياناتها المالية ، و الميزانية هي الصورة الفوتو غرافية لوضعية المؤسسة في وقت ما .

جدول رقم (III-1) الميزانية المالية لمؤسسة مطحنة النجاح حمو – مستغانم-

✓ **ميزانية الأصول لسنتي (2017- 2018)**

الأصول	المبلغ الصافي لسنة 2018	المبلغ الصافي لسنة 2017
الأصول غير الجارية		
التثبيتات العينية	37500.00	42500.00
التثبيتات المعنوية		
الأراضي البناءات	-	-
التثبيتات المعنوية الأخرى	17451865.12	19180779.11
التثبيتات في شكل ممتاز	-	-
التثبيتات الجاري انجازها		
التثبيتات الملية		
سندات مقومة بواسطة المعادلة	-	-
سندات المساهمة و الحسابات الدائنة	-	-
سندات التثبيتات الأخرى	-	-
القروض و أصول مالية أخرى غير جارية	-	-
الأصول الضريبية المؤجلة	-	-
مجموع الأصول غير الجارية	**17451865.12**	**19180779.11**
الأصول الجارية		
مخزونات جارية	960732.98	1613777.50
الحسابات الدائنة و التسديدات المماثلة	-	-
الزبائن	1272152.91	2.89
المدينون الآخرون	3834391.38	5256337.20
الضرائب	3434838.62	3194827.10
المستحقات الأخرى و التوظيفات ذات صلة	-	-
الإمكانيات المماثلة	-	-

الاستثمارات و الأصول المالية الجارية الأخرى	-	-
خزينة الأصول	23277982.05	18126000.30
مجموع الأصول الجارية	**32780097.94**	**28190944.99**
المجموع العام للأصول	**50269463.06**	**47414224.10**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 01.

✓ **ميزانية الخصوم لسنتي (2017-2018)**

الخصوم	**المبلغ الصافي لسنة2018**	**المبلغ الصافي لسنة 2017**
الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر	400.000.00	400.000.00
رأس المال غير المطلوب	-	-
علاوات و احتياطات	40.000.00	40.000.00
فوارق إعادة التقييم	-	-
فوارق إعادة التقييم فارق التكافؤ	-	-
النتيجة الصافية	**6234638.72**	**9099424.18**
أموال خاصة أخرى	14731013.63	5631589.45
من طرف المؤسسات الموحدة (1)	-	-
من طرف الأقلية (1)	-	-
مجموع الأموال الخاصة	**2140552.35**	**15171013.63**
الخصوم الغير جارية		
الاقتراضات وديون مالية	-	-
الضرائب المؤجلة و المؤونات	-	-
الديون الأخرى الغير جارية	-	-
المؤونات و المنتوجات المسجلة من قبل	-	-
مجموع الخصوم غير الجارية	**0.00**	**0.00**
الخصوم الجارية		
الموردون و الحسابات الدائنة	435004.49	3262959.35
الضرائب	1515416.00	215565.00
الديون الأخرى	26913390.22	26824594.12
خزينة الخصوم	-	-
مجموع الخصومة الجارية	**2886310.71**	**32243210.47**
المجموع العام للخصوم	**50269463.06**	**47414224.10**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 02.

2) إعداد جدول حسابات النتائج:

يمثل جدول حسابات النتائج أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية، حيث يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة المالية وصولا إلى تحديد نتيجة تلك العمليات و الأنشطة من ربح أو خسارة بحيث سنقوم بعرض جدول حسابات النتائج من حيث الطبيعة لمؤسسة مطحنة النجاح- مستغانم- ومن أجل حساب النتيجة النهائية وفقا لهذه الطريقة نحتاج إلى المرور عبر كل هذه المراحل التالية:

- ✓ **إنتاج السنة المالية**: المبيعات و المنتجات الملحقة + تغير المخزونات و المنتوجات الجارية + إعلانات الاستغلال.
- ✓ **إستهلاك السنة المالية** : المشتريات المستهلكة+ الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى.
- ✓ **القيمة المضافة:** إنتاج السنة المالية- استهلاك السنة المالية.
- ✓ **الفائض الإجمالي للاستغلال**: المنتوجات العملياتية الأخرى- الأعباء العملياتية الأخرى- مخصصات الاستهلاك و المؤونات وخسائر القيمة + استرجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات .
- ✓ **النتيجة العادية قبل الضرائب**: النتيجة العملياتية + النتيجة المالية.
- ✓ **النتيجة الصافية للسنة المالية** : مجموع منتوجات الأنشطة العادية – مجموع أعباء الأنشطة العادية.

