جامعة "عبد الحميد بن باديس"

مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم مالية و محاسبة

تخصص :التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر في علوم التدقيق ومراقبة التسيير

دور التدقيق في تحسين أداء المؤسسة من خلال الحوكمة
دراسة ميدانية بمؤسسة ميناء مستغانم

إعداد الطالب:

مجبور عبد المالك

تحت إشراف الدكتور:

د.دواح بلقاسم

أعضاء لجنة المناقشة

– د.محمد العيد	أستاذ مساعد .أ	رئيسا
– د.دواح بلقاسم	أستاذ محاضر. أ	مؤطرا
– د.بوشرف جيلالي	Docent	مؤطرا
– السيد مرحوم محمد الحبيب	أستاذ مساعد. أ	مناقشا

السنة الجامعية:2015 – 2016

- يعبر مضمون المذكرة بأي حال عن رأي صاحبها.

الإهداء

إلى من تاهت الكلمات والحروف في وصفها، إلى من كانت سندا في حياتي وغمرتني بعطفها، إلى منبع الحنان "أمي الغالية" أدام الله صحتها ورعاها

إلى من أطفأ ظلمة جهلي وكان خير مرشد لي نحو العلم و المعرفة، إلى من ضحى من أجل أن ينير دربي وطريقي "أبي العزيز" أطال الله في عمره

إلى من كانوا يضيئون لي الطريق ويساندونني ويتنازلون عن حقوقهم لإرضائي

إلى كل أفراد عائلتي كبيرهم و صغيرهم، و أخص بالذكر أختي الغالية "رانيا "التي كانت دائما تدعو لي بالخير و تتمنى نجاحي.

شكر و تقدير

أتقدم بجزيل شكري وعرفاني هذا بقلم لن يجف حبره حتى الفناء مستجيبة إلى رب السماء

من سلامي المطروح إلى قلبي المجروح علمي ومعرفتي مدونا فكرتي

إلى من دب وأحب روح المثابرة والعمل والجهد المبذول.

إلى من ساهم وساعدنا على إنجاز هذا المشروع ونخص بالذكر :

أشكر **د.دواج بلقاسم و د.بوشرف جيلالي** لقبولهم تأطير هذا البحث .

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى السيد المدير لمؤسسة ميناء بمستغانم على المعلومات القيمة وحسن المعاملة طيلة فترة التربص أطال الله في عمره وأمده بالصحة والعافية.

كذلك أتوجه بعظيم الامتنان والشكر لكل من قدم لي من مساعدة جزاه الله كل خير.

الشكر لكل عمال مكتبة جامعة خروبة خصوصا مدير المكتبة و إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد ولو بالكلمة الطيبة.

جدول الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	معايير التدقيق المحاسبي	15
02	أنواع تقارير التدقيق المحاسبي	24
03	المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة	36
04	الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم	50

مقدمة عامة

لقد كان للتحولات السياسية والاجتماعية و الاقتصادية التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة، أثار مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمنظمات المالية والمؤسسات الاقتصادية، هذا المحيط الذي شهد تطورا ملحوظا خاصة بعد الأزمة المالية العالمية الأخيرة، فالمؤسسة أصبحت اليوم مضطرة لإعطاء الضمانات الكافية لمتعامليها، وهذا حتى تضمن لنفسها البقاء والاستمرار في محيط تطبعه المخاطرة الشديدة والخوف من المستقبل، ومع التطور الكبير الذي عرفته الحياة الاقتصادية وتزايد التحديات العالمية . نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي مؤسسات الأعمال اليوم، والمتمثلة في المنافسة ونظم تكنولوجي ا المعلومات وظهور الإدارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة، تتزايد أهمية ودور الإدارة والمدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة وفاعلية. فمن أهم وأعمق التغيرات الحاصلة في الإدارة خلال العقود القليلة الماضية هو التركيز على الأداء في المؤسسات في ظل كل هذه الظروف أصبح تطوير وتحسين وترشيد الأداء . ومحاولة إيجاد منهجيات موثوقة لقياس هذا الأداء في المؤسسات أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية وإدارية قوية ومتطورة، تمكنها من المحافظة على وجودها، وتساعدها على الاستخدام الاقتصادي الكفء لموارد ها المتاحة مما يكسبها ميزة تنافسية تمكنها من فرض نفسها في السوق، وبالتالي المحافظة على مكانتها واستقرارها.

في هذا الإطار تبدو الحاجة إلى مهمة التدقيق حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف سواء كانت داخلية أو خارجية، بمعلومات دقيقة وموثوقة وذات مصداقية . فالتدقيق أصبح يحضى باهتمام كبير ومتزايد لدى كافة الأوساط المالية و الاقتصادية والقانونية ،

وتكمن أهمية التدقيق في كونه وسيلة اتصال لما يوفره من معلومات للعديد من الجهات، ووسيلة للرقابة وهذا من خلال اكتشافه للأخطاء وتقييمه للأداء ومساهمته في ترقيته وتطويره باستمرار . فمهام المدقق حاليا تختلف عما كانت عليه في السابق، حيث نجد أن دوره لا يقتصر في إبداء رأيه حول القوائم المالية التي تم إعدادها

من طرف إدارة المؤسسة فقط، بل يتعدى ذلك إلى ترشيد إدارة المؤسسة نحو اتخاذ القرارات المناسبة و الصحيحة وهذا من خلال الخدمات المختلفة والمتنوعة التي يمنحها للمؤسسة التي يتولى تدقيق حساباتها.

❖ **أهمية البحث:**

على الرغم من أن التدقيق المحاسبي يمارس كوظيفة داخل المؤسسة من أجل تطوير وتعزيز أنظمة الرقابة ومساعدة الإدارة في إتخاذ القرار، إلا أنه لا يحظ بالإهتمام والعناية المهنية من خلال توفير الشروط والقواعد والمعايير التي تحدد هذه الوظيفة الحيوية في المؤسسة الإقتصادية.

وبالتالي يستمد البحث أهميته من خلال تسليط الضوء على ضرورة العناية بوظيفة التدقيق والدور الذي يكتبسه في اتخاد القرار و السير الحسن للمؤسسة من خلال الحوكمة.

❖ **أهداف البحث:**

-التعرف على عملية التدقيق بصفة عامة و التدقيق الداخلي بصفة خاصة.

-التعرف على معايير التدقيق المحاسبي المتبعة لتحسين عملية الحوكمة.

-التعرف على مؤسسة ميناء مستغانم و مختلف عملياتها.

-التعرف على التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية و محاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني.

الإشكالية :

" كيف يمكن للتدقيق كاداة علمية و عملية في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية و ضمان حوكمة دائمة؟"

❖ **الأسئلة الفرعية :**

-ما هو مفهوم التدقيق ؟

-فيما تتمثل محددات الحوكمة؟

-كيف يمكن للتدقيق تحسين حوكمة المؤسسات؟

❖ **فرضيات :**

1-التدقيق هو وظيفة فحص داخل المؤسسة تساعد الإدارة على المراقبة العامة لنشاطها وتتمثل ضوابطه في مجموعة من المعايير والإجراءات والوسائل التي تحكم عملية التدقيق ؛

2- تعتبر الحوكمة احد المتطلبات الجديدة للنهوض بالاقتصاد، من خلال الانعكاس الإيجابي لتطبيق مبادئها القائمة على الإفصاح والشفافية.

3-التدقيق أداة لتحسين أداء المؤسسة الإقتصادية من خلال الحوكمة من أجل تحقيق أهدافها و ضمان النمو و التطور.

❖ **أسباب الدراسة :**

أ- الأسباب الذاتية :

1- صلة الموضوع بتخصص العلاقات العامة و تناسب الموضوع مع القدرات المعرفية التي اكتسبناها خلال سنوات الدراسة .

2-الرغبة في إنجاز مذكرة لنيل شهادة الماستر.

ب- الأسباب الموضوعية :

1- البحث عن آليات التدقيق المحاسبي التي تسمح بالإفصاح عن المعلومات المالية لضمان شفافية الحوكمة في المؤسسات .

2 -التطلع لأهمية التدقيق المحاسبي كأداة لتحسين حوكمة المؤسسات.

3- دراسة التكامل بين المجال المحاسبي و المجال الحوكمي داخل المؤسسات من أجل ضمان النمو و التطور .

نطاق البحث :

نطاق مكاني: مؤسسة الميناء لولاية مستغانم .

نطاق زماني:تتعلق بالفترة الزمانية التي تمت فيها دراسة البحث في سنة:2015-2016.

❖ **المنهج المتبع:**

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية و اختبار الفرضيات المساقة اعتمدنا على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي .

❖ **خطوات البحث** :

عالجنا هدا الموضوع من خلال الجانب النظري و الجانب التطبيقي.

أما الجانب النظري يحتوي على الفصلين،تطرقنا في الفصل الأول إلى أساسيات حول التدقيق المحاسبي و خصصنا الفصل الثاني إلى مفاهيم عامة حول الحوكمة.

-في الجانب التطبيقي قمنا بدراسة حالة ميدانية على مستوى ميناء مستغانم.

الفصل الأول:أساسيات حول التدقيق المحاسبي

يعتبر تدقيق الحسابات من بين إحدى الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا بشكل ملحوظ و متواصل أدت بها إلى أن تحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، فقد حضيت باهتمام كبير كونها تمثل وسيلة لمراقبة أعمال المسيرين ، يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب ، فبعد إنتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة ، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات.

وهنا ركزنا على تدقيق المحاسبي على قائمة الدخل لأن على أساسها يتم الحكم على الشركة بنجاح أوفشل لدلك . وبناء على ما سبق، سيتم التطرق في هذا الفصل إلى الدراسات السابقة التي تناولت موضوع االتدقيق المحاسبي في القوائم المالية (قائمة الدخل)وكذلك مدقق الحسابات الخارجي .

فكان تقسيم الفصل الاول كالتالي:

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي

موضوع التدقيق المحاسبي من المواضيع التي شكلت حيزا كبيراً في حقل الادارة المالية من جوانب عديدة يمكن التطرق لها ودراستها.وفي هذا المبحث سوف نتطرق لبعض مفاهيم التدقيق المحاسبي، وفي المطلب الثاني مفهوم قائمة الدخل، أما المطلب الثالث فكان بعنوان علاقة تدقيق المحاسبي بجودة معلومات قائمة الدخل.

المطلب الأول : إطار عام حول التدقيق المحاسبي

الفرع الأول : تعريف التدقيق وتدقيق الحسابات

أ- التدقيق:

يوجد العديد من التعاريف للتدقيق لكن سنحاول تقديم أهم التعاريف التي قدمت للتدقيق حيث "[1] وعرف Bonnault et germond"التدقيق على أنها اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل ،بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية وجودة المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة"

ب- تدقيق الحسابات:

هو عملية منتظمة ومنهجية لجميع الأدلة وتقوميها بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك الى الأطراف المعينة.[2]

بناء على تعريف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي ، فإن التدقيق " فحص من مهني مؤهل و مستقل ، لإبداء رأي حول إنتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما"[3]

بناء على التعريفين يمكن إستخلاص ما يلي:

التدقيق هو فحص إنتقادي بناء للمعلومات المالية.

---

[1] محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي، **المرجعة والتدقيق الحسابات**،ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون، الجزائر 2003، ص،ص:10-11

[2] حسين القاضي ،حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**،مؤسسة الورق للنشر والتوزيع ،عمان،الأردن،1999،ص13

[3] Bernard GERMOND, Audit Financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises , 1ere édition , Dunod , Paris , 1991, P28.

إضافة إلى عنصر الكفاءة ، يشترط في شخص المدقق عنصر الإستقلالية.
رأي هذا المدقق يكون معللا ، أي أن يتضمن مجموعة من الأدلة.

أن يتأكد المدقق من التقيد بالقوانين والمبادئ المحاسبية.

تبعا إلى ماتم سرده في التعاريف السابقة،نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها التدقيق والتي تشكل أبعاد وهي:[1]

1. الفحص:

ويقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية وكل أدلة الإثبات ومسار المعالجة للتأكد من صحة وسلامة وحقيقة العمليات التي تم تسيجلها وتحليلها وتبويبها،أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2. التحقيق

يعبر التحقيق عن الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة،وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقة للمؤسسة في فترة زمنية معينة،بمعنى التأكد من الوجود الفعلي والميداني لعناصر الذمة على أرض الواقع.

وبما أن مخرجات النظام المحاسبي تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة،فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية،لذلك فالتدقيق بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيد بمعايير التدقيق المتفق عليها.

