الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أولحاج
-البويرة-
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion

الموضوع:

دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات

دراسة حالة شركة Sarl Spro trap

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة
تخصص : محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبة:

- خلال عزيزة

تحت إشراف الدكتور:

بن ناصر محمد

لجنة المناقشة:

أ: رزقي إسماعيل.....رئيسا
د: بن ناصر محمد.....مشرفا ومقررا
أ:خيرات أحمد.....عضوا ممتحنا

السنة الجامعية 2015/2014

تشكرات:

أشكر الله تعالى وأحمده حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، الذي وفقَني على انجاز هذا العمل المتواضع.

و لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بالشكر الخالص إلى الأستاذ المشرف الدكتور:"بن ناصر محمد" على تقبلَه الإشراف على المذكرة.

و لا يفوتني تقديم شكري إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في انجاز وتقديم هذا العمل،خاصة الأساتذة الكرام: "خيرات أحمد"،"سفير محمد" و "رزقي إسماعيل".

كما أشكر جميع أساتذة كليةَ العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير.

و جميع العاملين في شركة " Sarl Spro Trap" من دون استثناء.

و شكر خاص لوالدي على تعاونه لي، والدكتور وعراب أعلي.

مع شكري الجزيل لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا العمل.

الإهداء:

أهدي هذا العمل إلى:

والدَي الحبيبين بارك الله فيهما و أطال الله في عمرهما و قدرني على رَد جزء من جميلهما.

إلى إخوتي و أخواتي: توفيق و زوجته الهام ،ادم، تكفاريناس، آنيا، اسلاس.

إلى زوجي الوفي و المخلص "طارق" و عائلته الكريمة، خاصة الكتكوتة"نسرين".

إلى كل أفراد عائلتي، من كبيرهم إلى صغيرهم.

كما أهدي هذا العمل إلى أعَز صديقة لي سلوى"واوا"،ودون أن أنسى لويزة، نادية، نصيرة، فتيحة و رامية.

كما لا أنسى صديقاتي و زميلاتي في الجامعة أسماء، حبيبة، أمينة، ضارين، و كل دفعة محاسبة ومراجعة 2015/2014 دون استثناء.

محتويات الفهرس

كلمة شكر.....I

إهداء.....II

قائمة الجداول و الأشكال.....III

مقدمة.....أ

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

تمهيد.....02

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

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

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

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

المبحث الثاني: تنفيذ عملية المراجعة 11

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

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

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

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

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

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

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

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

خلاصة.....42

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

تمهيد.....44

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات 45

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

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

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

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

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

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

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

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

المطلب الأول: محددات الحوكمة 60

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

المطلب الثالث: تطبيقات حوكمة الشركات.....65

خلاصة.....69

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية 71

تمهيد.....71

المبحث الأول: تقديم مؤسسة" Sarl Spro Trap".....72

المطلب الأول: تعريف مؤسسة " Sarl Spro Trap".....72

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة و مهامها.....73

المبحث الثاني: آليات المراجعة في المؤسسة.....76

المطلب الأول: تعريف مديرية التدقيق و مراقبة التسيير.....76

المطلب الثاني: سير عملية المراجعة الداخلية في مصلحة المالية و المحاسبة.....77

خلاصة.....89

خاتمة.....91

الملاحق.

قائمة المراجع.

أولا: فهرس الأشكال:

رقم الشكل:	عنوان الشكل:	الصفحة:
01	خصائص حوكة الشركات	51
02	مبادئ حوكة الشركات	57
03	المحددات الخارجية و الداخلية للحوكمة	61
04	الهيكل التنظيمي لمؤسسة SPRO TRAP	75
05	الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق و مراقبة التسيير	77

ثانيا: فهرس الجداول:

رقم الجدول:	عنوان الجدول:	الصفحة:
01	أصول غير جارية	81
02	المخزونات و عناصر قيد الإنتاج	83
03	الحقوق و الاستخدامات المماثلة	83
04	الشركاء حسابات جارية	84
05	المتاحات و ما يماثلها	84
06	الأموال الخاصة	85
07	القروض و الديون المالية	85
08	الموردون و الحسابات المرتبطة	86
09	الضرائب	86
10	ديون أخرى	87

تمهيد:

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

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

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

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

المبحث الأول:عموميات حول المراجعة.

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

وفي هذا المبحث الأول نتطرق إلى:

1-التطور التاريخي للمراجعة.

2-التعاريف المختلفة للمراجعة.

3-أهمية المراجعة وأهدافها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة.

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

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

أولا: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية.

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

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

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

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

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

ثانيا: الفترة ما بين 1500و1850

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

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

ثالثا: الفترة ما بين 1850و1905.

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

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

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

-اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية.

-اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

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

رابعا: الفترة ما بين 1905 إلى يومنا.

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

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

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

المطلب الثاني: التعاريف المختلفة للمراجعة.

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

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

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

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

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

التعريف الخامس:تعرف لجان جمعية المحاسبة الأمريكية بأن المراجعة:

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

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

ومن التعاريف السابقة نخلص إلى عدة نقاط ذات أهمية وهي:

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

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

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

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

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

المطلب الثالث: أهمية المراجعة وأهدافها.

أولا: أهمية المراجعة.

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

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

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

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

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

ثانيا: أهداف المراجعة.

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

-عرض القوائم المالية بصدق وعدالة؛

-شرعية وصحة العمليات المالية؛

- استقلال الفترة المالية؛

- التقويم؛

- الوجود.

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

1-الأهداف التقليدية: بدورها تتفرع إلى :

أ-أهداف رئيسية:

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

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

ب-أهداف فرعية:

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

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

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

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

-معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛

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

2-الأهداف الحديثة المتطورة:

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

-تقييم نتائج الأعمال ووفقا للنتائج المرسومة.

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

-تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

كما أنه هناك أهداف أخرى:

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

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

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

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

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

أولا :مبدأ الشمولية.

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

ثانيا:مبدأ الوجود.

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

ثالثا:مبدأ الملكية:

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

رابعا: مبدأ التقييم.

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

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

خامسا: مبدأ التسجيل المحاسبي.

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

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

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

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

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

-من 1960 حتى الآن:أضيفت أهداف عديدة؛

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

- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة؛

- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛

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

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

[1]-نفس المرجع السابق ،ص 20.

المبحث الثاني: تنفيذ عملية المراجعة.

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

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

المطلب الأول: التخطيط والإشراف في عملية المراجعة.

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

أولا: الحصول على معلومات عن المؤسسة.