جدول رقم (III- 2) جدول حسابات النتائج لمؤسسة مطحنة النجاح – مستغانم

✓ **جدول حسابات النتائج لسنتي (2017-2018)**

البيان	المبالغ لسنة 2018	المبالغ لسنة 2017
رقم الأعمال	**96709108.76**	**102654432.10**
تغير المخزونات و المنتوجات الجارية 72	18514.88	529883.77-
إنتاج مثبت 73	-	-
إعانات الاستغلال 74	-	-
1 - إنتاج السنة المالية	**96727623.64**	**102124538.33**
المشتريات المستهلكة 60	81427716.46	83815091.03
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى (61-62)	1507816.35	17598719.93
2 - استهلاك السنة المالية	**82935532.71**	**85394964.96**
3 - القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**13792090.93**	**15729573.37**
أعباء المستخدمين 63	3416806.15	2854003.83
الراب و الرسوم و المدفوعات المسابهة64	227771.00	376582.00
4 - الفائض الاجمالي للاستغلال	**10147513.78**	**13498987.54**
المنتوجات العمليات الأخرى 75	0.76	0.52
الأعباء العملياتية الأخرى 65	133593.00	-
مخصصات الاستهلاك و المؤونات و خسائر القيمة 68	2301833.15	2265130.88
استرجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات 78	16333.33	-
5 - النتيجة العملياتية	**7728421.72**	**11233857.18**
المنتوجات المالية 76	-	-
الأعباء المالية 66	-	-
6- النتيجة المالية	**0.00**	**0.00**
7-النتيجة المادية قبل الضرائب (5+6)	**7728421.72**	**11233857.18**
ضرائب واجب دفعها على النتيجة العادية	1493783.00	2134433.00
ضرائب مؤجلة	-	-
مجموع منتوجات الأنشطة العادية	**96743957.73**	**102124538.85**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**90590319.01**	**93025114.67**
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**6234638.72**	**9099424.18**
9- النتيجة الصافية للأنشطة غير العادية	-	-
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	**6234638.72**	**9099424.18**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 02.

- **المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية**

1 1 إعداد الميزانية الوظيفية لمؤسسة النجاح – مستغانم-

يعتبر التحليل الوظيفي طريقة من طرق التحليل المالي يقوم على أساس تصنيف مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة حسب الوظائف وحسب هذا التحليل ، فإن المؤسسة عبارة عن وحدة اقتصادية ومالية تضمن تحقيق وظائف التمويل ، الاستثمار و الاستغلال.

جدول رقم (III- 3) الميزانية الوظيفية لمؤسسة مطحنة النجاح –مستغانم- لسنة 2017.

الأصول	مبالغ سنة 2017	الخصوم	مبالغ سنة 2017
الاستخدامات الثابتة ES		**الموارد الدائمة RD**	
التثبيتات العينية	42500.00	**الأموال الخاصة**	
التثبيتات المعنوية	-	رأس المال الصادر	400000.00
أراضي	-	علاوات واحتياطات	40000.00
بناءات	-	النتيجة الصافية	9099424.18
التثبيتات المعنوية الأخرى	19180779.11	الأموال الخاصة الأخرى	5631689.45
تثبيتات جاري إنجازها	-	**خصوم غير جارية**	-
تثبيتات مالية	-	قروض وديون مالية	-
مجموع الاستخدامات الثابتة	**19223279.11**	**مجموع الموارد الدائمة**	**15171013.63**
الأصول المتداولة للاستغلال ACE		الخصوم المتداولة للاستغلال DCE	
مخزونات	1613777.50	موردون	33262959.35
زبائن	2.89	سندات واجب دفعها	-
مجموع الأصول المتداولة للاستغلال ACE	**1613780.39**	**مجموع الخصوم المتداولة للاستغلال DCE**	**3262959.35**
الأصول المتداولة خارج الاستغلال ACHE		الخصوم المتداولة خارج الاستغلال DCHE	
مدينون أخرون	5256337.20	ديون أخرى	26824594.12
ضرائب على الأرباح	3194827.10	ضرائب على الأرباح	2155657.00
مجموع الأصول المتداولة خارج الاستغلال ACHE	**845164.30**	**مجموع الخصوم المتداولة خارج الاستغلال DCHE**	**28980251.12**
خزينة الأصول AT		**خزينة الخصوم PT**	
الخزينة	18126000.30	الخزينة	-

مجموع خزينة الأصول	18126000.30	**مجموع خزينة الخصوم**	-
المجموع العام للأصول	**47414224.10**	**المجموع العام للخصوم**	**47414222.10**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

جدول رقم (III - 4) إعداد الميزانية الوظيفية لمؤسسة مطحنة النجاح –مستغانم-لسنة 2018