[1] محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي،مرجع سبق ذكره،ص،ص:13-15.

3- **التقرير**:

يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المستخدمة لرأي المدقق سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرتها وبالتالي يبرز فيه جميع الجهود المبذولة من قبل المدقق و المؤطرة بالمعايير الكفيلة باستصدار الرأي الفني المحايد.[1]

الفرع الثاني: أهمية التدقيق الحسابات

ترجع أهمية التدقيق الحسابات إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها،وكلما كبر حجم المنشأة،وزاد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهمة مدقق الحسابات أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في إتخاذ القرارات الاقتصادية و يتمثل دور مدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشد أحكامهم وقراراتهم، و يمكن وصف هذه القيمة بالرقابة و الثقة لذا قد يرى البعض أن يقسم سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات إلى ثلاث مجموعات كما يلي :[2]

المجموعة الأولى: متعادلي المخاطرة:

وتضم هذه المجموعة بكار السن و الأشخاص الأكثر حرصا،و الذين يفضلون العوائد التي تتناسب مع درجات المخاطرة المناسبة، مثل الحصول على عائد ثابت مقابل درجة مخاطرة منخفضة.

المجموعة الثانية: متجنبي المخاطرة:

وتضم هذه المجموعة المديرية و المستثمرين ورجال الاعمال ، حيث يكون الفرد في هذه المجموعة مستعد لتحمل المخاطر في حالة أن تكلفة الاستثمار المبدئي أقل من القيم المتوقع الحصول عليها في المستقبل .[3]

---

[1] عوض ليب و محمد الفيومي، **أصول المراجعة**،المكتب الجامعي الحديث، الأزاريطة، الإسكندرية1998 ،ص 90

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**،دارصفاء للنشر والتوزيع2000،عمان،الأردن،ص،ص:39-43

[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**،دارصفاء للنشر والتوزيع2000،عمان،الأردن،ص، 43

المجموعة الثالثة: قاصدي المخاطرة:

وتضم هذه المجموعة المقامرون في نوادي القمار، و الذين يدفعون أموالا أكثر مما يتوقعون من العائد خاصة إذا تم حساب هذا العائد باحتمالات الربح و الخسارة كما أن مستخدمي المعلومات المهتمون بتقارير المدقق هم من المجموعة الثانية، و يتطلب ذلك من المدقق دراسة سلوك مستخدمي المعلومات وردود أفعالهم اتجاه تقارير التدقيق، و مدى تأثيرها عليهم، و عموما فأهمية عملية الحسابات و آثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي:

1 تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية،و بالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات.

2 يستلزم اتخاذ قرار معين و ذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير التدقيق و التي ترتبط بتحقيق أهداف معينة.

3 تكون باعثا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج المرغوب فيها.

الفرع الثالث: طرق ومعايير تدقيق المحاسبي

1-طرق التدقيق

تتضمن عملية التدقيق استعمال الطرق التالية على سبيل المثال [1]

1) **الملاحظة**: وتطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبة المستعملة في المؤسسة ومدى كفاءة نظام الرقابة الداخلي علاوة على استخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة؛

2) **التفتيش**: وتطبق في تدقيق الاستثمارات المالية والأصول الأخرى الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي،كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول،وللإيرادات والمصاريف العادية،وما شابه ذالك من بنود؛

3) **التثبيث**: وتطبق في التأكيد من أرصدة الحسابات ومبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع،وأرصدة الأصول الموجودة في عهدة أشخاص خارجة كالإرساليات وبضائع الأمانة وغيرها؛

[1] خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات** ، دار وائل للنشر والطباعة ،عمان الاردن 1999، ص 14

4)المقارنة: وتطبق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية بمقارنتها مع بيانات شبيهة أو مماثلة خاصة بفترات سابقة أولا حقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة؛

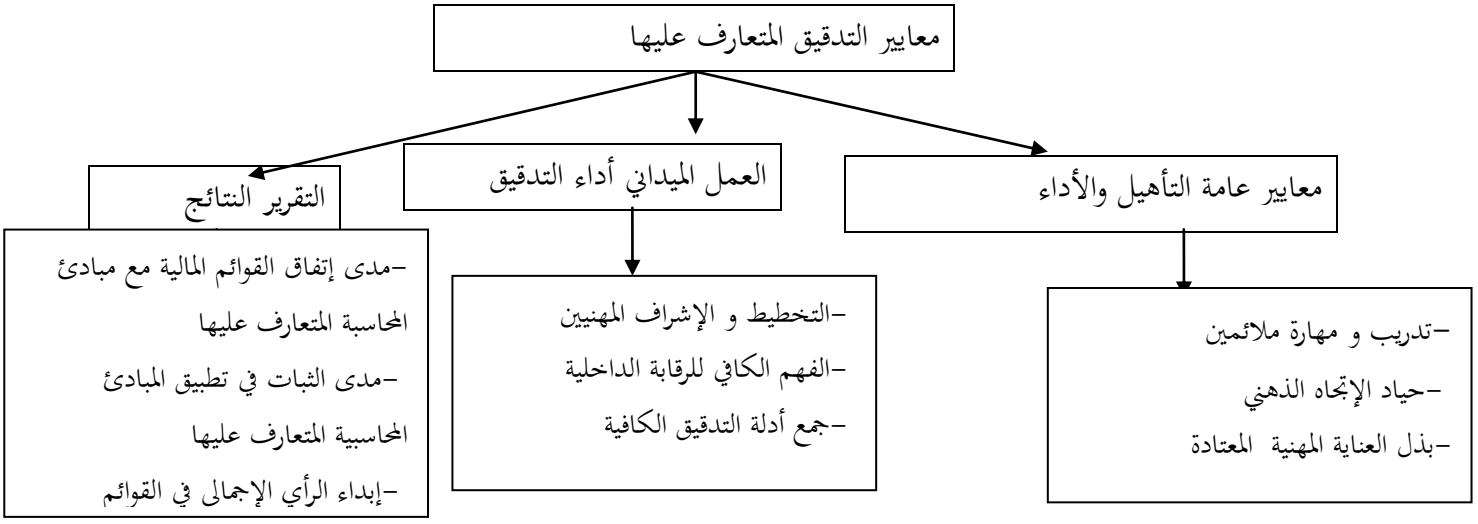
5)التحليل:وتطبق على البيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها ونشرها كمعلومات عن المشروع المعني؛

6) الاحتساب:وتطبق على البيانات الرقمية المقدمة من العميل كاحتساب بضاعة أخر المدة والمستحقات ؛

2-معايير التدقيق المحاسبي

تنقسم المعايير العشرة المتعارف عليها الى ثلاث مجموعات،معايير متعلقة بالشخص المدقق(عامة)، معايير متعلقة بالعمل الميداني ، والمعايير إعداد التقرير، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

شكل رقم 1 : معايير التدقيق المحاسبي



مصدر :أرينز ألفين ، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، تعريب محمد عبد القادر الديسطي ، احمد حامد حجاج ، دار المريخ ،السعودية ، 2005 ، ص42

المطلب الثاني : ماهية قائمة الدخل

الفرع الأول : تعريف قائمة الدخل[1]

تعد قائمة الدخل واحدة من القوائم المالية التي تعكس مدى نشاط المؤسسة وذلك بنتيجة نشاطها من ربح أو خسارة وبالتالي تحديد مدى إمكانية توزيع الأرباح على المساهمين وغيرهم كما تحدد المستوى الإقتصادي والتنافسي للمؤسسة.[1]

[1] حسين القاضي و مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،عمان،2007، ص477

هي عبارة عن بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية و لا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية.
المعلومات التي يقدمها قائمة الدخل هي:[1]

-تحليل الأعباء حسب وطبيعتها الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية وهي:الهامش الإجمالي،القيمة المضافة

الفائض الإجمالي عن الاستغلال.

-منتجات الأنشطة العادية.

-المنتوجات المالية والأعباء المالية.

-أعباء المستخدمين.

-الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.

-المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.

- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.

-نتيجة الأنشطة العادية.

-العناصر غير العادية(منتجات وأعباء).

-النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.

-النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

[1] أوسرير منور و مجبر محمد، **دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتائج**، أبحاث الملتقى الدولي حول:**الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وأليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية**،الجزائر أفريل يومي10-2009،16،ص8

وتهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من المعرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة، وكذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل.[1]

كما توفر لمستخدمي القوائم المالية المعلومات المالية قصد التعرف على أماكن وجود فرض الاستثمار المربحة، وذللك بعد الكشف عن مصادر تلك النتائج ومكوناتها والأحداث والعمليات التي أدت إلى تحقيقها في ظل الظروف السائدة وتبين للزبائن قدرة المؤسسة على تقديم السلع أو الخدمات والمطلوبة وهي تهم أيضا نقابات العمال في المفاوضات حول الأجور، دون أن ننسى أهميتها بالنسبة للحوكمة فيما يخص إعداد السياسة الضريبية والاقتصادية.[2]

الفرع الثاني : تدقيق قائمة الدخل

أ- عناصر التكاليف

تتكون عناصر التشغيل من مجموعة "عناصر التكاليف"التي ساهمت في تحديد تكلفة المنتج خلال فترة زمنية معينة سواء كانت في شكل خدمات أو سلع، والتي يتم عرضها في صورة قائمة التكاليف، وتشتمل تلك العناصر على التكاليف المباشرة من مواد أولية،أجور،مصروفات مباشرة وتكاليف صناعية أخرى لتشغيل تتمثل في الأتي:[3]

1. تدقيق عمليات شراء المواد الأولية التي تتم في نهاية السنة المالية وبداية السنة المالية الجديدة للتحقق من ملكية المشروع لها ودخولها ضمن قوائم الجرد.

2. التحقيق من كفاية استخدام المواد في الغرض المخصص لها وذلك في ضوء معدلات الكفاية الإنتاجية لاستخدام هذه المواد.

3. حضور لجنة الفعلي للمواد والإشراف عليها والتأكد من صحة هذه المواد بثمن التكلفة أو السوق أيهما أقل.

---

[1] شاي عبد الكريم، **تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق المعايير والمحاسبية الدولية**، مذكرة ماجستر تخصص محاسبة، (غير منشور)، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص50

[2] قصابي إلياس ورحاحلية بلال، **عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبية الدولية**،أبحاث الملتقى الدولي حول: **معايير المحاسبية الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية(متطلبات التوافق والتطبيق)**، المركز الجامعي بسوق أهراس، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير،يومي 20-23ماي2010ص65

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2007 ص:302-304

4-تدقيق أجور الشهر الأخير من السنة المالية وكذالك أجور الشهر الأول من السنة المالية الجديدة وذلك لتحديد مايخص السنة المالية فعلا من أجور.

5-تقييم نتائج العمل المباشر عن طريق مقارنة ساعات العمل المستفيد مع النتائج المحققة في ضوء معدلات الكفاية الإنتاجية الخاصة بعنصر العمل.[1]

6-الإطلاع على مستندات المصروفات المختلفة لتحديد مايخص التشغيل منها،وكذلك الإطلاع على مستندات المصروفات للشهر الأول من السنة المالية الجديدة لتحديد مايخص السنة المالية من المصروفات.

4. التحقق من كفاية استخدام التكاليف الصناعية غير المباشرة وذلك في ضوء معدلات الكفاية الإنتاجية لهذا العنصر.

5. تحديد تكلفةإنتاج البضاعة تحت الشغيل بمعرفة الفنيين وحسب طبيعة الصناعة في المشروع.

6. تحديد تكفلة وحدة المنتج النهائي(سلعة أوخدمة)وفحص هذه التكلفة انتقادياً بمقارنتها بمثيلتها في السنة السابقة وبالتكفلة المعيارية للوحدة لمعرفة أي انحرفات بينهما والتحري عن أسبابها.

7. مراجعة حسابية لمفردات حساب التشغيل قائمة التكاليف الصناعية للتأكد من الصحة العمليات الحسابية ودقة القيم الواردة فيها.