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

-ما هي مختلف أنشطة المؤسسة؟

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

-ما هو التطور التاريخي للمؤسسة؟

-ما هي الوسائل التقنية المستعملة على المستوى العملي؟

---

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

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

-ما هي الوسائل التقنية المستعملة على المستوى التنظيمي؟

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

1-البحث عن المعلومات:

لحصول المراجع على المعلومات التي يحتاجها يستعمل الوسائل التقنية التالية:

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

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

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

ب/زيارة هياكل المؤسسة:

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

ج/استجواب المسيرين:

يسمح هذا الاستجواب للمراجع باستكمال المعلومات التي حصل عليها.

2-تحليل المعلومات:

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

أ/دراسة الهياكل التنظيمية:

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

-ازدواجية أو ثقل القيادة؛

-تعدد المستويات السليمة.

ب/سلطة مختلف المسؤولين:

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

ج/إعداد جدول تعارض الوظائف:

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

-وظيفة اتخاذ القرار؛

-وظيفة الحفاظ على الأصول؛

-وظيفة الحفاظ على السيولة؛

-وظيفة التسجيل؛

-وظيفة الرقابة.

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

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

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

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

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

ثانيا: برنامج المراجعة:

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

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

1-توجيه المراجع في عملية المراجعة للمؤسسة؛

2-استعمال البرنامج كوسيلة لتبرير حقوق المراجع وأتعابه؛

3-تحسين الإدارة وإشراكها في المسؤولية؛

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

ثالثا: أوراق العمل:

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

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

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

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

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

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

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

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

6-القيود الدفترية والتسويات؛

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

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

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

رابعا: ملفات المراجعة:

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

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

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

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

-التطبيق للمعايير الموضوعة الوطنية منها والعالمية؛

-مراقبة العمل المنفذ من طرف المساعدين.

1-الملف الدائم:

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

أ/عموميات حول المؤسسة محل المراجعة:

-قائمة مشيرة للمؤسسة والوحدات المكونة لها؛

- التنظيم العام؛

-وثائق عامة.

ب/الرقابة الداخلية:

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

ج/معلومات محاسبية ومالية:

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

-المخطط والدليل المحاسبي المستعمل؛

-الإجراءات المحاسبية؛

-الهياكل التنظيمية للمصلحات المحاسبية؛

-حجم المعلومات حسب الطبيعة؛

-طرق وإجراءات التقييم وتمثيل الحسابات؛

-الحسابات السنوية للسنوات المالية الثلاثة الأخيرة؛

-السياسة المالية؛

-حالة الخزينة والتمويل؛

-نسب الهيكلة والتسيير المعبرة.

د/معلومات قانونية ،جبائية اجتماعية:

-عقد التأسيس والوثائق الأخرى ذات الطابع القانوني.

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

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

-وثائق متعلقة بالتنظيم الجبائي و الاجتماعي للشركة؛

-محاضر المجالس والجمعيات؛

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

هـ/خصائص اقتصادية وتجارية:

-المجال الذي تنشط فيه المؤسسة؛

-وصف لأهم الدورات؛

-مكانة المؤسسة في السوق؛

-الزبائن والسياسات التجارية.

و/معلومات خاصة بالمعلوماتية:

-الهيكل التنظيمي الخاص بمصلحة المعلوماتية؛

- الأدوات والأنظمة المستعملة؛

- البرامج والوثائق المصدرة.

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

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

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

-نزع المعلومات القديمة التي أصبحت غير صالحة وبدون منفعة؛

-تلخيص أو أخذ إقتطافات للوثائق ذات الحجم الكبير.

2-الملف الجاري:

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

-يؤدي إلى تحكم أحسن بالمهمة؛

-مرجع للأعمال المنفذة والاختبارات؛

-التحقق من التنفيذ التام للبرنامج دون سهو؛

-تبرير الرأي المصرح وتسهيل كتابة التقرير.

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

أ/التنظيم والتخطيط للمهمة:

-البرنامج العام أو الشامل؛

-قائمة المتدخلين؛

-موازنة الوقت ومتابعة الأعمال؛

- رزنامة المتدخلين ،تواريخ ومدة الزيارات ،مكان التدخلات؛

-تاريخ إصدار التقرير.

ب/تقييم الرقابة الداخلية:

-وصف الأنظمة؛

- خرائط التدفق وقوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية؛

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

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

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

ج/مراقبة الحسابات السنوية:

-برنامج العمل الموافق لخصائص ومخاطر المؤسسة؛

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

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

-نتائج وتعاليق حول الأعمال المنفذة والمشاكل التي تم اكتشافها؛

-نتائج شاملة للمصادقة على الحسابات السنوية.

---

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

د/تحققات خاصة أو قانونية:

-فحص الاتفاقيات؛

-المصادقة على خمسة أو عشرة رواتب العالية للمؤسسة؛

-الإباحة بالحقائق الجنوحية لوكيل الجمهورية؛

-التدخلات الملحقة للحصول على الوثائق المبررة للواجبات المذكورة أعلاه؛

-فحص الوثائق الحادثة بعد اختتام السنة المالية.

هـ/مراجع أو وثائق عامة:

-المراسلات المتبادلة مع المؤسسة؛

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

-التأكيدات المتحصل عليها خارج المؤسسة؛

-مقتطفات للمحاضر.

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

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

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

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

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

المطلب الثاني: الأدلة والقرائن في عملية المراجعة.

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

أولا:أنواع أدلة الإثبات وقرائنه.

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

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

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

-العمليات الحسابية التي يراجعها المحاسب؛

-سلامة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛

-سجلات كاملة،مسجلة ومنظمة؛

-الشهادات الرسمية وغير الرسمية لرؤساء وعمال المؤسسة محل المراجعة.

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

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

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

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

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

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

ثانيا:قواعد المفاضلة بين الأدلة والقرائن.

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

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

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

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

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

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

-ثقة المصادر الخارجية التي تأتي منها القرائن؛

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

ثالثا:وسائل جمع الأدلة والقرائن.

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

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

-الجرد الفعلي؛

-المراجعة المستندية؛

-طريقة المصادقات؛

-طريقة الاستفسارات؛

-المراجعة الحسابية؛

-الربط بين المعلومات والمقارنات.

1-الجرد الفعلي:

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

2-المراجعة المستندية:

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

3-طريقة المصادقات:

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

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

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

4-طريقة الاستفسارات:

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

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

5-المراجعة الحسابية:

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

6-الربط بين المعلومات والمقارنات:

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

المطلب الثالث: التقرير عن عملية المراجعة.

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

أولا:مفهوم التقرير:

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

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

ثانيا :أنواع التقارير:

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

1-التقرير العام:

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

-التذكير بكيفية تعيين المراجع من طرف المؤسسة؛

-التعرف على المؤسسة والدورة محل المراجعة؛

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

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

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

---

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

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

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

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

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

وعند تحليل العبارات التي تستعمل في التقرير يجب أن يتضح:

-أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق المؤسسة؛

-أن مسؤولية إعداد التقرير تقع على عاتق المراجع؛

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

-أن التقرير يغطي فترة محددة ومعروفة.