الأصول	مبالغ سنة 2018	الخصوم	مبالغ سنة 2018
الاستخدامات الثابتة ES		**الموارد الدائمة RD**	
التثبيتات العينية	37500.00	**الأموال الخاصة**	
التثبيتات المعنوية	-	رأس المال الصادر	400000.00
أراضي	-	علاوات و احتياطات	40000.00
بناءات	-	النتيجة الصافية	6234638.72
التثبيتات المعنوية الأخرى	17451865.12	الأموال الخاصة الأخرى	14731013.63
تثبيتات جاري إنجازها	-	خصوم غير جارية	-
تثبيتات مالية	-	قروض و ديون مالية	-
مجموع الاستخدامات الثابتة	**17489365.12**	**مجموع الموارد الدائمة**	**21405652.35**
الأصول المتداولة للاستغلالACE		الخصوم المتداولة للاستغلال DCE	
مخزونات	960732.98	موردون	435004.49
زبائن	1272152.91	سندات واجب دفعها	-
مجموع الأصول المتداولة للاستغلال ACE	**2232885.89**	**مجموع الخصوم المتداولة للاستغلال DCE**	**435004.49**
الأصول المتداولة خارج الاستغلال (ACHE)		الخصوم المتداولة خارج الاستغلال (DCHE)	
مدينون آخرون	3834391.38	مدينون آخرون	26913390.22
ضرائب على الأرباح	3434838.62	ضرائب على الأرباح	1515416.00
مجموع الأصول المتداولة خارج الاستغلال ACHE	**7269230.00**	**مجموع الخصوم المتداولة خارج الاستغلال DCHE**	**28428806.22**
خزينة الأصول AT		خزينة الخصوم PT	
الخزينة	23277982.05	الخزينة	0.00
مجموع خزينة الأصول	23277982.05	مجموع خزينة الخصوم	0.00
المجموع العام للأصول	**50269463.06**	**المجموع العام للخصوم**	**50269463.06**

المصدر، من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

2-1 تحليل الوضعية المالية باستعمال الميزانية

أ - حساب رأس المال العامل الصافي FR

يمثل هامش السيولة الذي يسمح للمؤسسة بمتابعة نشاطها بصورة طبيعية دون صعوبات مالية على مستوى الخزينة ، فتحقق رأس مال عامل موجب داخل المؤسسة يؤكد امتلاكها لهامش أمان يساعدها على مواجهة الصعوبات و ضمان استمرار توازن هيكلها المالي . يحسب على النحو التالي:

FR= الموارد الثابتة – الاستخدامات الثابتة

جدول رقم (III - 5) حساب رأس المال العامل

السنوات	2018	2017
الموارد الدائمة	21405652.35	15171013.63
الاسخدامات الثابتة	17489365.12	19233279.11
رأس مال العامل	**3916287.23**	**- 4062265.48**

المصدر: من اعتماد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

التحليل:

نلاحظ أن رأس المال العامل خلال سنة **2017** سالب ، و هذا يعني أن المؤسسة في حالة عجز و بالتالي فهي بحاجة إلى تقليص مستوى استثماراتها إلى الحد الذي يتوافق مع مواردها المالية أما في سنة **2018** أصبحت المؤسسة متوازنة ماليا و بالتالي الحصول على مؤشر رأس المال العامل موجب و حسب هذا المؤشر يمكن القول أن المؤسسة قد تمكنت من تمويل احتياجاتها طويلة المدى باستخدام مواردها الثابتة و حققت فائض مالي يمكن استخدامه في تمويل الاحتياجات المالية المتبقية.

ب - حساب احتياج رأس المال العامل BFR

هو الحجم من الأموال الدائمة الواجب توفيره لتمويل احتياجاتها المتداولة و الذي يضمن تحقيق التوازن المالي الضروري للمؤسسة

جدول رقم (III- 6) حساب الاحتياجات خارج الاستغلال

السنوات	2017	2018
أصول متداولة للاستغلال	1613780.39	2232885.89
خصوم متداولة للاستغلال	3262959.35	435004.49
احتياجات داخل الاستغلال BFRE	**- 1649178.96**	**1797881.40**

المصدر من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

جدول رقم (III-7) حساب الاحتياجات خارج الاستغلال

السنوات	2017	2018
أصول متداولة خارج الاستغلال	8451164.30	7269230.00
خصوم متداولة خارج الاستغلال	28980251.12	28428806.22
احتياجات خارج الاستغلال	**- 20529086.82**	**-21159576.22**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعماد على وثائق المؤسسة

جدول رقم (III-8) حساب احتياج رأس المال العامل

السنوات	2017	2018
احتياجات داخل الاستغلال	-1649178.96	1797881.40
احتياجات خارج الاستغلال	-20529086.02	-21159576.22
احتياج رأس المال العامل	**-22178265.78**	**-19361694.82**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

التحليل:

نلاحظ أن احتياج رأس المال العامل سالب ، و هذا يدل على أن الخصوم المتداولة غير قادرة على تسديد ديونها نتيجة ضعف في النشاط.

ج- حساب الخزينة الصافية TN

يمكن تعريف الخزينة الصافية على أنها تمثل فائض أو عجز في الموارد الثابتة بعد تمويل التثبيتات و احتياج رأس المال العامل و تحسب على النحو التالي:

TN= رأس المال العامل – احتياجات رأس المال العامل

جدول رقم (III-9) حساب الخزينة الصافية

السنوات	2017	2018
رأس المال العامل	-4062265.48	3916287.23
احتياجات رأس المال العامل	-22178265.78	-19361694.82
الخزينة الصافية	**18116000.30**	**23277982.05**

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

التحليل:

نلاحظ أن خزينة الشركة سنة **2017** موجبة ، و هذا يدل على أن الموارد الدائمة أكبر من الأصول الثابتة و بالتالي هناك فائض في رأس المال مقارنة بالاحتياج في رأس المال العامل ، ويظهر هذا الفائض في شكل سيولة هذا يعني أن وضعية المؤسسة في حالة جيدة ، أما في سنة **2018**ارتفع مؤشر الخزينة أي أن المؤسسة استمرت في نشاطها و تمويل احتياجاتها من خلال رأس المال العامل.