ب- عناصر الإيرادات:

وهي تمثل مجموعة من العناصر التي بموجبها التي بموجبها تحديد مجمل الربح أو خسارة للمشروع عن الفترة المالية وذلك عن طريق تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات التي تربط ارتباطاً مباشرة بهذه الإيرادات وتمثل ايرادات الفترة المبيعات النقدية والأجلة الخاصة بالفترة بعد استبعاد مردودات المبيعات منها.أما عناصر النفقات المرتبطة بهذه الإيرادات والتي تمثل مت مجموعها تكلفة المبيعات التي تشمل تكلفة. البضاعة الجاهزة في أول المدة مضافا إليها تكلفة البضاعة المشتراة خلال المدة أو تكلفة الإنتاج التام المرحل من حساب التشغيل ناقصاً منها تكلفة البضاعة المباعة الباقية أخر المدة، ويلاحظ أن هذه العناصر قد خضعت لإجراءات المراجعة في أثناء تنيفد عملية التدقيق

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS**، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى2008،ص:121- 122

وأن المدقق يكون قد تأكد من صحة البيانات المتعلقة بها ولكن على المدقق في هذه المرحلة أن يتحقق مما يلي:[1]

1. التحقق من صحة ترحيل ونقل رصيد بضاعة أول المدور عن ميزانية السنة السابقة.
2. مطابقة البيانات الواردة بحساب المتاجرة مع البيانات الواردة بالدفاتر والتي سبق أن جري تدقيقها.
3. التأكد من ما يظهر في حساب المتاجرة إنما يمثل الإيرادات والتكاليف التي تخص الفترة فقط، أي التأكد من صحة التسويات الجردية أخر السنة.
4. التأكد من عدم إدراج أي إيرادات عرضية أو أي مصاريف لا تربط ارتباطاً بعناصر حساب المتاجرة.
5. التحقق من مدة ما حققه المشروع من كفاية في مرحلة المتاجرة وذلك في ضوء معدلات الكفاية اللازمة في هذا المجال.
6. إجراء تدقيق محاسبي لعناصر حساب المتاجرة أو قائمة الدخل للتأكد من عدم وجود أخطاء أثناء الترحيل والترصيد.
7. إجراءا لمقارنات اللازمة بين مجمل الربح لعدد من السنوات، ودراسة وفحص الظروف التي أدت إلي أي اختلافات في المقارنات، فقد تكون أسباب الاختلاف هي إخفاء تلاعب في قيم المشتريات أو المبيعات أو مردوداتها أوفي بضاعة أخر المدة.

ت- عناصر الأرباح والخسائر

وهذه العناصر تمثل المرحلة الثالثة والأخيرة من مراحل قائمة نتيجة الأعمال حيث يتم بموجبها تحديد صافي الربح أوصافي الخسارة المحققة في المشروع في نهاية الفترة عن طريق المقابلة بين نتيجة المتاجرة المتمثلة في مجمل الربح أو الخسارة مضافا إليها الإيرادات المعروضة مثل(إيرادات الأوراق المالية، إيرادات العقارات المملوكة للمشروع أرباح بيع الأصول الثابتة)، وبين الأعباء والمصروفات المتعلقة بالفترة المالية و التي لم يسبق تحميلها عن أي مرحلة سابقة من مراحل قائم نتيجة الأعمال.

[1] خالد أمين عبد الله،علم التدقيق الحسابات، مرجع السابق ص:304-305

إن من واجب المدقق الحسابات أن يشير في تقريره إلى ملائمة دلالة قائمة نتيجة الأعمال في التعبير عن حقيقة الربح أو الخسارة عن الفترة التي قام فيها تدقيق حسابات المشروع، ومن أجل ذلك يجب عليه في هذه المرحلة القيام بالإجراءات التالية:

1. الإطلاع على الكشوف التحليلة الخاصة بالمصروفات وكذلك الإيرادات التي يقوم بإعدادها المشروع في نهاية الفترة ومقابلتها مع الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام وفحصها انتقاديا للتأكد من صحة المعالجة المحاسبية للتسويات الجردية المتعلقة بالمصروفات والايرادات وفق مبدأ الاستحقاق.

2. التحقق من الفصل بين المصروفات العادية المرتبطة بالنشاط العادي للمشروع وبين المصروفات العرضية ونفس الأمر يتبع أيضاً بالنسبة للإيرادات سواء عادية أو المعروضة منها.

3. التدقيق الحسابي لحساب الأرباح والخسائر للتأكد من صحة النتائج سواء كانت ربح أو خسارة.

4. التدقيق الإنتقادي عن طريق إجراء المقارنات بين صافي الربح أو الخسارة في نهاية الفترة مع السنوات السابقة وكذالك الربط بين كل عنصر لتحديد تأثيرة على صافي نتيجة الأعمال.

المطلب الثالث : علاقة تدقيق المحاسبي بجودة معلومات قائمة الدخل

الفرع الأول : جودة معلومات المحاسبية في قوائم المالية وخصائصها

1. مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

الجودة كمصطلح يقصد بها طبيعة الشيء ودرجة صلاحيته، وكما عرفت الجودة بأنها ترتبط ببرنامج يتضمن التشديد على المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبية عن طريق الحد من العيوب في الأداء ووضع الشيء المراد تحقيقه، استناد إلى الخصائص الرئسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤليين عن الوضع المعايير المناسبة

وكذلك المسؤلين عن القوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية لأهدافها ومن أهم الصفات التي أقرتها دراسة asobat لتقيم مدى جودة المعلومات المحاسبية هي:الملائمة،القابلية للتحقيق التحرر من التحيز القابيلة للقياس الكمي.[1]

كما تعرف الجودة هي مدى قدرة على استخدام المعلومات في المجال التنبؤ، ومدى ملائمة المعلومات للهدف من الحصول عليها، فالجودة هي الوجه الشفاف للتقارير والقوائم المالية والذي يعكس طبيعة المنظمة.[2]

2. خصائص جودة المعلومات المحاسبية

يمكن تحديد الخصائص على النحو التالي:[3]

أ- الملائمة

يمكن تحقيق الملائمة من خلال تحقيق التأثير المباشرة لاستخدام المعلومات على اتخاد القرار،ويمكن وصف المعلومات بالملائمة إذا كان القرار المتخذ على أساس يكون أكثر رشدا من القرار من القرار المتخذ بدونها وتستند الملائمة على ثلاثة دعائم هي:

* التوقيت المعلومة:يقصد بذلك أن تكون متاحة لمتخذ القرار عند الطلب وقبل أن تفقد قيمتها؛
* التغذية العكسية:يقصد بذلك قدرة المعلومات على التقويم والتصحيح أي يجب أن تكون صالحة اللاستخدام في تقييم الأعمال التاريخية.
* القدرة على التنبؤ:يقصد بذلك أن تكون المعلومات صالحة ومفيدة عند استخدامها في تقييم نماذج التنبؤ بالأحداث الاقتصادية قصيرة الأجل.

ب- الثقة في المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها

وتتحقق الثقة بخلو المعلومات المستخدمة من الأخطاء الجوهرية والهامة وأنها غير متحيزة في عرض الحقائق أو الظواهر والأنشطة الاقتصادية، أي أنها تمثل بصدق الموضوع الذي تتناوله وبما يجعلها صالحة للاستخدام.

---

[1] رضوان حلوة حنان، **النمودج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، 2006، لأردن ، ص189

[2] مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حكومت الشركات وأثرها في على جودة القوائم المالية**، مجلة جامعة الإسكندرية، العدد2، المجلة رقم 46، يوليو2009، ص27

[3] مؤيد محمد الفضل، **المحاسبة الإدارية**، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2008ص410

ج-القابلة للمقارنة

ويقصد بذلك قابلية المعلومات المحاسبية لإجراء المقارنات بين الأنشطة المتماثلة من جهة، ومن عام لأخر من جهة أخرى، حتى يمكن الحكم من خلال تلك المقارنات على أهمية ماحققه تجاه الأخر أو من سنة لأخرى.

د- الثبات النسبي من فترة زمنية لأخرى

ويقصد بذلك الثبات في القياس وعرض المعلومات المحاسبية من فترة زمنية لأخرى، بما يمكن من إتمام عملية المقارنة بكفاءة وفعالية، ولا يعني ذلك الثبات في إتباع طريقة أو سياسة معنية .

الفرع الثاني : مساهمة التدقيق في تحسين جودة قائمة الدخل

1. أهمية تدقيق القوائم المالية (قائمة الدخل)

باتت الحاجة للتدقيق في وقتنا الحالي أكثر إلحاحا مما كانت عليه في السابق نظراًلحاجة نظام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية، كما أن القوائم المالية تعتبر إحدى الاليات العامة في الهيكل الرقابي باعتبارها الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى المستثمرين.

ويكمن دور التدقيق المحاسبي في مايلي:[1]

* زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية والتي من بينها قائمة الذخل التي تخضع للتدقيق والتأكد من جودة المعلومات الواردة بها، وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

* زيادة القدرات التنافسية للشركات من خلال توفر الموثوقية والشفافية في قوائمها المالية مما ينعكس أثره على برامج خفض التكلفة والارتقاء بجودة المنتجات وزيادة حصة الشركة التسويقية؛

* زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة مما يعكس أثره على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم؛

* تحقيق مزايا ضريبية عند التحاسب الضريبي لثقة المأمور الفاحص في بيئة الرقابة ومصداقية التقارير والقوائم المالية؛

* جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها.

[1] مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالي** ، مجلة جامعة الإسكندرية، مصر،ا لعدد2، المجلد رقم46،يوليو2009،ص27-30

2. دور التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

يساهم التدقيق في تحسين المعلومات المحاسبية وذلك من خلال:[1]

* يساهم التدقيق الداخلي في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الأخطاء.

* يساهم في تدقيق البيانات وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.

* يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة.

* يعمل التدقيق الداخلي في حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دوراً هاما ورئيساً خصوصا وأن المدقق الخارجي المستقبل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظراً لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة واعتماده على العينات الإحصائية بدلا من الفحص الكامل وبالتالي أصبح المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي يعمل بها من عمليات التلاعب بالأصول وأنه ليس هناك من أقدر منه على ذلك وبالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية.

* يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها دقة المعلومات المحاسبية التي ينجيها النظام المحاسبي في المؤسسة.

3. علاقة أبعاد التدقيق المحاسبي(الفحص،التحقيق،التقرير)بجودة معلومات قائمة الدخل

يرتبط تحليل دور المحاسبي في تحسين جودة معلومات قائمة الذخل بتحليل دور كل من:

1. الفحص المحاسبي:هوالتأكد من صحةقياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة فهو الالية لتقييم المعايير والطرق والبيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى وتتمثل هذه المعايير في العناصر التالية: ملائمة المعلومات، قابلية الفحص، عدم التحيز في التسجيل، قابلية القياس الكمي.

[1] زلاسي رياض، **اسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبية وجباية كلية العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة2010/2009، ص44

2. التحقيق المحاسبي:إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية(الملائمة الحياد)كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.[1]

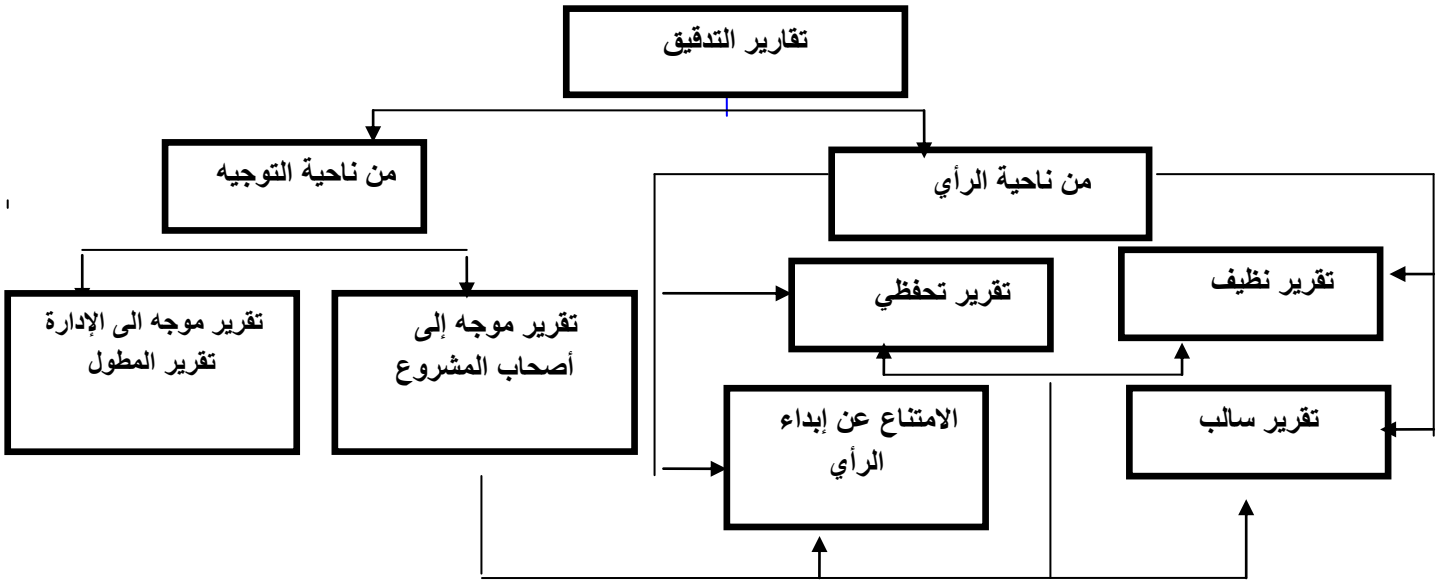
3. التقرير(الإبلاغ):بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية فعملية التحقيق تقودنا إلى معرفة مدى شفافية وموضوعية القوائم المالية وخاصة قائمة الدخل.