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

- المصادقة بدون تحفظ:

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

- المصادقة بتحفظ:

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

- رفض المصادقة:

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

-وجود عراقيل حالت دون استطاعة المراجع القيام بمهمته.

[1]- بوتين محمد ،مرجع سبق ذكره، ص 49.

-الرفض القاطع للمسؤولين القيام بالتعديلات المقترحة من طرف المراجع.

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

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

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

2-التقرير الخاص:

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

-قائمة الاتفاقيات المبرمة و المستفيدين منها؛

-شروط إبرامها ورأيه حول هذه الاتفاقيات؛

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

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

[1]- نفس المرجع السابق ،ص ص 50-51.

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

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

المبحث الثالث: علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

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

المطلب الأول: علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية.

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

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

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

أولا:علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية:

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

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

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

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

-طبيعة العمل والتعاون بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة؛

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

-وجود ميثاق أساسي لوظيفة المراجعة الداخلية؛

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

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

-ملخص تقارير المراجعة الداخلية؛

-تعيين وإنهاء مهام المسؤول عن المراجعة الداخلية؛

-تقييم المسؤول عن المراجعة الداخلية؛

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

-التأكد من استقلالية المراجعين الداخليين؛

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

-فحص نتائج المراجعة الداخلية؛

-فحص المستوى المهني للمراجعين الداخليين والتأكد من كفاءتهم؛

-فحص إستراتيجية المراجعة الداخلية وبرنامجها السنوي.

ثانيا: تنظيم المراجعة الداخلية:

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

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

-وجود ميثاق أساسي للمراجعة الداخلية:

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

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

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

-تحضير برنامج عمل طويل المدى:

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

-وجود مجموعة متكاملة من حيث العدد و الكفاءة:

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

ثالثا:مساهمة المراجعة الداخلية في مهام لجنة المراجعة:

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

-تحديد المخاطر وفرض الرقابة على المعلومات المالية؛

- التحقق من فعالية مسار المعلومات المالية؛

-التحقق من احترام تطبيق القوانين والتشريعات المعمول بها؛

-التأكد من قانون الأخلاقيات في المؤسسة؛

-تقييم سير حوكمة المؤسسة؛

-القيام بأبحاث و تقصيات خاصة حسب طلب لجنة المراجعة؛

-تنسيق الجهود مع المراجع الخارجي وتبادل أوجه النظر؛

-المساعدة في تنظيم وتحضير اجتماعات لجنة المراجعة.

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

-المطابقة مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية؛

-استعمال واحترام أحسن التطبيقات في هذا المجال؛

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

-القيمة المضافة التي قدمتها المراجعة الداخلية للرقابة في المؤسسة؛

- ملائمة الموارد المتاحة لمجال تدخل المراجعة الداخلية.

المطلب الثاني: دور لجنة المراجعة في دعم المراجعة الخارجية.

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

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

أولا: اختيار وتعيين وإقالة المراجع الخارجي:

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

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

ثانيا: علاقة لجنة المراجعة مع المراجعين الخارجيين:

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

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

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

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

ثالثا: الحرص على استقلالية المراجعين الخارجيين:

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

رابعا: اختبار أعمال المراجعين الخارجيين:

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

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

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

- متابعة المراسلات واختلاف وجهات النظر بين الإدارة والمراجع الخارجي:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

-التصريح على تطبيق القوانين والتشريعات المعمول بها.

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

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

سادسا: تقييم فعالية المراجعين الخارجيين:

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

-احترام برنامج المراجعة والمواعيد المقترحة؛

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

-طبيعة العلاقة بينه وبين الموظفين في المؤسسة؛

-إمكانات ومؤهلات فرق المراجعة الخارجية.

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

المطلب الثالث: دور لجنة المراجعة في تقييم جودة المراجعة.

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

أولا: وفق استقلالية وكفاءة المراجع:

يلعب المراجع الخارجي من خلال المصادقة والتصريح بسلامة حسابات المؤسسة دور الضامن لاحترام الخصائص الكيفية للمعلومات المحاسبية لدى مستعملي القوائم المالية، وفي هذا الإطار عرفDe Angelo 1981 جودة المراجعة كما يلي[1]:"هي رأي السوق حول قدرة المراجع الخارجي على:

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

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

-والتصريح بهذه الأخطاء أو التلاعبات في تقريره" .

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

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

-كفاءة المراجع في حد ذاته؛

-كفاءة مكتب المراجعة؛

-كفاءة فريق المراجعة المتدخل على مستوى المؤسسة.

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

-الاستقلالية في برمجة أعمال المراجعة؛

-الاستقلالية في التقصي والتحقيق؛

-الاستقلالية في إعداد التقرير وعرضه.

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

ثانيا: وفق مسار المراجعة:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

-تعتبر ممارسات عامة وشائعة؛

-تمثل ممارسات لا يمكن تفاديها بشكل مطلق؛

-يمكن للمسيرين تقديم تفسير مقنع لهذه العمليات؛

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

-ممارسات انتهازية فيما يخص اختيار الطرق والتقديرات المحاسبية؛

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

-ممارسات ضارة بأطراف داخلية وخارجية عن المؤسسة.

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

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

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

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

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

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

-تسوية قضايا الإفصاح المهمة وفق رأي المراجع الخارجي؛

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

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

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

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

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

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

خلاصة :

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

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

تمهيد:

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

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

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

-المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.

-المبحث الثاني: الإطار الفكري لحوكمة الشركات.

-المبحث الثالث: الأطار التطبيقي لحوكمة الشركات.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.

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

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

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات.

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

أولا:أصل كلمة حوكمة:

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

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

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

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

ثانيا: تعريف حوكمة الشركات:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

المطلب الثاني: جذور حوكمة الشركات.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

المطلب الثالث: خصائص حوكمة الشركات.

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

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

- بيانات واضحة للجمهور؛

- وجود الحافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر أعلى للسهم؛

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

- الالتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح؛

- التقدير السليم لحقوق الملكية؛

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

- الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة؛

- نشر التقرير السنوي في موعده؛

- الحفاظ على المعلومات وعدم تسريبها قبل الإعلان عنها؛

- الإفصاح العادل عن النتائج الختامية؛

- تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛

- تحديث المعلومات على شبكة الانترنت.

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

- وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن مجلس الإدارة العليا؛

- وجود لجنة مراجعة يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل؛

- وجود لجنة لتحديد المكافآت يرأسها عضو إدارة مستقل؛

- وجود مراجعين خارجيين غير مرتبطين بالمؤسسة.

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

- ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية؛

- التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم؛

- التحقيق الفوري في حالة إساءة الإدارة العليا؛

- وضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة.