3) حساب ربحية المؤسسة

من أبرز الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها نجد تحقيق أكبر معدل للربحية و التي تعتبر محصلة نهائية لعديد من العمليات و القرارات المرتبطة بجميع نواحي النشاط ، و يلقى مؤشر الربحية اهتماما متزايدا و خاصة من قبل المساهمين و المستثمرين الجدد لأن الربحية تبقى ضمن أولويات أي نشاط استثماري اقتصادي.

أ - حساب الربحية المالية RF

RF =النتيجة الصافية /الأموال الخاصة

جدول رقم (3- 10) حساب الربحية المالية

السنوات	2017	2018
النتيجة الصافية	9099424.18	6234638.72
الأموال الخاصة	0.00	0.00
الربحية المالية	**0.00**	**0.00**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ب - الربحية الاقتصادية Re

Re= النتيجة الصافية /مجموع الأصول

جدول رقم (III-11) حساب الربحية الاقتصادية

السنوات	2017	2018
النتيجة الصافية	9099424.18	6234638.72
مجموع الأصول	474142244.10	50269463.06
الربحية الاقتصادية	**0.19**	**0.12**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ج- الربحية التجارية Rc

Rc=النتيجة الصافية / رقم الأعمال

جدول رقم (III-12) حساب الربحية التجارية

السنوات	**2017**	**2018**
النتيجة الصافية	9099424.18	6234638.72
رقم الأعمال	102654432.10	96709108.76
الربحية التجارية	**0.08**	**0.06**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

التحليل:

نلاحظ أن المؤسسة خلال سنة **2017** قدرت ربحيتها ب 0.08% أما في سنة **2018** انخفضت بنسبة 0.06% حيث هذا لا يؤثر كثيرا على استمرارية نشاطها.

2-2 تحليل الوضعية المالية بواسطة جدول حسابات النتائج

1 - حساب نسبة الفائض الخام للاستغلال

نسبة الفائض الخام للاستغلال = الفائض الخام للاستغلال / رقم الاعمال

جدول رقم (III- 13) حساب نسبة الفائض الخام للاستغلال

السنوات	2017	2018
الفائض الخام للاستغلال	13498987.54	10147513.78
رقم الاعمال	102654432.10	98709108.76
نسبة الفائض الخام للاستغلال	**0.13**	**0.10**

المصدر:من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

2 - حساب نسبة نتيجة الاستغلال

نسبة نتيجة الاستغلال =نتيجة الاستغلال / رقم الأعمال

جدول رقم (III- 14) حساب نسبة نتيجة الاستغلال

السنوات	2017	2018
نتيجة الاستغلال	11233857.18	7728421.72
رقم الأعمال	102654432.10	96709108.76
نسبة نتيجة الاستغلال	**0.11**	**0.08**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

3 - حساب نسبة النتيجة الصافية

نسبة النتيجة الصافية= النتيجة الصافية/ رقم الأعمال

جدول رقم (III-15) حساب نسبة النتيجة الصافية

السنوات	2017	2018
النتيجة الصافية	9099424.18	6234638.72
رقم الأعمال	102654432.10	96709108.76
نسبة النتيجة الصافية	**0.09**	**0.06**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

التحليل:

من خلال الجداول نلاحظ أن كل النسب موجبة وهذا يدل على الوضعية الجيدة للمؤسسة الناتجة عن التوازن في قيم النتائج الصافية للشركة.

❖ المبحث الثالث: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات حول مؤسسة مطحنة النجاح حمو –مستغانم-

بعد انتهائنا من عملية تقديم القوائم المالية وتحليلها سنعرض التقرير النهائي لمحافظ الحسابات حول هذه المؤسسة

حسب القانون التجاري و مهنة المحاسبة سوف نقوم في هذه المرحلة بإجراء تدقيق الدفاتر و العمليات المحاسبية و ذلك لتمكيننا من إبداء رأي سليم حول مدى صحة البيانات المثبتة في القوائم المالية.

يتضمن تقديم تقرير محافظ الحسابات إلى مسير المؤسسة وبالتالي محتويات التقرير تحتوي على ما يلي:

- ✓ تقرير المصادقة على الحسابات السنوية
- ✓ تقديم القوائم المالية
- ✓ العليق على القوائم المالية(الملاحظة)

- **المطلب الأول: تقرير المصادقة على الحسابات السنوية**

في إطار مهمة التدقيق المحاسبي و الفحص لقد قمنا بفحص ومراقبة القوائم المالية الملحقة بهذا التقرير لمؤسسة مطحنة النجاح حدود المواقعة بتاريخ 2018/12/31.