فرع الثالث:مقاييس مستوى جودة وموثقيه القوائم المالية من خلال تقارير المدقق الحسابات

يعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الإتصال والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال .[2]

بالإضافة إلى هذا وكما سبق وأن قلنا في إطار معايير إعداد التقرير، فإنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية ، الإلتزام والثبات في تطبيقها ، بالإضافة إلى تأكيده على إحتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها بإختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية ، يمكن توضيح أنواع التقارير التي يعدها المدقق في الشكل التالي :

شكل رقم : 2 أنواع تقارير التدقيق المحاسبي



المصدر :محمود قاسم تنتوش ، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل بيروت، 1998 ،ص4

[1] رأفت سلامة محمود و أخرون، **علم تدقيق الحسابات**، دار المسيرة،عمان،ا لأردن،2011 ،ص21

[2] .عبد الفتاح الصحن و احمد عبيد ، وآخرون ، **أسس المراجعة الخارجية** ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2007 ، ص 316

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة

لم أقف على أي دراسات أو أبحاث تناولت موضوع دور تدقيق المحاسبي في تحسين جودة قائمة الدخل بشكل مباشر وبصورة كافية، لكن تم الوقوف على بعض الدراسات والأبحاث التي تعرضت لهذا الموضوع بصورة مختصرة وغير مباشرة والتي نوضحها فيما يلي:

المطلب الأول : الدراسات العربية

* دراسة **وسيلة بوخالفة**، بعنوان"**دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية** "،دراسة عبارة عن مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013.

تهدف هذه الدراسة معرفة قدرة مؤسسة على التزام بإرشادات محافظ الحسابات ولمعالجة هدا الموضوع اعتمد على عينة من تقارير المراجع الخارجي التي تتضمن رأيه الى جانب توصياته.

من اجل احاطة بمختلف جوانب الموضوع اعتمد على المنهج الوصفي وتحليلي لجانب نظري اما عن جانب تطبيقي منهج دراسة حالة دراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات للفترة الممتدة(2008-2012).

توصلت هده الدراسة إلى ان تميز المعلومة المحاسبية بخاصية الصحة والمصداقية يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي، وهدا ما توفر مختلف أعمال المراجعة سواء الداخلية و الخارجية، غير ان المراجعة الخارجية تمثل ضمانا أكبر حول مصداقية مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية.

* دراسة **سامح محمد رضا رياض أحمد**، بعنوان"**دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير مالية**"(دراسة تطبيقية)، دراسة عبارة عن مقال من مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1، 2011.

تهدف هذه مقالة الى تعرف دور لجان المراجعة في تحسين جودة تقارير مالية.

من اجل الاحاطة بمختلف جوانب الموضوع اعتمد على منهج الاستقرائي الذي تم على أساسه تحليل واستقراء مفهوم حوكمة الشركات، وأهمية وخصائص لجان المراجعة، اما عن منهج الإستنباطي الذي تم على أساسه وضع تصور مقترح لكيفية ربط بطريقة منطقية بين خصائص لجان المراجعة وجود تقارير المالية.

توصلت الدراسة الى وجود تأثير ايجابي لكل من استقلالية أعضاء لجنة المراجعة وحجمها والخبرة المالية الأعضائها في تقرير مراجعة الخارجية وأنه لا يوجد أي تأثير لعدد مرات اجتماع اللجنة في جودة التقارير المالية،لما اوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالخصائص التي يجب توافر في اعضائها لجنة المراجعة والمحافظة على استقلاليتهم وكذلك ضرورة توافر الخبرة المالية والمحاسبية في معظم اعضاء لجنة المراجعة.

* دراسة **أكرم الشادلي**، بعنوان" **دور المراجعة الخارجية في تحسيين جودة المعلومة**"
" الدراسة عبارة عن مذكرة ماستر جامعة محمد خيضر، بسكرة2013.

تهدف الدراسة الى إبراز الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية لزيادة تدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية و الوقوف على واقع مخرجات النظام المحاسبي الحالي ومدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسات الاقتصادية، ومن ثم الحاجة الى مراجعة مخرجات هذا النظام (القوائم المالية).

من أجل الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تبني منهج المنهج المستخدم سيكون المنهج الوصفي التحليلي لسرد الحقائق المتعلقة بمنشأة المراجعة وتطوره كما سيتم الاعتماد على الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات، أين تم توزيع استمارة استبيان للمتخصصين في ميدان المراجعة، للوقوف على الواقع الحالي للمهنة وتم استخدام بعض أدوات الإحصاء الكلاسيكي في التحليل.

توصلت هده الدراسة أن تعمل المراجعة الخارجية للحسابات على زيادة القدرة على توصيل المعلومات المحاسبية وهذا من خلال اعداد التقرير النهائي للمراجع والذي يحتوي على معلومات التي تتضمنها القوائم المالية والتي تستخدم في عملية اتخاذ القرارات سواء الاطراف داخل او خارج المؤسسة.

* دراسة **فاتح سردوك** ، بعنوان" **دور المراجعة الخارجية الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية** " الدراسة عبارة عن مذكرة الماجستر ، في إدارة الأعمال، بجامعة المسيلة،2003

تهدف هده الدراسة إيضاح ولو بعض الغموض على مجال مراجعة الحسابات، والتهيئة والتمهيد لدراسات أخرى في هذا المجال، وتوضيح الؤسس النظرية والإطار العملي، ومحاولة التوفيق بينهما،كما يهدف الى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ القرارات،من أجل الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع أعتمد إعتمد الباحث من خلال دراسته على المنهج الوصفي التحليلي من أجل التوضيح والفهم وذلك عن طريق التوفيق بين الجانب النظري والعملي الذي تقوم عليه مراجعة الحسابات من معايير وإجراءات وطرق، أما في الجانب التطبيقي فقد إعتمد على منهج دراسة الحالة من أجل إسقاط مجمل ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والعملي إنطلاقا من تتبع إنتاج المعلومات المحاسبية على مستوى الشركة وصولا إلى عملية تجميعها لإنتاج القوائم المالية محل المراجعة.

توصلت هده الدراسة أنه بحكم التطور والتغيرات التي يشهدها الإقتصاد أثبتت مراجعة الحسابات مرونتها ا السريع مع هذه الأخيرة، من خلال تكيفها وإستجابتها لإحتياجات الافراد، كما إعتبر أن نجاح المؤسسة الإقتصادية مرهون بقاعدة المعلومات المحاسبية المحكمة من طرف المراجعة الخارجي.

دراسة **سمير كامل محمد عيسى**، بعنوان"**أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية)** "الدراسة عبارة عن مقالة من مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية –جامعة الاسكندرية- العدد رقم02 يوليو2008

تهدف هده الدراسة الى وتهدف هذه الدراسة الى المساعدة فى فهم جودة عملية المراجعة وتقييم مدى سلامة حجم منشأة المراجعة وبعض العوامل الأخرى التى حظيت باهتما م كمؤشرات للجودة. كما تهدف أيضاً الى إبراز دور جودة المراجعة فى الكشف عن عمليات إدارة الأرباح فى السوق المصرى.

توصلت الدراسة الى أن وجود علاقة سلبية بين أهمية العميل موضوع المراجعة وجودة المراجعة، وتفسير ذلك أن عميل المراجعة المهم – والذى تمثل أتعابه نسبة كبيرة من اجمالى إيرادات منشأة يمارس ضغوطاً على المراجع ليتغ اضى عن سلوك إدارة الأرباح، مما يفقده استقلاله ويؤثر سلباً على جودة المراجعة.

المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية

* دراسة (Fraseret a 2004)،بعنوان"**Illegal acts and the auditor** "

تهدف هده الدراسة الى تحديد إدراك مدقق حسابات لمعيار التدقيق البريطاني رقم120،الصادر عن مجلس مبادئ محاسبة سنة1995،الدي يوفر الارشادات اللازمة لمدقق الحسابات.

من اجل الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع اعتمد على مقابلات شخصية وقوائم الاستقصاء على 43مدقق حسابات في مملكة المتحدة.

توصلت الدراسة الى العديد من النتائج منها إجماع مدققين حسابات يبدوا أنه إعتبار هام في شكل المعيار وهدا الإتساق مع وجهة نظرا لمعايير التدقيق.

* دراسة(Thomas, et.. al, 2009)،بعنوان "**Increase your fraud Auditing Effectiveness by being**

تهدف هده الدراسة اقتراح مجموعة من طرق التي تساعد مدقق الحسابات لزيادة فعالية التدقيق.

توصلت الدراسة الى اقترح 17 طريقة تساعد مدقق الحسابات لزيادة فعالية عملية التدقيق، وأن تطبيق هذه الطرق يكون جانب اخر ويقلل من تكلفة، وأهم هده الطرق زيادة وقت وتدريب مدقق الحسابات وإعطاء وقت إضافي لأداء الاجراءات.

* دراسة**(Owhoso,Messier, & Lynch 2002)** بعنوان،**Error " Detection by Industry Specialized Teams During Sequential Audit Review**

تهدف هده الدراسة إلى تناول تحليل أثر التخصص المهني في قدرات المراجعين في اكتشاف الأخطاء الواقعة بالقوائم المالية، وقام الباحثون في هذه الدراسة بإعداد حالتين مراجعة افتراضيتين، مشتملتين على مجموعة من الأخطاء المحاسبية .

وخلصت الدراسة إلى أن المراجعين المهنية المتخصصين يقومون باكتشاف كم أكبر من الأخطاء المتخصصة، وذلك بالمقارنة عندما يقوم المراجعون المتخصصون بمزاولة مهام مهنتهم خارج مجال تخصصهم، فإنهم يفتقدون كثيراً منهم قدرتهم المهنية على اكتشاف الأخطاء بنوعيها.

* د ا رسة (**Shireenjit, et al., 2007**) **بعنوان** "**Earnings Management and the audit**

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين تقرير المراجع و إدارة الأرباح وذلك بالتطبيق على بيئة الأعمال الماليزية في ظل الأزمة الاقتصادية الآسيوية والتي تأثرت بها ماليزيا.

توصلت الدراسة الى أن مكاتب ا لم ا رجعة الخمسة الكبرى في ماليزيا تقدم مهام ا لم ا رجعة بجودة أعلى من مكاتب المراجعة الأخرى، وبالتالي تصدر هذه المكاتب تقارير مراجعة أكثر واقعية من المكاتب الأخرى وذلك في حالة وجود ممارسات للتلاعب في الأرباح من قبل المنشآت محل المراجعة .وبالرغم من ذلك فإن الدراسة لم تجد علاقة معنوية بين التخصص(المهني)الصناعي المراجع الحسابات وبين التسويات غير العادية Abnormal Accruals المستخدمة للتلاعب في الأرباح من قبل إدارة المنشأة.

* د ا رسة (**Adrian, 2007**) بعنوان "**The Role of Auditor Industry Specialization on Earnings Management in Listed Companies on Tehran Stock Exchange**"

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين مراجع حسابات والتخصص(المهني)الصناعي وخيارات إدارة الأرباح(أي إدارة الأرباح الحقيقية وادارة الاستحقاق)وأثرها على الأدا التشغيلي في المستقبل والذي يؤدى إلى أن أداء مراجع الحسابات المتخصصين في قطاع الصناعة تقيد إدارة الاستحقاق.