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

- وجود لجنة مراجعة ترشح المراجع الخارجي وتراقب أعماله؛

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

- الاجتماعات الدورية لمجلس الإدارة؛

- عدم قيام مجلس الإدارة الإشرافي بدور تنفيذي.

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

- المكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة؛

- المعاملة العادلة لكافة الموظفين؛

- حماية حقوق المساهمين؛

- إعطاء المساهمين حق الاعتراض عند إساءة حقوقهم.

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

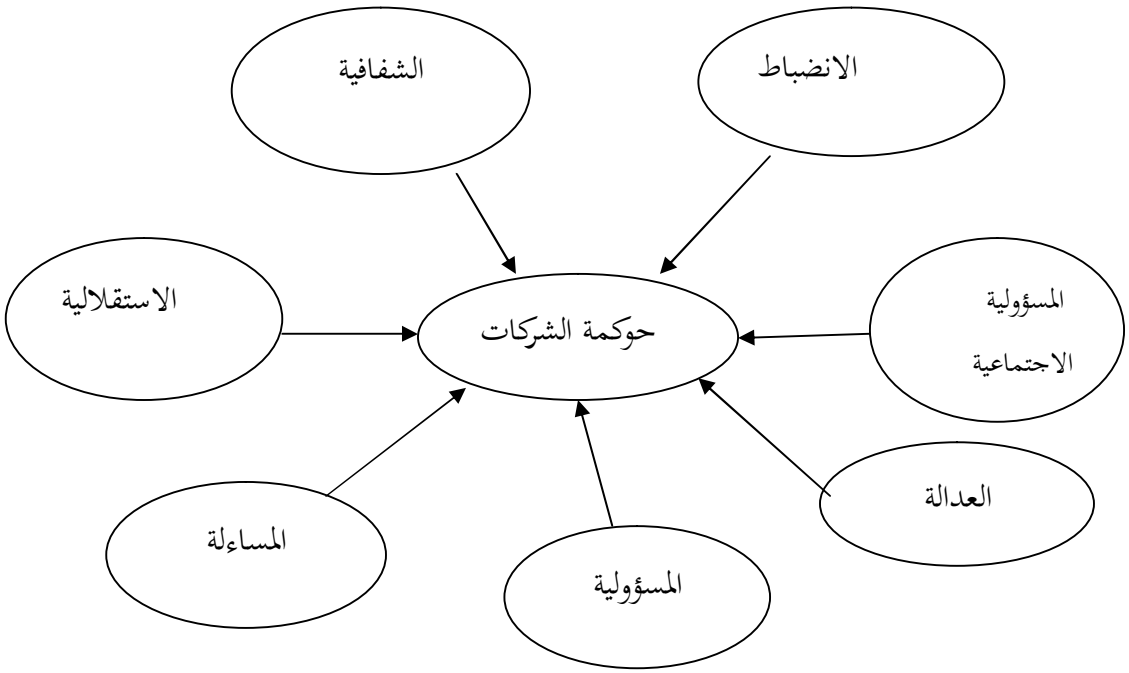
- وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي؛

- وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة.

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

والشكل لتالي يلخص خصائص حوكمة الشركات:

الشكل رقم01:خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق

المبحث الثاني: الإطار الفكري لحوكمة الشركات.

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

المطلب الأول: أهمية حوكمة الشركات.

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

1 -تخفيض المخاطر؛

2 -تعزيز الأداء؛

3 -تحسين الوصول إلى الأسواق المالية؛

4-زيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات؛

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

ويمكن توضيح هذه النقاط من منظور مستخدميها وذلك كما يلي:

أولا: أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات:

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

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

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

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

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

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

ثانيا:أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:

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

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

ثالثا:أهمية الحوكمة من الناحية الاقتصادية

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

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

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

- تكلفة تكوين المؤسسات وتنظيمها؛

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

رابعا: أهمية الحوكمة من الناحية القانونية:

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

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

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

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

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

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

خامسا:أهمية الحوكمة من الناحية المحاسبية والرقابية:

الأمر الذي فوق أهمية هو مدى كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي، وأن أهمية دور أجهزة الإشراف في متابعة الأسواق تزداد من خلال التركيز على ثلاثة عوامل أساسية:الإفصاح،الشفافية،والمعايير المحاسبية السليمة،وسعيا لضمان المزيد من الانضباط أصدرت الولايات المتحدة تشريعا جديدا أطلق عليه اسم"sarbanes Oxley " ينص على أهمية انتهاج آليات دورية وسريعة لضمان الحصول على الإفصاح والشفافية المطلوب،كما يدعو إلى تشكيل لجان من أعضاء مستقلين لمتابعة أعمال مراجعة الحسابات والقوائم المالية بحياد تام،كما يشير أيضا إلى أهمية إنشاء جهاز متابعة ومراقبة أداء مؤسسات المحاسبة والمراجعة وضمان كفاءة أداء مهامها[1].

المطلب الثاني:أهداف حوكمة الشركات.

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

يرى البعض أن حوكمة الشركات تستهدف تحقيق ما يلي:

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

[1]- بتول محمد نوري ،علي خلف سلمان ،حوكمة المؤسسات و دورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي للإبداع و التغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ،جامعة البليدة، 18و 19ماي 2011،ص8.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1-تحسين أداء الشركات ؛

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

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

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

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

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

المطلب الثالث:مبادئ حوكمة الشركات.

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

أولا:مبادئ مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية:

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

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

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

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

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

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

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

ويمكن اختصار هذه المبادئ في الشكل التالي رقم 02:

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

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

ثانيا:مبادئ لجنة بازل:

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

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

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

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

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

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

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

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

8-تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو خارجيا.

ثالثا:مبادئ مؤسسة التمويل الدولية:

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

3-1:الممارسات المقبولة للحكم الرشيد.

3-2:خطوط إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد.

3-3:إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا.

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

3-4:القيادة.[1]

إن تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات يؤدي إلى تحقيق الأتي:

- طمأنة المساهمين على الحصول على عائد استثماراتهم؛

- تمكن المساهمين من جعل المديرين يعيدون إليهم بعض الأرباح؛

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

- التأكد من أن الشركة لا تستثمر في مشاريع فاشلة.

ولهذا يجب أن تتميز مبادئ حوكمة المؤسسات بما يلي:

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

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

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

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

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

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

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

المبحث الثالث: الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات.

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

المطلب الأول: محددات الحوكمة.