كما قمنا بتدقيق القوائم المالية و الدفاتر و السجلات المحاسبية المقدمة لنا من طرف المؤسسة ، إن عمليات الفحص و المراقبة التي قمنا بها منظمة ، نعتبرها ضرورية من أجل التأكد أن حسابات السنة المالية للمؤسسة مقدمة بطريقة صادقة و شفافة خالية من الغش و الأخطاء و تقدم صورة حقيقية للنتيجة العملياتية للسنة المالية و كذا الوضعية المالية للمؤسسة.

- **المطلب الثاني: تقديم القوائم المالية.**

1 - حاصل الميزانية المحاسبية

مجموع الأصول= مجموع الخصوم =50269463.00 دج

2 - حاصل جدول النتائج.

النتيجة الصافية = 6234638.72

3 - الجداول الملحقة.

I. تحليل جدول الميزانية:

الجدول رقم (III-16) الأصول غير الجارية

البيان	المبالغ	الاستهلاكات	القيمة الصافية
التثبيتات المعنوية	50000.00	12500.00	37500.00
التثبيتات العينية الأخرى	23106227.92	5654362.80	17451865.12
المجموع	**23156227.92**	**5666862.80**	**17489365.12**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لمحافظ الحسابات

ملاحظة:

للمؤسسة أصول غير جارية المبينة في الوثائق المقدمة بتاريخ 2018/12/31 و المتمثلة في التثبيتات المعنوية مقدرة 50000.00 دج و التثبيتات العينية الأخرى بمبلغ 23106227.92 دج و المقدر اهتلاكها ب 5654362.80 دج أما قيمتها الصافية مقدرة ب 17451865.12 دج ذلك عن طرق حساب مايلي:

القيمة الصافية = مبلغ الاقتناء- الاستهلاكات

23106227.92-5654362.80=**17451865.12**

الجدول رقم (III - 17) الأصول الجارية

البيان	المبالغ
المخزونات الجارية	960732.98
الزبائن	1272152.91
المدينون الآخرون	3834391.38
الضرائب على الأرباح	3434838.62
الخزينة	23277982.05
المجموع	**32780097.94**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لمحافظ الحسابات

ملاحظة:

لا توجد أي ملاحظات بالنسبة للأصول الجارية

الجدول رقم (III-18) جدول الأموال الخاصة

البيان	المبالغ
رأس المال الصادر	400000.00
علاوات واحتياطات	40000.00
نتيجة السنة المالية	6234638.72
الترحيل من جديد	14731013.63
المجموع	**21405652.35**

المصدر: من إعداد الطالب على الوثائق الداخلية لمحافظ الحسابات

ملاحظة:

للمؤسسة رأس المال الصادر المقدر بـ 400000.00 دج ، كما أن لها علاوات و احتياطات المقدرة بـ 40000.00 دج لمواجهة المخاطر محتملة الوقوع و مبلغ نتيجة السنة المالية السابقة و المقدرة بـ 6234638.72دج وكذا مبلغ مرحل و المقدر 14731013.63دج.

الجدول رقم (III-19) الخصوم الجارية

البيان	المبالغ
الموردون و الحسابات الدائنة	435004.49
الضرائب	1515416.00
الديون الأخرى	26913390.22
المجموع	**28863810.71**

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لمحافظ الحسابات

ملاحظة:

للمؤسسة خصوم جارية و المتمثلة في الديون بمبلغ إجمالي مقدر بـ 28863810.71دج و التي عليها تسديدها في فترة لا تتجاوز السنة المالية.

الجدول رقم (III- 20) المتاحات

البيان	المبالغ
بنك التنمية المحلية (BDL)	22194888.02
الصندوق	1083094.03
المجموع	**23277982.05**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لمحافظ الحسابات

ملاحظة:

لا توجد أي ملاحاظات بالنسبة للمتاحات

II. تحليل جدول حسابات النتائج

1) حسابات النواتج:

حسابات النواتج في 2018/12/31 مقارنة مع سنة 2017 تبين كالتالي:

البيان	سنة 2018	سنة 2017	التغير
رقم الأعمال	96709108.76	102654432.10	-5945323.34
تغير المخزونات و المنتوجات	18514.88	-529893.77	548408.65
المنتوجات العملياتية الأخرى	0.76	0.52	0.24
استرجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات	16333.33		16333.33
المجموع	**96743957.73**	**102124538.85**	**-5380581.12**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لمحافظ الحسابات

ملاحظة :

شهد جدول حساب النتائج لسنة **2018** تغيرا سلبيا ب 5380581.12- دج بالنسبة للسنة المالية **2017**.