توصلت هذه الدراسة تتحقق في ما إذا كان عملا المدققين المتخصصين في الصناعة يحدوا من إدارة الأرباح، واستخدمت الدراسة بيانات ل 115 شركة مدرجة في سوق الأسهم في طه ا رن ما بين الفترة من 2007 - 2002

في هذه الدراسة تم قياس القيمة المطلقة التقديرية للمستحقات كبديل لإدارة الأرباح اوتباع نهج السوق باعتبارها مقياس تقريبي لتحديد المرجعين المتخصصين في قطاع الصناعة وتلاعب المبيعات، لحد النفقات التقديرية الإفراط لقياس إدارة الأرباح الحقيقية ويستخدم العائد على الأصول كمقياس للأدا التشغيلي، تشير النتائج إلى أن عملا مراجعي الحسابات المتخصصين في قطاع الصناعة لديهم قيمة مطلقة أقل من المستحقات للشركات التي ترا جع حساباتها مراجعين غير متخصصين .أو عمل مراجعي الحسابات غير المتخصصين في صناعة هم أيضا أكثر ميلا للانخراط في أنشطة التلاعب الحقيقي، مما يشير إلى أهمية التعاقد مع مراجع حسابات متخصص في الصناعة للحد من هذا التلاعب في الأنشطة التشغيلية.

المطلب الثالث : مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

رغم الاستفادة من الدراسات السابقة من خلال إثراء الدراسة الحالية بالإطار النظري، والمساعدة في تحليل وتفسير نتائجه، نجد أنه هناك أوجه تشابه وأوجه إختلاف في عدة جوانب بين هذه الدراسات ومع دراستنا أهمها مايلي من ناحية الهدف لقد اشتركت جل الدارسات حول هدف رئيسي واحد وهو تبيين المكاسب الممكن تحقيقها من التدقيق المحاسبي و أثره على القوائم المالية، وهو ما تهدف له دراستنا.

✓ بينما إختلفت كل من الدراسات سواء السابقة أو الحالية من حيث طرق المعالجة ومجتمع الدراسة والعينات الخاصة بالمواضيع التي طرحت فنجد أن مجتمع الدراسة الحالية تمثل في مجموعة من المؤسسات الجزائرية ، أما فيما يخص العينات فقد إعتمدت على تقارير محافظ

✓ مع كل هذه الإختلافات الموجودة بين هذه الدراسات إلا أنها أجمعت على إستنتاج واحد وهو أن للتدقيق المحاسبي دورا كبير في تحسين جودة القوائم المالية.

تناولنا في هذا الفصل الأسس النظرية لموضوع حيث أوضحنا المفاهيم المرتبطة بالدراسة والمتمثلة في كل من التدقيق المحاسبي وقائمة الدخل العلاقة بين التدقيق المحاسبي وقائمة الدخل

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن التدقيق هو مفتاح التقييم والحكم على مدى اعتمادنا على المعلومات الواردة فيها في اتخاذ القرار.

أما المبحث الثاني فكان بعنوان الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا، والذي تم من خلال استعراض لأهم جوانب هذه الدراسات والمتمثلة في الهدف من الدراسة، عينتها، طريقة المعالجة، وكذا ذكر أهم النتائج المتوصل لها وفي النهاية كل دراسة تم إعطاء نقد، أو إبراز إحدى الجوانب المهملة في الدراسة والتي سيتم تغطيتها في دراستنا.

و من ثم إبراز أوجه التشابه والإختلاف بين هذه الدراسات فيما بينها

الفصل الثاني :مفاهيم أساسية حول الحوكمة

تهدف هذه الورقة إلى إلقاء الضوء على مفهوم أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة، أو ما اصطلح على تعريفه اختصارا باسم " الحوكمة ". ومما لا شك فيه أن الحوكمة أصبحت تحتل أهمية كبيرة على مستوى العالم الآن، في ظل ما يشهده العالم اليوم من التحول إلى النظام الاقتصادي الرأسمالي، والذي تلعب فيه الشركات دورا كبيرا ومؤثرا، بما يستتبعه ذلك من ضرورة مراقبة هذا الدور وتقويمه.

ولعل هذا الموضوع يزداد أهمية نظرا لازدياد دور شركات القطاع الخاص في الاقتصاد ، بما يمثله ذلك من ضرورة متابعة أداء تلك الشركات، والوصول بأدائها إلى أفضل مستوى ممكن. ومن هنا كان اهتمام بنك الاستثمار القومي بهذا الموضوع.

المبحث الأول: ماهية الحوكمة

المطلب الأول: تعريف الحوكمة

يعد مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح Corporate Governance، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها، فهي: " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة ".

وقد تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، بحيث يدل كل مصطلح عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف.

فتعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها: " هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها ".[1]

كما تعرفها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE بأنها: " مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وجملة الأسهم وغيرهم من المساهمين ".[2]

وهناك من يعرفها بأنها: " مجموع "قواعد اللعبة" التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين ".[43] وبمعنى أخر، فإن الحوكمة تعني النظام، أي وجود

[1] Alamgir, M. (2007). Corporate Governance: A Risk Perspective, paper presented to: Coorporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8.

[2] Freeland, C. (2007). Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks, paper presented to: Coorporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8.

[3] البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات. النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد السادس والخمسون، 2003.

نظام تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسئولية.

وقد ظهرت الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخرا من انهيارات مالية ومحاسبية خلال عام 2002. وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي. وقد أدى اتساع حجم تلك المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وشرعت تلك المشروعات في البحث عن مصادر للتمويل أقل تكلفة من المصادر المصرفية، فاتجهت إلى أسواق المال. وساعد على ذلك ما شهده العالم من تحرير للأسواق المالية، فتزايدت انتقالات رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل غير مسبوق، ودفع اتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة إلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين، وإلى وقوع كثير من الشركات في أزمات مالية. ومن أبرزها دول جنوب شرق آسيا في أواخر التسعينات، ثم توالت بعد ذلك الأزمات، ولعل من أبرزها أزمة شركتي أنرون وورلد كوم في الولايات المتحدة في عام 2001. وقد دفع ذلك العالم للاهتمام بالحوكمة.[1]

وعلى ذلك، تهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة، ومنح حق مساءلة إدارة الشركة، وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعا، مع مراعاة مصالح العمل والعمال، والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة، بما يؤدى إلى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه، وتنمية المدخرات، وتعظيم الربحية، وإتاحة فرص عمل جديدة. كما أن هذه القواعد تؤكد على أهمية الالتزام بأحكام القانون،

[1]
- البنك الأهلي المصري، مرجع سابق. ص: 11.
- إبراهيم العيساويامرجع سابق . ص: 36 – 37.
- Fawzy, S. op.cit , p: 6-7.

والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي، ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين، مع تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة لتحقيق رقابة مستقلة على التنفيذ.

المطلب الثاني: محددات الحوكمة

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات: المحددات الخارجية وتلك الداخلية (انظر شكل ١ أدناه). ونعرض فيما يلي لهاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي:

1- المحددات الخارجية:

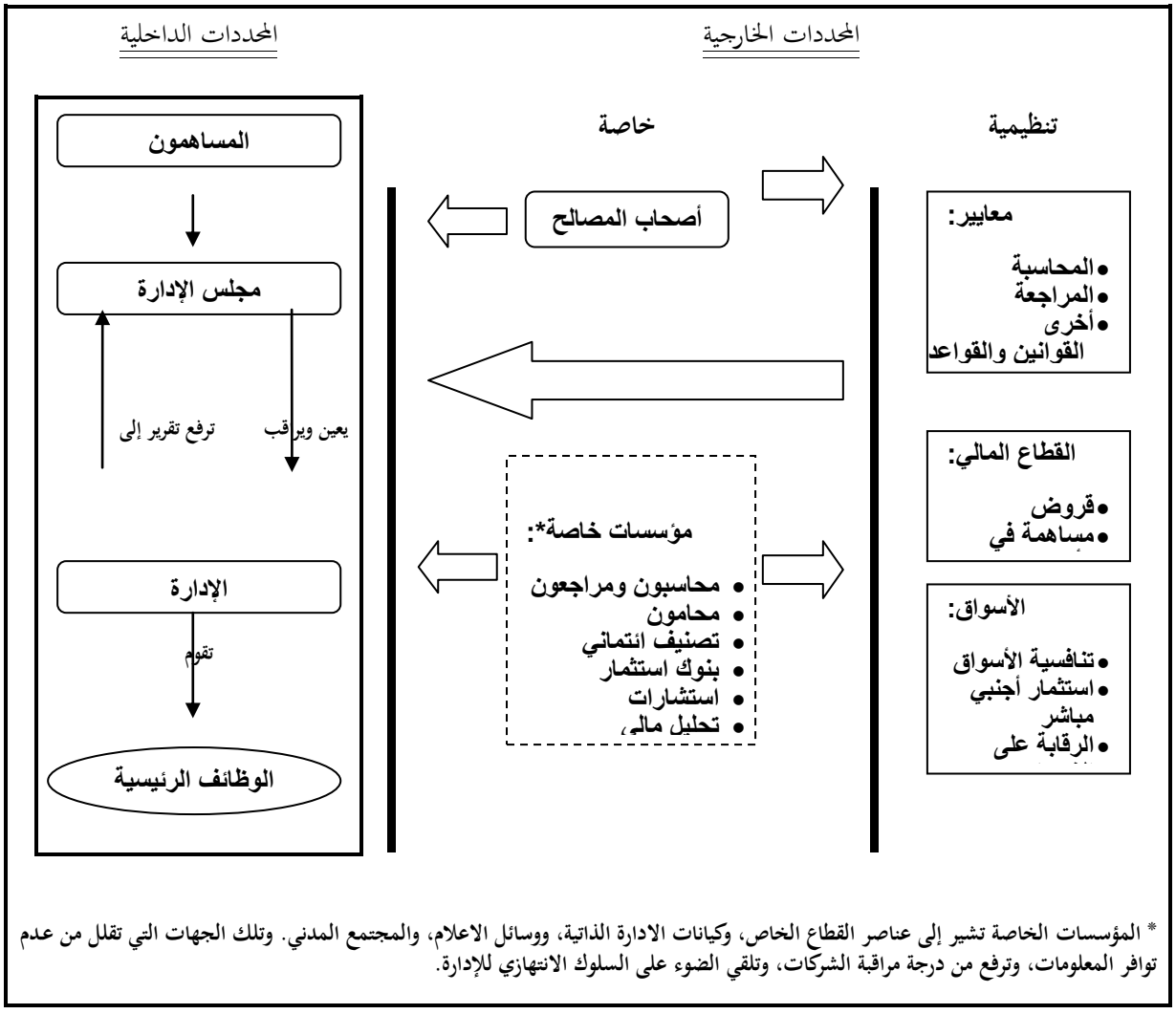
وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج،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

[1] Fawzy,op.cit ,p: 3-4.

2-المحددات الداخلية:

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدى توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.[1]

شكل (3): المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة



المصدر: Iskander, M. and N. Chamlou. (2002). *Corporate Governance: A Framework for Implementation*. p: 122, Fig. 6.1. Published in: Globalization and Firm Competitiveness in the Middle East and North Africa Region, edited by: S. Fawzy. Washington: World Bank.

وتؤدى الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين. ومن ناحية

[1].Iskander, M. and N. Chamlou, op.cit,p:4

أخرى، تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخيرا خلق فرص عمل.

المطلب الثالث: معايير الحوكمة

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرصت عديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع معايير محددة لتطبيقه. ومن هذه المؤسسات: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وبنك التسويات الدولية BIS ممثلا في لجنة بازل، ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي.

وفي الواقع، نجد أنه كما اختلفت التعريفات المعطاة لمفهوم الحوكمة، فقد اختلفت كذلك المعايير التي تحكم عملية الحوكمة، وذلك من منظور وجهة النظر التي حكمت كل جهة تضع مفهوما لهذه المعايير، وذلك على النحو التالي:

- معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية[1]

يتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة معايير توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999، علما بأنها قد أصدرت تعديلا لها في عام 2004.[2] وتتمثل في:

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

---

[1] انظر في تفصيل ذلك:

- البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات. مرجع سبق ذكره. ص: 11.
- فؤاد شاكر، "الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية"، ورقة مقدمة إلى المؤتمر المصرفي العربي لعام 2005 " الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية "، منشورة في:

Egyptian Banking Institute, *Corporate Governance in the Banking Sector Workshop*, March 2006.

Fawzy, S. p: 5-6. -

[2] OECD, *Principles of Corporate Governance*, 2004.

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

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

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

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

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

- معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية[1]

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

1- قيم الشركة ومواثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير.

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

[1] فؤاد شاكر، **الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية**، مرجع سبق ذكره،ص25 .

3- التوزيع السليم للمسئوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس.

4- وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات والإدارة العليا.

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

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

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

8- تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو إلى الخارج.

- **معايير مؤسسة التمويل الدولية[1]**

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

1- الممارسات المقبولة للحكم الجيد

2- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد

3- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا

4- القيادة

[1] فؤاد شاكر، مرجع السابق ص:27.

المبحث الثاني: عناصر الحوكمة و أنواعها: [1]

المطلب الأول :عناصر الحوكمة

- تمثل المجموعة الأولى الفاعلين الداخليين، وهم حملة الأسهم ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمراقبون والمراجعون الداخليون.
- أما المجموعة الثانية فتتمثل في الفاعلين الخارجيين، المتمثلين في المودعين، وصندوق تأمين الودائع، ووسائل الإعلام، وشركات التصنيف والتقييم الائتماني، بالإضافة إلى الإطار القانوني التنظيمي والرقابي.

وترتكز الحوكمة –كما سبق القول – على عناصر أساسية لابد من توافرها حتى يكتمل إحكام الرقابة الفعالة على أداء البنوك، تتلخص في الشفافية، وتوافر المعلومات، وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والنهوض بمستوى الكفاءات البشرية من خلال التدريب.

ولا يرتبط نجاح الحوكمة في الجهاز المصرفي فقط بوضع القواعد الرقابية، ولكن أيضا بأهمية تطبيقها بشكل سليم، وهذا يعتمد على البنك المركزي ورقابته من جهة، وعلى البنك المعني وإدارته من الجهة الأخرى.

ويجب أن تكون إدارة البنك مقتنعة بأهمية مثل هذه القواعد والضوابط، مما يساعد على تنفيذها. وهذا ما يكشف عن دور كل من مجلس الإدارة بقسميه التنفيذي وغير التنفيذي، ولجان المتابعة التي توفر له البيانات اللازمة عن أداء البنك، وإدارات التفتيش داخل الجهاز المصرفي التي تعرض تقاريرها على مجلس الإدارة والجمعية العامة، الذين يجب أن يقوموا بدورهم في الرقابة على أداء البنك، إلى جانب المساهمة في توفير رؤوس الأموال في حالة حاجة البنك إليها.

- [1] إبراهيم العيساوي، **مرجع سابق الذكر** ص،ص: 38 – 39.

والممارسة السليمة للحوكمة تؤدى عامة إلى دعم وسلامة الجهاز المصرفي، وذلك من خلال المعايير التي وضعتها " لجنة بازل " للرقابة على البنوك وتنظيم ومراقبة الصناعة المصرفية، والتي من أهمها:[1]

- الإعلان عن الأهداف الإستراتيجية للجهاز المصرفي وللبنك وتحديد مسئوليات الإدارة.
- التأكد من كفاءة أعضاء مجلس الإدارة وإدراكهم الكامل لمفهوم الحوكمة، وعدم وجود أخطاء مقصودة من قبل الإدارة العليا.
- ضمان فاعلية دور المراقبين وإدراكهم لأهمية دورهم الرقابي.
- ضرورة توفر الشفافية والإفصاح في كافة أعمال وأنشطة البنك والإدارة.

- ونشير إلى أن البنك المركزي المصري قد قام باتخاذ عدد من الإجراءات في ضوء القواعد الأساسية التي أقرتها لجنة بازل. ويتضمن الإطار القانوني والتنظيمي والرقابي لعمل البنك المركزي المصري وضع قواعد للرقابة الحذرة على عمل البنوك، تشمل: تحديد حجم ومجال نشاط كل بنك ونسبتي السيولة والاحتياطي، ومراقبة تطبيق معيار كفاية رأس المال، وقد قرر البنك المركزي المصري زيادة هذه النسبة من 8% إلى 10%، وطالب البنوك بالالتزام بها.

- وفى هذا السياق اهتم البنك المركزي المصري بأسلوب تصنيف الأصول، وتحديد المخصصات المناسبة لكل فئة منها، حيث إن السلامة المصرفية تتحقق عندما يتم التصنيف بشكل سليم. كما اهتم بمعيار تركز القروض لعميل واحد أو بعملة واحدة، وذلك حماية للبنك من التقلبات التي يمكن أن تحدث في أي من هذه الفئات. كذلك اهتم بالإقراض للأطراف المرتبطة والأطراف ذات الصلة، والتي يمكن أن تسبب أزمات للجهاز المصرفي. وفى هذا المجال أصدر البنك المركزي المصري في نوفمبر 2..2 قرارا يقضى بضرورة التعامل مع هذا النوع من الإقراض بحذر شديد. ويتطلب نجاح الحوكمة في الجهاز المصرفي وجود نوع من العقاب في حالة الخطأ ووجود آلية لتصحيح الأخطاء.

[1] - فؤاد شاكر، مرجع السابق ص:29.

المطلب الثاني: أنواع الحوكمة

1-الحوكمة في الجهاز المصرفي

تعنى الحوكمة في الجهاز المصرفي: مراقبة الأداء من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا للبنك، وحماية حقوق حملة الأسهم والمودعين، بالإضافة إلى الاهتمام بعلاقة هؤلاء بالفاعلين الخارجيين، والتي تتحدد من خلال الإطار التنظيمي وسلطات الهيئة الرقابية. وتنطبق الحوكمة في الجهاز المصرفي على البنوك العامة والبنوك الخاصة والمشتركة.

2-حوكمة الشركات

يشير مفهوم حوكمة الشركات، بشكل عام، إلى القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (حملة السندات والعمال والموردين والدائنين والمستهلكين من ناحية أخرى). وبشكل أكثر تحديدا، يقدم هذا الاصطلاح إجابات لعدة تساؤلات من أهمها: كيف يضمن المالكون ألا تسيء الإدارة استغلال أموالهم؟ كيف يتأكد هؤلاء أن الإدارة تسعى إلى تعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل؟ ما مدى اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة؟ وأخيرا، كيف يتمكن حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال؟

ويشير مصطلح حوكمة الشركات بعض الغموض لثلاثة أسباب رئيسية مرتبطة بحداثة هذا **الاصطلاح**: السبب الأول هو أنه على الرغم من أن مضمون حوكمة الشركات وكثير من الأمور المرتبطة به ترجع جذورها إلى أوائل القرن التاسع عشر، حيث تناولتها نظرية المشروع وبعض نظريات التنظيم والإدارة، إلا أن هذا الاصطلاح لم يعرف في اللغة الإنجليزية، كما أن مفهومه لم يبدأ في التبلور إلا منذ قرابة عقدين أو ثلاثة عقود. بينما يتمثل السبب الثاني في عدم وجود تعريف قاطع وواحد لهذا المفهوم. فبينما ينظر إليه البعض من الناحية الاقتصادية على أنه الآلية التي تساعد الشركة في الحصول على التمويل، وتضمن تعظيم قيمة أسهم الشركة واستمرارها في الأجل الطويل، فإن هناك آخرون يعرفونه من الناحية القانونية على أنه يشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية من حيث كونها كاملة أم غير كاملة، والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح من ناحية، والمديرين من ناحية أخرى، كما أن هناك فريق ثالث ينظر إليه من الناحية الاجتماعية والأخلاقية، مركزين بذلك على المسؤولية الاجتماعية للشركة في حماية حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين، وتحقيق التنمية الاقتصادية العادلة، وحماية البيئة.ويرجع السبب الثالث لغموض هذا المصطلح إلى أن هذا المفهوم مازال في طور التكوين، ومازالت كثير من قواعده ومعاييره في مرحلة المراجعة والتطوير. ومع ذلك هناك شبه اتفاق بين الباحثين والممارسين حول أهم محدداته وكذلك معايير تقييمه.[1]

[1] راجع الشكل رقم (1)، ص: 7.

المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات

منذ عام 1997، ومع انفجار الأزمة المالية الآسيوية، أخذ العالم ينظر نظرة جديدة إلى حوكمة الشركات. والأزمة المالية المشار إليها، قد يمكن وصفها بأنها كانت أزمة ثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين منشآت الأعمال والحكومة. وقد كانت المشاكل العديدة التي برزت إلى المقدمة أثناء الأزمة تتضمن عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين والأقارب والأصدقاء بين منشآت الأعمال وبين الحكومة، وحصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل، في نفس الوقت الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذه الأمور، وإخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبية "مبتكرة"، وما إلى ذلك. كما أن الأحداث الأخيرة ابتداء بفضيحة شركة إنرون وما تلاها ذلك من سلسلة

اكتشافات تلاعب الشركات في قوائمها المالية، أظهر بوضوح أهمية حوكمة الشركات حتى في الدول التي كان من المعتاد اعتبارها أسواقا مالية "قريبة من الكمال".

وقد اكتسبت حوكمة الشركات أهمية أكبر بالنسبة للديمقراطيات الناشئة نظرا لضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة. كما أن ضعف نوعية المعلومات تؤدى إلى منع الإشراف والرقابة، وتعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة. ويؤدى إتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات إلى خلق الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة، مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية، ومكافحة مقاومة المؤسسات للإصلاح.

وقد أدت الأزمة المالية بكثير منا إلى اتخاذ نظرة عملية جيدة عن كيفية استخدام حوكمة الشركات الجيدة لمنع الأزمات المالية القادمة. ويرجع هذا إلى أن حوكمة الشركات ليست مجرد شيء أخلاقي جيد نقوم بعملة فقط، بل إن حوكمة الشركات مفيدة لمنشآت الأعمال، ومن ثم فإن الشركات لا ينبغي أن تنتظر حتى تفرض عليها الحكومات معايير معينة لحوكمة الشركات، إلا بقدر ما يمكن لهذه الشركات أن تنتظر حتى تفرض عليها الحكومات أساليب الإدارة الجيدة التي ينبغي عليها إتباعها في عملها.

وعلى سبيل المثال، فإن حوكمة الشركات الجيدة، في شكل الإفصاح عن المعلومات المالية، يمكن أن يعمل على تخفيض تكلفة رأس مال المنشأة. كما أن حوكمة الشركات الجيدة تساعد على جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أم المحلية، وتساعد في الحد من هروب رؤوس الأموال، ومكافحة الفساد الذي يدرك كل فرد الآن مدى ما يمثله من إعاقة للنمو. وما لم يتمكن المستثمرون من الحصول على ما يضمن لهم عائدا على استثماراتهم، فإن التمويل لن يتدفق إلى المنشآت. وبدون التدفقات المالية لن يمكن تحقيق الإمكانات الكاملة لنمو المنشأة. وإحدى الفوائد الكبرى التي تنشأ من تحسين حوكمة الشركات هي ازدياد إتاحة التمويل وإمكانية الحصول على مصادر أرخص للتمويل وهو ما يزيد من أهمية الحوكمة بشكل خاص بالنسبة للدول النامية.

إن حوكمة الشركات تعتمد في نهاية المطاف على التعاون بين القطاعين العام والخاص لخلق نظام لسوق تنافسية في مجتمع ديمقراطي يقوم على أساس القانون. وتتناول حوكمة الشركات موضوع تحديث العالم العربي عن طريق النظر في الهياكل الاقتصادية وهياكل الأعمال التي تعزز القدرة التنافسية للقطاع الخاص، وتجعل المنطقة أكثر جذبا للاستثمار الأجنبي المباشر، كما تحقق تكاملا للمنطقة في الأسواق العالمية.

و في ختام الفصل ،تعتبر الحوكمة احد المتطلبات الجديدة للنهوض بالاقتصاد، من خلال الانعكاس الإيجابي لتطبيق مبادئها القائمة على الإفصاح والشفافية، خاصة وأن هذه الأخيرة تعد مصدرا هاما للتمويل وتقديم المعلومات المتعلقة بتلك الإدارات.

وقد تبين الآن أكثر من أي وقت مضى، أن تبني نظام شفاف وعادل يؤدي إلى وضع ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، والحد من أساليب التضليل، سواء عن طريق الالتزام بمبدأ حماية حقوق المساهمين الذي يضمن تشجيعهم على الاستثمار في الأوراق المالية دون تخوف، أو من خلال مبدأ الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الذي يعتبر عاملا مهما في تخفيض تكلفة رأسمال الشركة وضمان استمراريتها، بما يضمن تنشيط السوق من جهة، والوصول إلى السعر الحقيقي للأسهم من جهة أخرى، ومن تم رفع اداء السوق المالية. أي أن الطريق الجيد والصحيح للحوكمة سيكون المدخل الفعال لتعزيز الإفصاح والشفافية، مما ينعكس بالإيجاب على فعالية السوق المالي.