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

أولا: المحددات الخارجية:

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

ثانيا :المحددات الداخلية:

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

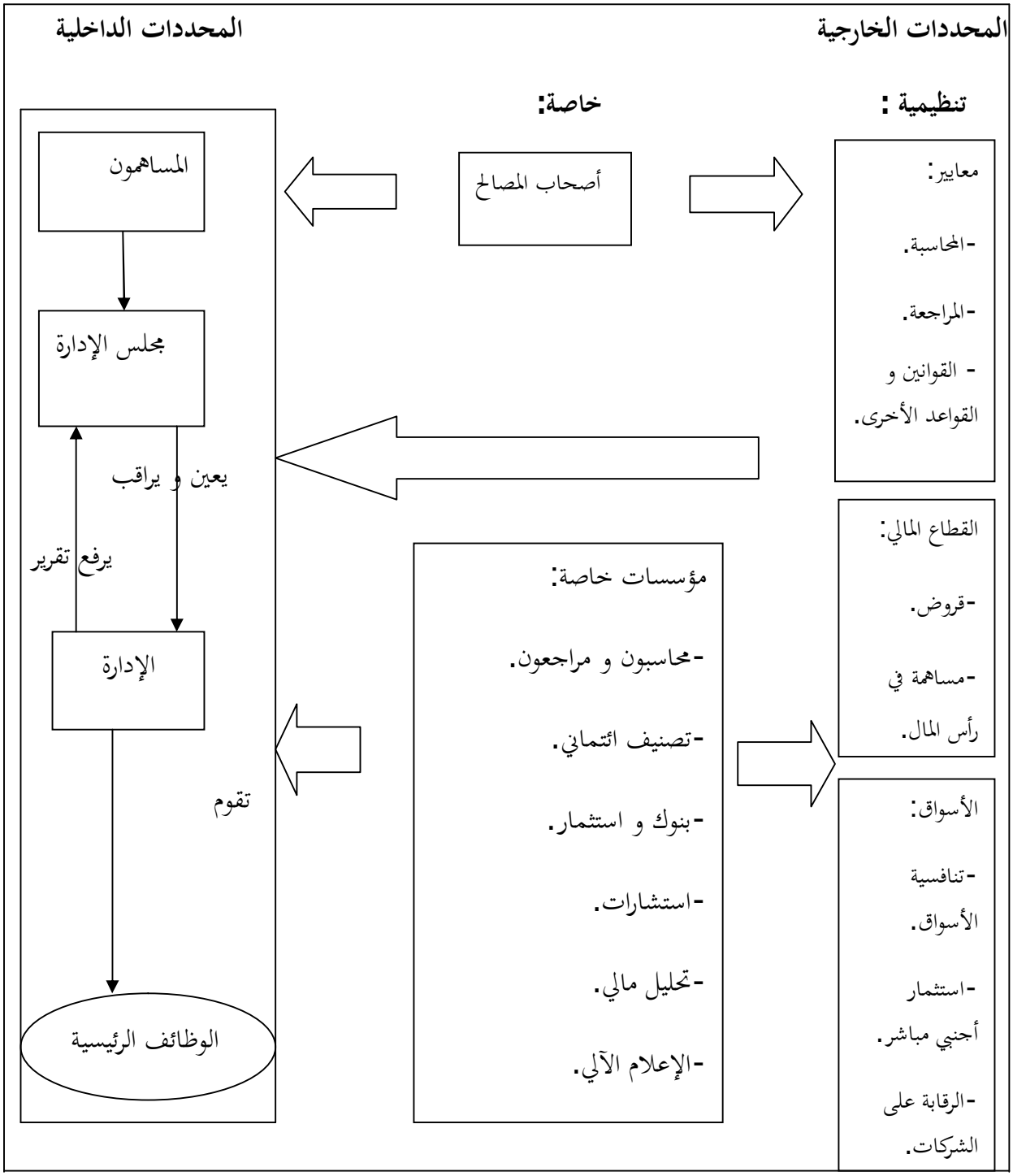
- آلية توزيع السلطات داخل الشركة؛

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

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

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

الشكل رقم 03: المحددات الداخلية والخارجية للحوكمة:



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

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

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

المطلب الثاني:آليات حوكمة الشركات.

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

أولا:الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

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

1- مجلس الإدارة:

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

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

2-التدقيق الداخلي:

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

ثانيا:الآليات الخارجية لحوكمة الشركات.

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

ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي:

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

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

2-الاندماجية والإكتسابات: Mergers and Acquisiting .

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

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

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

3-التدقيق الخارجي External Auditing :

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

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

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

وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة.

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

4-التشريع والقوانين:

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

5- آليات حوكمة خارجية أخرى:Another Corperate Gouvernance Mechanismes

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

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

المطلب الثالث:تطبيقات حوكمة الشركات.

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

أولا:نماذج الحوكمة في الدول الأجنبية:

1/نموذج الولايات المتحدة الأمريكية:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2/نموذج المملكة المتحدة(بريطانيا):

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

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

ثانيا:نماذج الحوكمة في الدول العربية:

1/النموذج المصري:

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

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

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

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

وضع الدليل قواعد لحوكمة الشركات ضمن العناوين الرئيسية التالية:

*الجمعية العامة؛

*مجلس الإدارة؛

*إدارة المراجعة الداخلية؛

*مراقب الحسابات؛

*لجنة المراجعة؛

*الإفصاح عن السياسات الاجتماعية؛

*قواعد تجنب تعارض المصالح؛

2/النموذج الجزائري:

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

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

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

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

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

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

[1]-مرجع سبق ذكره، ص13.

خلاصة :

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

تمهيد:

بغية الإلمام بموضوع الدراسة و تكملة الجوانب النظرية التي تم التطرق إليها في الفصول السابقة و الإجابة عن الإشكالية الأساسية ،نتناول من خلال هذا الفصل إعداد دراسة تطبيقية من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث ،عند عرض نتائجه و بناء توصياته و نظرا لحداثة تجربة الجزائر سواءا فيما يخص المراجعة الداخلية خاصة و كذا حوكمة الشركات مقارنة بالدول المتقدمة ،و نظرا لعدم وجود دراسات تطبيقية حول العلاقة بين المراجعة الداخلية و حوكمة الشركات ،ارتأينا القيام بدراسة تطبيقية في مؤسسة "SARL SPRO TRAP" ،و للإلمام أكثر بالدراسة ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة"SARL SPRO TRAP".

المبحث الثاني: آليات المراجعة في المؤسسة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة"SARL SPRO TRAP"

أصبحت عملية إصلاح المؤسسة ملحة لدول العالم،خاصة العربية منها رغم تعقيداتها و صعوبتها،حيث أن عدد من الدول العربية بادرت في السنوات الأخيرة لإصلاح منظومتها لمواكبة المعايير،ولعل أحدث أسلوب تطمح لتحقيقه هو الحوكمة.

المطلب الأول: تعريف مؤسسة"SARL SPRO TRAP".

تم إنشاء المؤسسة "SPRO TRAP " في 17مارس 2011 من قبل السيدين :"إدحمانن مراد" مسير "Gérant" و "مرزوق توفيق" نائب مسير "Co gérant".

و هي مختصة في صناعة التعبئة و التغليف البلاستيكي "préforme".