2) حسابات النفقات:

حسابات النفقات لسنة 2018 مقارنة مع سنة 2017 تبين كالتالي:

البيان	سنة 2018	سنة 2017	التغير
المادة الأولية	81427716.46	83815091.03	-2387374.57
الخدمات الخارجية و الخدمات الأخرى	1507816.25	1579873.93	-72057.68
تكاليف الموظفين	3416806.15	2854003.83	562802.32
الضرائب و الرسوم	227771.00	376582.00	-148811.00
مخصصات الاستهلاكات	2301833.15	2265130.88	36702.27
الضرائب الواجب دفعها على النتائج	1493783.00	2134433.00	-640650.00
المجموع	**90509319.01**	**93025114.67**	**-2515795.66**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق الداخلية لمحافظ الحسابات

ملاحظة :

شهدت حسابات الأعباء لسنة **2018** تغيرا سلبيا أقل من 2515795.66-دج بالنسبة للسنة المالية **2017** و لم تكشف عن أي ملاحظات.

خلاصة الفصل:

من خلال ماسبق دراسته في هذا الفصل يمكن استخلاص مايلي:

- ✓ مؤسسة مطحنة النجاح تسعى إلى الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات و هذا لتحقيق المصداقية و الشفافية لدى الأطراف ذات العلاقة مع الشركة و رعاية مصالحهم.
- ✓ ومن خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات ساعدنا في التعرف على طريقة و كيفية إعداد القوائم المالية و تقييم نظام الرقابة و الفحص و مراجعة الحسابات ومعرفة كيفية إعداد التقارير النهائية.
- ✓ ومن خلال هذه الدراسة الميدانية ظهر ان التأهيل و الخبرة المهنية تزيد من تفعيل حوكمة الشركات ، في حين أن إشراف و متابعة محافظ الحسابات على القوائم المالية يساهم في دعم الحوكمة ، و تكامل كل من تقارير محافظ الحسابات و المدقق الداخلي يساهم في تفعيل آليات الحوكمة .

الخـــــاتمــة

الخاتمة :

تناول موضوع البحث دراسة حول دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات ، حيث تم التطرق إلى بعض المفاهيم المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات ، من خلال دراستنا تطرقنا إلى بعض المهام التي يقوم بها وكذلك إلى بعض الالتزامات التي يتحملها أثناء مزاولته لنشاطه ، إضافة إلى معايير وخطوات عمله متعلقة بتأدية أعماله.

وبعدها تطرقنا إلى الأسس النظرية لحوكمة الشركات التي تنص على خصائص وأهداف الحوكمة وكذلك إلى أهم المبادئ و الآليات التي تتعلق بها.

ومن خلال الإشكالية المطروحة و الفرضيات تم استخلاص النتائج و التوصيات و آفاق الدراسة.

❖ **النتائج:**

أولا : النتائج النظرية:

- ✓ يتوقف نجاح محافظ الحسابات في منهج عمله على إتباعه لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياس للأداء الذي يقوم به محافظ الحسابات في تنفيذ عملية المراجعة .
- ✓ تعمل الحوكمة على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها وذلك عن طريق توفير الحوافز لأعضاء مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية.
- ✓ يقوم محافظ الحسابات أثناء أداء مهامه بدارسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- ✓ تقوم الحوكمة بتنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة و المديرين و المساهمين و أصحاب المصالح.
- ✓ لقد سعت هذه الدراسة إلى معرفة و إبراز أهم المبادئ التي تنادي بها حوكمة الشركات في عالمنا المعاصر اليوم.
- ✓ تمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركات و تراقب من طرف الأطراف ذات العلاقة بالشركة باعتبارها أداة تضمن كفاءة إدارة الشركة في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر وحدها للكثير من المشاكل التي تواجهها هذه الشركات لذلك هناك اهتمام متزايد بحوكمة الشركات ليس فقط من قبل الوحدات الاقتصادية بل أيضا من قبل الدولة المتقدمة النامية.
- ✓ تحديد و أتعاب محافظ الحسابات تكون من طرف الجمعية العمومية.
- ✓ يملك محافظ الحسابات في الجزائر التأهيل العلمي المطلوب إضافة إلى خبرة مهنية التي تمكنهم من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.

ثانيا : النتائج الميدانية:

- إشراف ومتابعة محافظ الحسابات على القوائم المالية في الشركة يساعده على دعم الحوكمة .
- لمحافظ الحسابات مساهمة في تفعيل آليات حوكمة الشركات باعتباره يخدم جميع أطراف الحوكمة كمجلس الإدارة وذلك عن طريق التقارير التي تصل إليه حيث يعتبر من أهم الوسائل الرقابية للشركة.
- توافق تقارير كل من محافظ الحسابات و المدقق الداخلي يزيد من فاعلية الحوكمة لأن يكون له علم كاف عن ما يحصل في الشركة.
- قيام محافظ الحسابات بمهامه يساعده على تطبيق نظام وتفعيل الحوكمة.
- العلاقة الحسنة بين مجلس الإدارة ومحافظ الحسابات يساعده على مساهمة الحوكمة.
- قدرة وكفاءة محافظ الحسابات يزيد من تحسين عمله على أكمل وجه مما يساعده على دعم الحوكمة.