جانب تطبيقي:دراسة ميدانية بمؤسسة ميناء مستغانم

يعد التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم من الوظائف الرئيسية في المؤسسة والتابعة للإدارة المركزية فيها مباشرة .ويعتمد المدقق في المؤسسة على دليل يحدد الأسس والقواعد التي تنظم عملية التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم، كما يتم تنظيم أيام دراسية حول التدقيق لمختلف المؤسسات المينائية على مستوى التراب الوطني من أجل مسايرة التطور والرفع من مستوى أداء المدققين في المؤسسات المينائية.

ومن أجل الوقوف على سير عملية التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم، وتأثيرها على إتخاذ القرارات، سيتم تسليط الضوء على وظيفة التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم، ومدى مساهمتها في السير الحسن للمؤسسة.

محور أول:تقديم مؤسسة ميناء مستغانم

المطلب الأول:تعريف مؤسسة ميناء مستغانم و مهامه

أ–يعد ميناء مستغانم جزء أساسي من البنية التحتية الخاصة بالنقل، فهو ضروري للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية من خلال تقديم العديد من الخدمات كالخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري.

ب–مهام مؤسسة ميناء مستغانم

أنيط إلى مؤسسة ميناء مستغانم إنجاز المهام التالية:

-إستثمار وتطوير ميناء مستغانم؛

-إستغلال الآلات والإنشاءات المينائية؛

-إنجاز أعمال صيانة وتهيئة وتحديث للبنى المينائية الفوقية؛

-إعداد برامج بناء وصيانة وتهيئة للبنى المينائية التحتية بالتعاون مع الشركاء الآخرين؛

-مباشرة عمليات الشحن والتفريغ المينائية؛

-مزاولة عمليات القطر، القيادة، الإرساء وغيرها؛

-القيام بكل العمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم.

المطلب الثاني:أهداف مؤسسة ميناء مستغانم

تسعى مؤسسة ميناء مستغانم إلى تحقيق الأهداف التالية:

-تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدّة الزمنية، النوعية، الحماية والسعر؛

-تقديم تسهيلات حقيقية وسائل عبور ومعالجة وتخزين ذات كفاءة عالية ؛

-كون الآذان الصاغية لإهتمامات المتعاملين الإقتصاديين؛

-تسيير أملاك الدولة؛

-تسيير الإستثمار وتطوير ميناء مستغانم؛

-إستغلال الوسائل والتجهيزات المينائية؛

-تنفيذ أشغال الصيانة والتهيئة وتجديد البنيات الفوقية للميناء؛

-إصدار برنامج أشغال الصيانة والتهيئة وخلق بنيات مينائية بالتنسيق مع متعاملين آخرين متخصصين؛

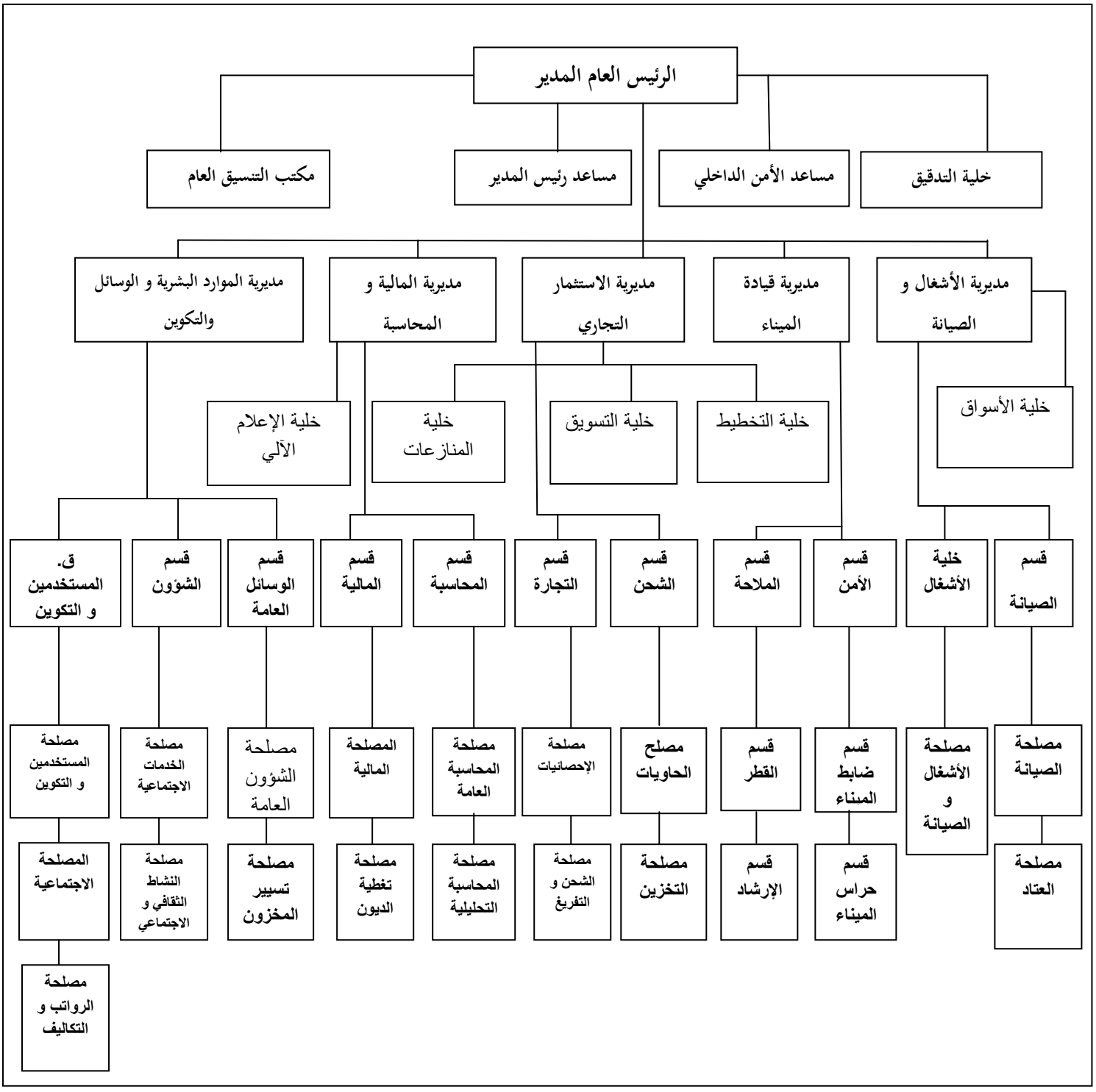
-تنفيذ عمليات الشحن والتفريغ المينائية؛

-تنفيذ عمليات القطر والإرشاد والرسو...الخ؛

-تنفيذ كل العمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية المرتبطة بصفة مباشرة وغير مباشرة بالهدف الإجتماعي.

المطلب الثالث :الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم

الشكل رقم: (**04**) الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم



المصدر:خلية التدقيق،مؤسسة ميناء مستغانم،26-04-2016.

فيما يلي سنقوم بشرح قسم مديرية المالية و المحاسبة المتعلق بموضوع الدراسة ،

1- قسم المالية :يشرف قسم المالية على التسيير المالي للمؤسسة وإعداد ومتابعة الميزانية ويتكون من مصلحتين:

1-1 المصلحة المالية :وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على متابعة الأوضاع المالية للمؤسسة.

1-2 مصلحة التحصيلات :وتقوم بتحصيل جميع الأموال الناتجة عن النشاط التجاري مع المتعاملين الإقتصاديين وتتبع حركة انتقال الأموال بين البنوك مع فرض عقوبات جزائية مالية عن كل تأخير بالوفاء بالدين أو الإلتزامات تجاه المؤسسة مع هؤلاء المتعاملين الزبائن باللجوء إلى القضاء في حالة رفضهم تسديد مستحقاتهم.

4-مديرية الإستثمار التجاري

وتقوم هذه المديرية ب:

-تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع(الشحن، التفريغ، والتخزين)؛

-تسيير أملاك الدولة المينائية ؛

-تسيير الإنشاءات المتخصصة؛

-متابعة تطور تقنيات الإستثمار المينائي والبحث عن الوسائل المناسبة لإدماجها بفعالية داخل المؤسسة.

محور ثاني:الاسئلة المرتبطة بالفرضيات

ف1–التدقيق هو وظيفة فحص داخل المؤسسة تساعد الإدارة على المراقبة العامة لنشاطها وتتمثل ضوابطه في مجموعة من المعايير والإجراءات والوسائل التي تحكم عملية التدقيق ؛

فيما تتمثل وظيفة التدقيق؟

كيف يمكن لوظيفة التدقيق أن تساعد على الرقابة داخل المؤسسة؟

ما هي المعايير و الإجراءات التي تحكم عملية التدقيق؟

ف2– تعتبر الحوكمة احد المتطلبات الجديدة للنهوض بالاقتصاد، من خلال الانعكاس الإيجابي لتطبيق مبادئها القائمة على الإفصاح والشفافية.

هل تطبق الحوكمة في المؤسسات الجزائرية؟

ما علاقة التدقيق بالحوكمة؟

ما هي المبادئ التي ترتكز عليها الحوكمة لتحسين أداء المؤسسة؟

ف3–التدقيق أداة لتحسين أداء المؤسسة الإقتصادية من خلال الحوكمة من أجل تحقيق أهدافها و ضمان النمو و التطور.

كيف يمكن للتدقيق دعم عملية الحوكمة ؟

ما هو دور مصلحة التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة؟

ما هي العوامل المحددة لجودة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات؟

الخاتمة العامة

أصبحت قواعد ومبادئ حوكمة الشركات من بين المواضيع المهمة المطروحة على صعيد اقتصاديات دول العالم، كما تشكل عنصرا هاما لتعزيز الإصلاح الاقتصادي والتنظيمي في ظل العولمة وانفتاح اقتصاديات الدول على بعضها البعض والمنافسة الشديدة .حيث أن ما يتحقق من التطبيق الفعلي والفعال لحوكمة الشركات هو إنتاج معلومات محاسبية تتميز بالمصداقية و الشفافية تستخدمها أطراف مختلفة تربطها مصالح بالشركة، وتساهم في ذلك مهنة التدقيق الداخلي حماية الحقوق والمصالح من الضياع و التلاعب، كما تولد الثقة في الإدارة وممارساتها، وتدعم المركز التنافسي للشركة و تنشط حركة الأسواق المالية وتدعم فعاليتها.

إن تقوية وظيفة التدقيق الداخلي بالشكل الذي يجعله أداة فعالة في دعم حوكمة الشركات، داخل الشركات العامة و الخاصة، يعزز من الثقة فيها وبالتالي تحقيق إدارة رشيدة، كما يجعل الاقتصاد الوطني قوي وقادرعلى المنافسة وجاذب للاستثمارات المحلية والأجنبية.

وقد حاولنا من خلال تناول موضوع" دور التدقيق في تحسين أداء المؤسسة من خلال الحوكمة"، معالجة إشكاليةالبحث التي تدور حول موضوع حوكمة الشركات، والتركيز على آلية من بين آلياتها المحورية والمتمثلة في التدقيق الداخلي، الذي يمكن له المساهمة الفعالة لحوكمة الشركات وذلك إذا أ حسن استخدامه في الشركة .وقدتم التوصل إلى مجموعة من النتائج و بناء عليها تم تقديم مجموعة من الإقتراحات.

النتائج المتوصل إليها:

-تعتبر حوكمة الشركات على أ نّها القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة وحملة الأسهم وأصحاب المصالح من جهة أخرى؛

-حوكمة الشركات بمثابة النظام الذي تدار وتراقب به الشركات، وتهتم أساسا بالإدارة الرشيدة لشؤون الشركة من أجل ضمان الحفاظ على حقوق ومصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بها؛

-تهدف حوكمة الشركات لتطوير الأداء، تحقيق العدالة، المساءلة، المصداقية، الإفصاح والشفافية في مختلف المعلومات المالية والمحاسبية التي تصدر عن الشركة؛

-تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ التي تساعد على ترشيد إدارة الشركات ومساعدتها في التطبيق السليم للحوكمة؛

-اكتسب التدقيق الداخلي تطورا وأهمية كبيرة خاصة فيما يتعلق بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي، والتي ساهمت في تعزيز جودة أداء هذه الوظيفة، حيث أصبحت أداة تأكيدية واستشارية لرفع قيمة الشركة؛

-يساعد التدقيق الداخلي الشركة على تحقيق أهدافها، من خلال إيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة الدخاطر .وهذا ما يزيد من قدرة هذه الوظيفة على العمل كآلية محورية تساعد على التطبيق السليم لحوكمة الشركات، من خلال ضمان دقة وصحة البيانات المالية والمحاسبية والالتزام بالمصداقية والإفصاح و الشفافية والمساهمة في إدخال التحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة.