و تقع شركة التصنيع على الطريق الوطني رقم 26 في أرافو ،بلدية الشرفة ،على بعد 52كم من البويرة .

و تتوفر على ثلاثة آلات إنتاج تلقائي مع أحدث المعدات التقنية ،و توفر فرصة اختيار تشكيلتين: 86,5غ و 30غ الأولى لصناعة قارورات ذات 5ل ، و الثانية ذات 1,5ل.

الخبرة في هذا المجال ،كَون منتج ذو جودة عالية ،و يفي الإجراءات و المعايير المطلوبة من قبل الطلب في السوق المحلية و المعايير الدولية كما هو الحال بين أهداف الشركة.

و الشركة "SPRO TRAP " هي عبارة عن شركة ذات المسؤولية المحدودة "SARL ".

وضعها القانوني: شركة "SPRO TRAP "لها الحكم الذاتي كشكل من أشكال إدارة رأس المال الاجتماعي

و لديه كل موقف لتطوير إستراتيجيتها بغض النظر عن التزامات الدولة.

دور الشركة على مستوى الاقتصاد المحلي:شركة "SPRO TRAP " هي أول مصنع في منطقة البويرة ،و هي تمثل رمز و أمل للتنمية ، للسلطات المحلية و لمواطني المنطقة ،و دورها أنها:

-تقدم للمواطنين المحليين إستفادة من محاسن الصناعة المحلية.

-تساعد على تقليص نسبة البطالة و ما يرتبط بها من آفات اجتماعية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة و مهامها.

أعدت المؤسسة قصد محاولة الحفاظ على حصصها في السوق و الحفاظ على مكانتها و لتحسين أدائها مشروع خاص بالتنظيم و العمل من شأنه أن يسمح بتكييف هياكلها مع التحولات في السوق. و بعد مصادقة الإدارة ،أصبح الهيكل التنظيمي المؤسسة على الشكل التالي:

-**المدير العام:** و هو المسؤول الأول في المؤسسة.

-**الأمانة:** و يتمثل دورها في إيصال و تسجيل الاتصالات ،المواعيد ،البريد الوارد و الصادر.

-**الأمن العام الداخلي "sureté interne ":** يحرص على سلامة و أمن الموظفين في المؤسسة.

-**المصلحة التجارية: و** من مهام رئيس هذه المصلحة:

- مسؤول على جميع نشاط البيع ،التسويق ،الاتصالات و الإشهار؛
- المشاركة في اختيار محاور التطوير و الإستراتيجية التجارية للمؤسسة خاصة النشاطات ،المنتجات و الأسواق؛
- ضمان ترقية سمعة المؤسسة في السوق التجارية ،مع مع ضمان إنتاجية أداة الإنتاج و احتمال إمكانية المفوضات" saus traitance" ؛
- اقتراح منتجات جديدة أو تطوير المنتج القديم حسب احتياجات السوق.

-**مصلحة الإنتاج و النوعية:** و تتمثل مهامها في:

- تعيين الطرق و وضع مخطط للتدخلات و المشاريع؛
- وضع معايير النوعية و الجودة ،و حل مشاكلها؛
- الصلاحية أو المصادقة على المنتجات التامة الصنع؛
- وضع مخططات للتحليل و تقديم المعطيات المجمعة؛
- التأكد من استلام شروط الزبائن داخل المؤسسة ،و وضع تقرير شهري.

-**مصلحة التموين:**و تكمن مهامها فيم يلي:

- تحديد إستراتيجية و سياسة التموين بالمؤسسة؛

- الدراية بتطورات السوق و المشاريع المقرر إنجازها من طرف المؤسسة في ميدان إستراتجية التسويق؛
- تأطير فرع التموين؛
- ضمان توظيف فرق تموين للمؤسسة؛
- التفاوض حول الملفات الإستراتيجية.

-مصلحة التسيير و المخزونات: هذا القسم يقوم بمراقبة التغير في المخزون من مدخلات و مخرجات.

-مصلحة المحاسبة و المالية: و من مهامها:

- يضمن المحاسبة وتسيير للأجور في المركز الاجتماعي و الثقافي ؛
- يحافظ على الاحترام الصارم للقوانين؛
- تسيير المحاسبة؛
- وضع تنبؤات للميزانية؛
- إقتراح حلول جبائية.

-مصلحة النظافة ،الأمن و المحيط:

- تنظيف محيط العمل؛
- التقليص من الأمراض المهنية؛
- ضمان أمن ممتلكات المؤسسة المادية و ضمان أمن الموظفين.

-مصلحة إدارة الموارد البشرية: و يقوم المسؤول بالمهام التالية:

- تحديد المشاريع البارزة حسب إستراتيجية المؤسسة؛
- اقتراح و طلب الموافقة على طبيعة المشاريع و جدولها الزمني من طرف المسؤولين الإداريين؛
- اللجوء عند الضرورة إلى معاينة دقيقة داخلية أو الخارجية؛
- تنسيق النشاطات ،متابعة و مراقبة الانجازات؛
- تقييم الاقتناع بمردود الموظفين استنادا إلى الإعانات المقدمة و النتائج المنتظرة.

المبحث الثاني: آليات المراجعة في المؤسسة.

تعتبر مؤسسة "SPRO TRAP " من أحد المؤسسات الكبرى في منطقة البويرة ،و هي من أهم المؤسسات التي تساهم في تطوير الاقتصاد الوطني ، باعتبارها مصدر رئيسي لتمويل الخزينة من خلال مساهمتها الكبيرة في الجباية العادية. لذا وجب على مسيري المؤسسة مراقبة مختلف العمليات التي تتم في المؤسسة لضمان السير الحسن ،و سنتناول أولا التعريف بمديرية التدقيق و مراقبة التسيير و سير عمليات المراجعة.

المطلب الأول:تعريف مديرية التدقيق و مراقبة التسيير.

هي عبارة عن مجموعة من المصالح التي تعمل على تقييم و مراقبة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و تتأكد من السير الحسن للعمليات التي تقوم بها الوحدات و أقسام المؤسسة إضافة إلى دراسة القوائم المالية و تحليلها.

تتكون هذه المديرية من :

1-مدير التدقيق و مراقبة التسيير:هو المسؤول الأول في المديرية

2-مساعد المدير: و هو يقوم بمهمة إعطاء الإقتراحات و يساعد المدير في أداء مهامه.