- ومن خلال نتائج الدراسة النظرية و الميدانية فظهر أن لمهنة محافظ الحسابات واقع في الجزائر ومنه تقبل الفرضية الأولى.
- و إن نظام الحوكمة يسمح بإدارة و توجيه مختلف السياسات داخل الشركة من نتائج الدراسة فظهر قبول الفرضية الثانية.
- وأخيرا أن محافظ الحسابات يساهم في تفعيل الحوكمة من خلال أراء عينة الدراسة فظهر قبول الفرضية الثالثة.

❖ **التوصيات:**

- ✓ تدعيم دور محافظ الحسابات وذلك من خلال التأكيد على ضرورة الاستقلالية و الموضوعية و الكفاءة العلمية و الخبرة المهنية.
- ✓ العمل على إيجاد آليات لضمان استقلالية محافظ الحسابات كالقيام بتشكيل لجان المراجعة بعد دراستها لمختلف الجوانب.
- ✓ ضرورة لإسراع بالالتزام القانوني للمؤسسات الجزائية بتطبيق الحوكمة و العمل على توفير الإطار القانوني كبيئة مناسبة لذلك.
- ✓ تفعيل برنامج التعليم و التدريب المهني المستمر لإعطاء شهادات معترف بها دوليا.
- ✓ إعطاء لائحة ميثاق حوكمة الشركات المزيد من العناية و الاهتمام و تعديلها بما يحقق المصلحة من إصدارها ، وذلك لحماية الشركات و حماية حقوق ملاكها و الجهات الأخرى المستفيدة منها.

❖ **آفاق البحث:**

1) العلاقة بين تطبيق مبادئ و آليات الحوكمة و المراجع الخارجي مما يزيد في تطوير مستوى الأداء .
2) دراسة و تحليل آليات الحوكمة المرتبطة بالمراجع الخارجي أكثر و توسع فيها من هذاالبحث.
3) تطور المحاسبة من خلال علاقتها بالحوكمة.
4) أثر اعتماد حوكمة الشركات في تفعيل المراجعة الداخلية.

قـــائمـة المـــراجـع

❖ **أولا : باللغة العربية**

1- الكتب:

1- اشتيوي عبد السلام إدريس، المراجعة معايير و الإجراءات،دار النهضة العربية للطباعة و النشر ،ط4، لبنان،1996.

2- الدهراوي مصطفى كمال ومحمد السيد سرابا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، الدار الجامعية ، بيروت ،2001.

3- التهامي محمد طواهر و صديقي المسعود، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ،ديوان المطبوعات الجامعية ،ط3، الجزائر،2006.

4- المطارنة فلاح غسان ، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية ،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ،ط 2، عمان ،2009.

5- الصحن محمد عبد الفتاح وآخرون ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية، الإسكندرية،2000.

6- الصبان سمير محمد و عبد الله العظيم هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،2002.

7- بوتين محمد ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية ،ط2، الجزائر ،2005.

8- بن درويش بن حيدر عدنان ، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة ، إتحاد المصارف،2007.

9- دحدوح أحمد حسين و حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة إطار النظري و الإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، ج1،ط1، عمان ،2009.

10- جمعة حلمي أحمد ، المدخل الحديث لعلم التدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، ط1، عمان ،2002.

11- جون سوليفان و آخرون، أخلاقيات العمل المكون الرئيسي لحوكمة الشركات.

12- حماد عبد المال طارق ، حوكمة الشركات (مفاهيم ، تجارب، المبادئ) تطبيقات الحوكمة في المصارف ، الدار الجامعية ،ذ1، الإسكندرية،2005.

13- حماد عبدالعال طارق، حوكمة الشركات شركات قطاع عام و خاص و مصارف، المفاهيم ، المبادئ، التجارب، المتطلبات، الدار الجامعية،ذ2،القاهرة،2007.

14- لطفي السيد أحمد أمين ، المراجعة الدولية و عولمة سوق رأس المال، الدار الجامعية ، الإسكندرية،2005.

15- عبد الله أمين خالد ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية ، دار وائل للنشر و التوزيع،ط2،عمان،2004.

16- عبد الله أمين خالد ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و الملية، دار وائل للنشر و التوزيع،ط4،الأردن ،2007.

2- المذكرات:

17- السعيد خلف ، دور أجهزة الرقابة المباشرة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات دراسة حالة استبيان رسالة ماستر، قسم العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ،2012.

18- بن يخلف أمال،المراجعة الخارجية في الجزائر دراسة حالة تطبيقية للشركة قابضة عمومية رسالة ماجستير، جامعة الجزائر،2002.

19- بن عمارة كهينة، المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مؤسسة النقل و الشحن، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر،2013.

20- زلاسي رياض، إسهامات حوكمة الشركات في الإفصاح المحاسبي دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة، رسالة ماستر، جامعة محمد خيضر ،بسكرة،2013.

21- حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، جامعة الجزائر أطروحة دكتوراء، 2012.

22- لقيطي لخضر ، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان، رسالة ماجستير ،جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.

23- مولاي نصيرة ، دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومات المحاسبية دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين و محافظ الحسابات لولاية ورقلة و الجزائر سنة 2012، رسالة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة 2012.

24- سليمان رمضان ، دور حوكمة الشركات في الإفصاح المحاسبي، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2013.