اختبار الفرضيات

- **ف 1 :** التدقيق هو وظيفة فحص داخل المؤسسة تساعد الإدارة على المراقبة العامة لنشاطها وتتمثل ضوابطه في مجموعة من المعايير والإجراءات والوسائل التي تحكم عملية التدقيق.

– فيما تتمثل وظيفة التدقيق؟

"وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل الشركة لفحص وتقييم الأنشطة كخدمة للشركة، وذلك بهدف مساعدة أفرادها على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية من خلال تزويدهم بالتحليلات، التقييمات ، التوصيات و المعلومات المختصة بفحص الأنشطة وتشمل أهداف التدقيق أيضا توفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة". وهذا ما يؤكد هذه الفرضية.

–كيف يمكن لوظيفة التدقيق أن تساعد على الرقابة داخل المؤسسة؟

يعتبر التدقيق نشاط تقييمي مستقل مهم جدا لأنه يمثل أحد الدعائم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية للشركة، وذلك من خلال قياس و تقويم فعالية نظم الرقابة و إجراءاتها في الشركة ،و كذا مدى الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة. و هذا ما يؤكد هذه الفرضية.

– ما هي المعايير و الإجراءات التي تحكم عملية التدقيق؟

هناك معايير تحكم عملية التدقيق تتمثل في العامة،متعلقة بالشخص المدقق حول الأداء و التأهيل و معايير متعلقة بالعمل الميداني و معايير متعلقة بإعداد التقرير. وهذا ما يؤكد هذه الفرضية.

ف2 : تعتبر الحوكمة احد المتطلبات الجديدة للنهوض بالاقتصاد، من خلال الانعكاس الإيجابي لتطبيق مبادئها القائمة على الإفصاح والشفافية.

- هل تطبق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية؟

حاولت الجزائر كغيرها من الدول النامية مسايرة الدّول في موضوع حوكمة الشركات، وذلك بإصدار أوّل ميثاق لحوكمة الشركات تحت تسمية ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر ،إضافة إلى تأسيس مركز للحوكمة من أجل مساعدة الشركات على الإلتزام بمواد الدليل . وهذا ما يؤكد هذه الفرضية.

- ما علاقة التدقيق بالحوكمة؟

إ ن ما يتحقق من التطبيق الفعال لحوكمة الشركات هو إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة مصدرها خاصة وظيفة التدقيق الداخلي، والتي تُعتمد من قبل أطراف متعددة تربطها مصالح بالشركة،فمن خلال المعلومات المحاسبية المنتجة والمفصح عنها، والتي تتميز بالشفافية والمصداقية، يمكن للأطراف ذوي العلاقة بالشركة المحافظة على مصالحهم وحماية حقوقهم من التلاعب و الضياع و يولد الثقة في الإدارة ويدعم المركز التنافسي للشركة. هذا ما يؤكد هذه الفرضية.

- ما هي المبادئ التي ترتكز عليها الحوكمة لتحسين أداء المؤسسة؟

تتمثل في:الإستقلالية،المساءلة،المسؤولية،العدالة و الامانة،الإنضباط،الإفصاح و الشفافية. هذا مايؤكد هذه الفرضية.

ف3 : التدقيق أداة لتحسين أداء المؤسسة الإقتصادية من خلال الحوكمة من أجل تحقيق أهدافها و ضمان النمو و التطور.

كيف يمكن للتدقيق دعم عملية الحوكمة ؟

- يمكن للتدقيق دعم عملية الحوكمة من خلال الإلتزام بمعايير التدقيق التي تضمن تحسين الأداء داخل المؤسسة و بالتالي عملية الحوكمة. هذا ما يؤكد هذه الفرضية.

- ما هو دور مصلحة التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة؟

تساعد مصلحة التدقيق الداخلي تفعيل مبادئ الحوكمة من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية و تقديم معلومات شفافة تساعد على اتخاذ القرار. هذا ما يؤكد هذه الفرضية.

-ما هي العوامل المحددة لجودة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات؟

ترتبط جودة حوكمة الشركات بجودة التدقيق الداخلي من خلال عوامل تتمثل في الإفصاح السليم و الشفافية و إدارة المخاطر هذا من أجل التطبيق السليم للحوكمة. هذا ما يؤكد هذه الفرضية.

إقتراحات:

-يجب الأخذ بالحوكمة كمنهج أساسي لتحقيق استدامة الأنشطة الإقتصادية و بالتالي التركيز على متطلباتها من رقابة و تدقيق لتحقيق ذلك.

-ضرورة العمل على تكوين المستخدمين و المدراء في مجال الحوكمة و جعلها منهجا تطبيقيا يقتد به كل موظف و مدير و الابتعاد عن الدراسات الأكادمية الجوفاء.

-عدم اكتفاء الحوكمة بإصدار قوانين الحوكمة المؤسسية بل ينبغي الإهتمام بإيجاد البيئة السياسية و الإقتصادية المناسبة لتطبيقها.

-ضرورة تضمين التقرير النهائي للبيانات و القوائم المالية تقريرا عن مدى الالتزام بمبادئ و قواعد التدقيق و الحوكمة.

-تدعيم مهنة التدقيق لتعزيز جودة خدماتها بما يساهم في توفير بيئة مناسبة لتبني مبادئ الحوكمة في المستقبل.

المراجع

أولا: باللغة العربية

أ -مؤلفات:

1- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات،دارصفاء للنشر والتوزيع2000،عمان،الأردن.

2-أرينز ألفين ، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، تعريب محمد عبد القادر الديسطي ، احمد حامد حجاج ، دار المريخ ،السعودية ،2005 .

3- أوسرير منور و مجبر محمد، **دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتائج**، أبحاث الملتقى الدولي حول:**الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وأليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية**،الجزائر ،2009.

4- حسين القاضي و مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،عمان،2007.

5-حسين القاضي ،حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**،مؤسسة الورق للنشر والتوزيع ،عمان،الأردن،1999.

6--خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2007 .

7-خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدوليةIAS/IFRS**، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى2008.

8- رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، الأردن ،2006.

9- رأفت سلامة محمود و أخرون، **علم تدقيق الحسابات**، دار المسيرة،عمان،ا لأردن،2011 .

10- .عبد الفتاح الصحن و احمد عبيد ، وآخرون ، **أسس المراجعة الخارجية** ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2007 .

11- عوض ليب و محمد الفيومي، **أصول المراجعة**،المكتب الجامعي الحديث، الأزاريطة، الإسكندرية1998 .

12-فؤاد شاكر، ''الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية''، ورقة مقدمة إلى المؤتمر المصرفي العربي لعام 2005 " الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية.

13- قصابي إلياس ورحاحلية بلال، **عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبية الدولية**،أبحاث الملتقى الدولي حول: **معايير المحاسبية الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية(متطلبات التوافق والتطبيق)**، المركز الجامعي بسوق أهراس، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، 2010.

14-محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي، **المرجعة والتدقيق الحسابات**،ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون، الجزائر 2003.

15-محمود قاسم تنتوش ، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل بيروت،1998 .

16-مؤيد محمد الفضل، **المحاسبة الإدارية**، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2008.

مقالات:

1-مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالي** ، مجلة جامعة الإسكندرية، مصر،ا لعدد2، المجلد رقم46،يوليو2009.

2- البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات. النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد السادس والخمسون، 2003.

ب –مذكرات:

1-عزةالأزهر، عرض و مراجعة القوائم المالية في ضل معايير المحاسبية و المراجعة الدولية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق(غير منشور)، جامعة سعد دحلب البليدة 2009.

2-شاي عبد الكريم، **تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق المعايير والمحاسبية الدولية**، مذكرة ماجستر تخصص محاسبة، (غير منشور)، جامعة العقيد الحاج .

3-زلاسي رياض، **اسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبية وجباية كلية العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2010/2009.

http://www.stst.yoo7.com/

http://www.Dge.gov.dz

http://www.seminar.ps/

Références en langues étrangères

Ouvrages

1- Alamgir, M. (2007). Corporate Governance: A Risk Perspective, paper presented to: Coorporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo.

2-Bernard GERMOND, Audit Financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises , 1ere
édition , Dunod , Paris , 1991.

[3]- Freeland, C. (2007). Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks, paper presented to: Coorporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8.
4-Iskander, M. and N. Chamlou. (2002). *Corporate Governance: A Framework for Implementation*.

فهرس

العنوان	الصفحة
جدول الأشكال.....	٣
المقدمة العامة	أ
الفصل الأول:أساسيات حول التدقيق المحاسبي	
تمهيد.....	10
المبحث الأول:الإطار النظري للتدقيق المحاسبي	11
1-مفهوم التدقيق المحاسبي.....	11
1-1 تعريف التدقيق و تدقيق الحسابات.....	11
1-2 أهمية تدقيق الحسابات.....	13
1-3 طرق و معايير التدقيق المحاسبي.....	14
2-قائمة الدخل.....	15
2-1 تعريف قائمة الدخل.....	15
2-2 تدقيق قائمة الدخل.....	17
3-علاقة التدقيق المحاسبي بصحة معلومات قائمة الدخل.....	20
3-1صحة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية و خصائصها.....	20
3-2 مساهمة التدفيق المحاسبي في تحسين جودة قائمة الدخل.....	22
3-3 مقاييس مستوى الجودة و موثوقية القوائم المالية من خلال تقارير مدقق الحسابات.....	24
المبحث الثاني:الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة.....	25
1-الدراسات العربية.....	25
2-الدراسات الأجنبية.....	27
3-مقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسات الحالية.....	29
الفصل الثاني:مفاهيم أساسية حول الحوكمة	
تمهيد.....	32
المبحث الأول:الإطار المفاهيمي للحوكمة	33
1-ماهية الحوكمة.....	33
2-محددات الحوكمة.....	35
3-معايير الحوكمة.....	37

المبحث الثاني :العناصر الأساسية في عملية الحوكمة.....	40
1-عناصر الحوكمة.....	40
2-أنواع الحوكمة.....	42
3-أهمية حوكمة الشركات.....	43
جانب تطبيقي :دراسة ميدانية في مؤسسة ميناء مستغانم	52-47
الخاتمة العامة.....	54
المراجع.....	59
فهرس.....	62

ملخص

تعالج الدراسة موضوع دور التدقيق في تحسين أداء المؤسسة من خلال الحوكمة و هذا استنادا إلى واقع ما يشهده العالم اليوم من التحول إلى النظام الاقتصادي الرأسمالي ،و الذي تلعبه فيه الشركات دورا كبيرا و مؤثرا،بما يستتبعه ذلك من ضرورة مراقبة هذا الدور و تقويمه.

حيث تعد حوكمة المؤسسات هدفا استراتجيا تسعى إلى تحقيقه كل المنظمات باختلاف نشاطاتها القطاعية حيث توظف مجموعة من الأدوات العلمية و العملية في تحقيق أهداف المؤسسة مثل التعرف على عملية التدقيق و معايير التدقيق.

فتحسين أداء المؤسسة يحتاج إلى تعبئة جميع الطاقات الداخلية و الخارجية لها ،مما يمكنها من احتلال مكانة هامة في النسيج الاقتصادي ويضمن لها تحقيق النمو و التطور بتحصيل أدائها الشامل.

الكلمات المفتاحية: التدقيق ،حوكمة،مؤسسة أداء.

Résumé :

cette étude aborde le sujet du rôle de l'audit dans l'amélioration de la performance de l'organisation par la gouvernance et ceci est basé sur la réalité de ce que le monde connaît aujourd'hui de par la transition vers le système économique capitaliste, dans lequel les entreprises jouent un rôle important et influent, y compris la nécessité qui en découle de contrôler ce rôle et d'y apporter des corrections.

la gouvernance d'entreprise et considérée comme un objectif Stratégique adoptée par toutes les organisations dans les différentes activités sectorielles utilisant un éventail d'instruments scientifiques dans la réalisation des objectifs de la rentabilité des institutions .

L'amélioration de la performance de l'organisation a besoin de mobiliser toutes les énergies internes et externes , ce qui lui permet d'occuper une place importante dans le tissu économique et lui assure de parvenir à la croissance et le développement de la performance globale.

Mots clés : Audit, gouvernance, entreprise, performance.