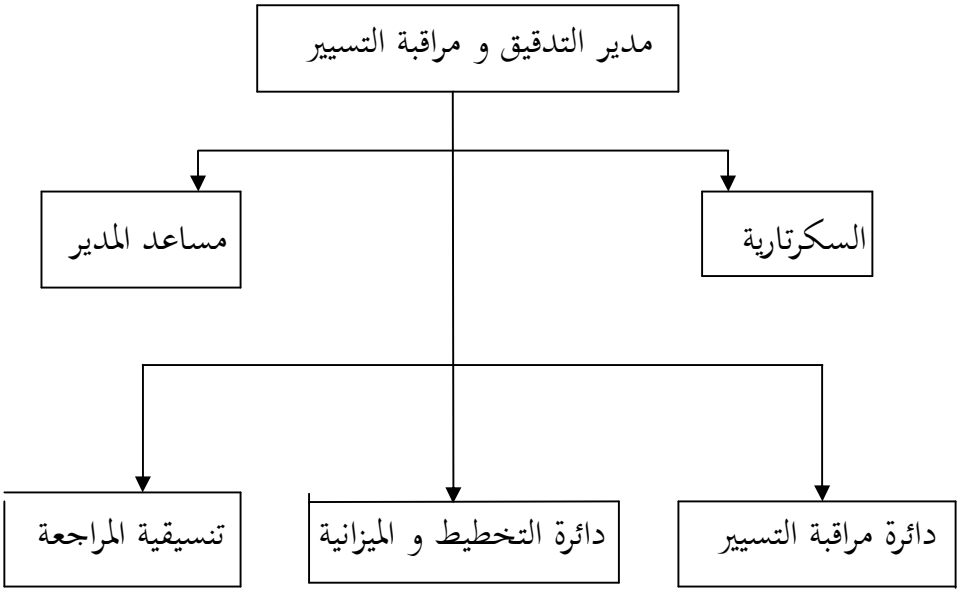
3-الأمانة:و يتمثل دورها في تسجيل الإتصالات،البريد،و المواعيد المختلفة.

4-دائرة مراقبة التسيير: و التي يتم فيها التحقق و التأكد من السير الحسن للعمليات الإدارية في المؤسسة،و كل ما يتعلق بتسيير المؤسسة،تسيير المخزون،تسيير الموارد البشرية....

5-دائرة التخطيط و الميزانية: تقوم بوضع مخطط سنوي للمؤسسة و الذي تسيير وفقه الميزانية و تراجع،كما تهتم بدراسة الفوارق.

6-تنسيقية المراجعة: تكون مسؤولة عن القيام بمهمات المراجعة.

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق و مراقبة التسيير



المطلب الثاني:سير عملية المراجعة الداخلية في مصلحة المالية و المحاسبة

تقوم المؤسسة بالمراجعة الداخلية من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلي،و بالتالي إكتساب القدرة على التحكم في الأخطاء التي يمكن أن تواجهها و تجنب سوء التسيير،و يتم ذلك وفق عدة مراحل و خطوات يمكن إيجازها بالشكل التالي:

أولا:تحظير مخطط المراجعة السنوي.

يقوم قسم المراجعة في كل سنة بوضع مخطط مراجعة سنوي يحتوي مختلف المهامات المراد القيام بها خلال هذه السنة،حيث يحاول المراجع تحديد الأخطار التي تواجه المؤسسة،و التي يمكن أن تؤثر على وصول المؤسسة إلى لأهدافها المسطرة من خلال حصر مختلف الأخطار و تحليلها بالإعتماد على:

-تقارير المراجعة الداخلية لثلاث سنوات سابقة؛

-تقارير المراجع الخارجي(محافظ الحسابات) لثلاث سنوات سابقة؛

-القوائم المالية لثلاث سنوات سابقة؛

-تقارير أنشطة المؤسسة لثلاث سنوات سابقة.

ثم و من خلال القدرات الشخصية للمراجع و المتمثلة في خبرته المحاسبية،إضافة إلى معرفته بالمؤسسة و أنشطتها و البيئة المحيطة بها يتم تحديد الأخطار الأساسية،و يوضع كل خطر ضمن موضوع مراجعةو نظراً لنقص العمالة في قسم المراجعة و قلة الإمكانيات لا يمكن مراجعة كل المواضيع التي تم تحديدها سلفاً،لذا يتم عرضها على مدير المؤسسة،و في إجتماع رفقة المراجعين يتم تحديد المواضيع الأكثر أهمية و التي سيتم مراجعتها خلال السنة،مع العلم أن القرار النهائي يعود لمدير المؤسسة حتى و لو لم يتفق و أراء المراجعين فيعود له تحديد عدد مهمات المراجعة و ذلك بزيادتها أو تقليلها.

بعد أن تم تحديد المواضيع يتم وضع إطار زمني لكل مهمة مراجعة و التخطيط لها بتحديد:

-نظام العمل(فرق ثنائية،ثلاثية أو....)؛

-عدد المراجعين المتوفرين ؛

-الأمور التي يجب الأخذ بعين الإعتبار عند القيام بالمراجعة.

و يمكن إعتبار هذا المخطط السنوي كهدف لقسم المراجعة حيث يتم مراقبة نسبة تطبيقية لمعرفة مدى سير العمل.

ثانياً:تطبيق مهام المراجعة

عند بدأ تطبيق المهام يمكن ترتيب المهام على ما هو مخطط مسبقاً و ذلك حسب ما تحتاجه المؤسسة نظراً لأولوياتها،و يتم تطبيق المهام وفق ثلاثة مراحل أساسية تتمثل في :

1-التحظير للمهمة:

تعتبر هذه المرحلة أطول مرحلة نظراً لأنها المرجع الذي تعتمد عليه باقي المراحل. و يتم فيها:

- إختيار فريق المهمة:يفترض أن يتم إختيار الفريق الذي يقوم بمهمة المراجعة على أساس الموضوع المراد مراجعته و حسب خبرة و إختصاص كل فرد في الفريق،لكن نظراً لقلة العمالة تعتمد المصلحة في الإختيار على طبيعة العملية إذا كان يمكن أن يتولاها مراجع واحد،أو إذا كانت تتطلب عدة أفراد يكون مراجعين أو ثلاثة مراجعين على الأكثر.مع ضرورة تعاون أحد العاملين في المصلحة المراد مراجعتها لشرح الأمور التقنية لفريق المراجعة،و توضيح كيفية سير العمل في هذه المصلحة.
- رسالة المهمة:يقوم مسؤول مصلحة المراجعة بإرسال رسالة إلى القسم الذي سيتم مراجعته،أسبوع على الأقل قبل بدأ عملية المراجعة،و هذا ليتم تحضير الوثائق التي يحتاجها المراجعين أثناء اداء مهمتهم.
- عقد إجتماع لإفتتاح المهمة:يتم عقد إجتماع يعتبر إنطلاقة عملية المراجعة و يتم فيه :

-التعريف بفريق المهمة و تقسيم المسؤوليات؛

-شرح أهداف المؤسسة من مراحل و إجراءات متبعة؛

-طلب الوثائق التي يحتاجونها لإتمام المهمة.