3- المحاضرات:

25- سعودي بالقاسم، محاضرة بعنوان مهام محافظ الحسابات، السنة الثانية ماستر، محاسبة و تدقيق، قسم العلوم التجارية ، جامعة المسيلة ،2013.

4- الملتقيات و المجلات:

26- بلعادي عمار و جاوحدو رضا ، مداخلة بعنوان : دور حوكمة الشركات في إرسال قواعد الشفافية و الافصاح ، محور المداخلة : مبادئ وممارسة الحوكمة المحاسبية ، الملتقى الوطني : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق ، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي،7 ديسمبر 2010.

27- جاو حدو رضا و مايو عبد الله ، مداخلة بعنوان تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات و المنهج المحاسبي و السليم ، متطلبات ضرورة الإدارة محور المداخلة : مبادئ و ممارسات الحوكمة المحاسبية ، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 8 ديسمبر 2010.

28- دادن عبد الغني و سعيدة تلي، مداخلة بعنوان : فاعلية الحوكمة و دورها في الحد من الفساد المالي و الغداري ، الملتقى الوطني : حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،7 ماي2012.

29- هوام جمعة و لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، الملتقى الوطني:الحوكمة المحاسبية واقع ورهانات و آفاق ، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر7,8 ديسمبر 2010.

30- زغيب مليكة و سوسن زيرق، مداخلة بعنوان : دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي و الإداري للقطاع العام و الخاص ، الملتقى الوطني ، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، جامعة محمد خيضر، بسكرة 7ماي 2012.

31- حامد نور الدين و ساسي فطيمة، مداخلة بعنوان دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي و الإداري للقطاع العام و الخاص ، الملتقى الوطني: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، جامعة محمد خيضر، بسكرة 7ماي 2012.

32- حساني رقية و آخرون ، مداخلة بعنوان آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 6،7 ماي 2012.

33- يرقي حسين و عمر علي عبد الصمد، مداخلة بعنوان : واقع حوكمة الشركات في الجزائر و يبل تفعيلها ، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات و آفاق ، جامعة الجزائر ، 7 ديسمبر 2010.

34- محمدي عبد العالي ، مداخلة بعنوان : دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك الملتقى الوطني: حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، جامعة بسكرة ، 7ماي 2012.

35- محمد العربي طارق و تغليسية لمين ، مداخلة بعنوان حوكمة الشركات و علاقتها بالمسؤولية الاجتماعية، الملتقى الوطني : حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي و الإداري ، بسكرة 6ماي 2012.

36- عثماني أحسن و سعاد شعابنية ، مداخلة بعنوان النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات و أثره على بورصة الجزائر ، جامعة محمد حيضر ، بسكرة ،7ماي 2012.

37- فريد عبه و مريم طيني، مداخلة بعنوان :دور مبادئ حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري ، جامعة بسكرة ،6 ماي 2012.

38- قريسي العيد ووليد بن تركي ، مداخلة بعنوان :دور تطبيق آليات حوكمة الشركات في التقليل من الفساد المالي ، بسكرة ،7 ماي 2012.

39- خنشور جمال و خير الدين جمعة، مداخلة دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة،2012.

40- شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر و وتونس و المملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، العدد 12، جامعة سطيف،2012.

41- غزة الأزهر ، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد5، جامعة الوادي،2012.

5- القوانين:

42- الجريدة الرسمية ، القانون 10-01 ، يتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، العدد 42 الجزائر ، المؤرخ في 28 رجب 1431، الموافق 11 يونيو 2010.

43- القانون التجاري الجزائري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2007.

ثانيا : باللغة الأجنبية:

1-الكتب:

45-Sociale Notiomale ;de la comptabille guide dandit ;et de commissariat aux compter D.R.H.1987 .

الملخص:

تهدف الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات و معالجة الإشكالية المطروحة و نتيجة للأزمات المالية الناتجة في الشركات زاد الاهتمام بمصطلح الحوكمة التي تحد من هذه الأزمات.

أما فيما يخص الجانب الميداني فقد حاولنا إسقاط مختلف المفاهيم السابقة على مؤسسة مطحنة النجاح و ذلك بعرض القوائم المالية ، وتوصلنا في هذه الدراسة إلى أن لمحافظ الحسابات دور فعال في تسيير هذه المؤسسة حيث يساهم بشكل كبير في تفعيل حوكمة الشركات .

الكلمات المفتاحية :

محافظ الحسابات ، حوكمة الشركات ، القوائم المالية ،

Summary :

The study aims to know the role of the accounts portfolio in activating the mechanisms of corporate governance and addressing the problematic issue. As a result of the financial crises that result in companies, increased interest in the term corporate governance that limits these crises.

As for the field side, we have tried to drop various previous concepts on the Al-Najah Mill Corporation, by presenting the financial statements, and in this study we have found that the account portfolio has an effective role in the management of this institution as it contributes significantly to activating corporate governance.

key words :

Account portfolios, corporate governance, financial statements.