- إعداد جدول المخاطر:يبدأ المراجعين بتقييم نظام الرقابة الداخلية،من خلال تقسيم كل نشاط إلى مجموعة إجراءات و تحليلها و ذلك بدراسة أهدافها،و بالتالي تحديد الأخطار التي يمكن أن تنجم عنها و التي تعيق تحقيق هذه الأهداف.

بعد تحديد الأخطار يتم وضع النتائج التي تنتج في حالة حدوث كل خطر من الأخطار السابقة،و تقييم مدى تغطية هذا الخطر أي:-هل كل خطر مراقب؟

-ما هي طرق مراقبة هذه الأخطار؟

و في حالة غياب الرقابة تعتبر هذه من النقائص التي يواجه المراجع توصيات بخصوصها.

- تعليمة توجيه مهمة المراجعة:يتم تصنيف المخاطر التي وجدت في جدول المخاطر حسب أهميتها (هناك مخاطر مقبولة و أخرى تعتبر ليست لها أهمية)،و حسب الأخطار المقبولة نوضع أهداف المهمة و يتم تثبيتها في وثيقة توجه إلى مسؤولي القسم الذي تتم مراجعته حيث تتناول هذه الوثيقة:

-ماذا سيراجع المراجعين؟

-الأعمال المتعلقة بكل هدف من الأهداف التي تم تحديدها.

-الوسائل التي سيتم إستعمالها أثناء المراجعة.

-من سيقوم بهذه المراجعة؟و ما المدة اللازمة لذلك؟

- تحديد برنامج العمل:يوضع برنامج العمل لتسيير باقي مهمة المراجعة،و ذلك بتقسيم المسؤوليات بين فريق العمل و تحديد الوثائق التي سيستخدمها كل مراجع ،و المدة الزمنية التي يحتاجها للقيام بمهمته و يبقى هذا البرنامج لدى فريق العمل فقط.

2-تطبيق المهمة:

تعتمد هذه المرحلة على برنامج العمل الذي تم وضعه في المرحلة السابقة حيث يحدد:

-الأهداف التي تم إختيارها؛

-المسؤول المحدد لكل هدف؛

-الوسائل التي سيتم إستخدامها؛

-المدة الزمنية اللازمة لتحقيق كل هدف.

تستخدم هذه المرحلة عدة آليات للقيام بعملية المراجعة منها تحليل الملفات و الملاحظة و دراسة العينات لكن أفضل أداة هي إستبيان الرقابة الداخلية.

يتم فيه طرح الأسئلة المتعلقة بالهدف المعني مع ضرورة الحصول على دليل يؤكد هذه الإجاباتمثلاً للتأكد من أنه تم إحترام إجراء ما يتم مراجعة الوثائق الخاصة به بعد الحصول على الإجابات من الإستبيان للقيام بعملية المطابقة بينهما و اكتشاف الاختلافات.

تسجيل الملاحظات في وثيقة اختبار خاصة بكل مهمة على حدى،حيث يبدي المراجع رأيه الأولي حول المشاكل التي لاحظها و يحدد أسبابها و المشاكل التي تجمعت عنها،ثم يقوم بتحليل كل مشكل على حدى ضمن وثيقة تحليل المشاكل،لتحديد رأيه النهائي و التوصيات التي يقترحها حول هذا المشكل.

3-التقرير النهائي:

مبدأ تحضير التقرير النهائي بوضع مشروع أولي يحتوي على التوصيات التي وصل إليها المراجعين و رتب حسب الأولويات مع تحديد المدة اللازمة لتطبيق هذه التوصيات ليتم متابعتها فيما بعد من قبل قسم المراجعة.

إنطلاقاً من هذا المشروع الأولي،يحرر التقرير النهائي الذي يجب أن يحتوي على خلاصة و فيها أهم نقاط مهمة المراجعة إضافة إلى جدول يحمل التوصيلا المقترحة ليتطلع عليها المدير العام كمؤسسة بشكل مختصر ضمن إجتماع.

متابعة التوصيات حيث يقوم قسم المراجعة بتتبع مختلف المهام التي تمت مراجعتها،و ذلك على الأكثر في أجال سنة من تاريخ المراجعة لمعرفة التطورات و تتبع التصحيحات التي تمت.

ثالثا:دراسة القوائم المالية في المؤسسة:

- **تقرير محافظ الحسابات:**

تتم عملية المراجعة الخارجية للمؤسسة من قبل محافظ الحسابات و هو السيد:"مجيد رشام" Madjid RECHAM،حيث يقوم بزيارة المؤسسة للإطلاع على وثائقها و الحصول على ما يحتاجه من معلومات لإعداد تقرير المراجعة و ذلك بتناول النقاط التالية:

1-التحقق من الدفاتر و السجلات الخاصة الإلزامية: الدفاتر و السجلات المنصوص عليها في القانون التجاري(9، 10 و11)و هي:

- دفتر الأجرة في مارس 2013 موجود و محين؛
- دفتر اليومية العامة مفتوح في مارس 2012 موجود و محين؛
- دفتر حركة الموظفين موجود و محين؛
- دفتر الجرد موجود و محين؛

2-مراقبة الحسابات: التعليقات الموالية تمت حسب الصنف المحاسبي، ولا تتعلق إلا بالملاحظات ذات الأهمية الكبيرة و التي سجلت من خلال عمليات المراقبة التي أجريت.

➢ حسابات الميزانية: (أصول و خصوم).

1-الأصول غير الجارية: 126478432.76دج.

رقم/ح	التعيين	الرصيد في 2012/12/31	الرصيد في 2013/12/31	التطور
211	الأراضي	0.00	3000000.00	3000000.00
213	المباني	0.00	10355645.00	10355645.00
215	النشئات، معدات و أدوات صناعية	546037.00	16470289.30	15924252.30
218	التثبيتات المادية الأخرى	1249686.21	1249686.21	0.00
275	الودائع و الكفلات المدفوعة	0.00	2201812.25	2201812.25
	المجموع	1795723.51	126478432.76	124682709.25

- حساب 211 الأراضي :3000000.دج.

رصيد هذا الحساب مصدره هو عملية زيادة رأس المال التي تمد في 2013 المبررة بواسطة عقد الموثق رقم 2013/1142 إدير بلعيد ،المسجل على مستوى مصالح (المحافظة على الأراضي) بمشدالة إيداع رقم 2566/23 في 03 ديسمبر 2013 ملف 221/رقم 05.

- حساب 213 مباني:103556645دج.

رصيد هذا الحساب مصدره هو عملية 2013/12/03، ملف 221/رقم 05.

- حساب 215 منشئات تقنية، معدات و أدوات:

تطور هذا الحساب بمبلغ 15924252 دج نتيجة حيازة تثبيتات.

البيان	المدين
ش ذ م م للشخص الوحيد CHACHA INDUSTRIE MACHINES	15000000.00
ملف D1000 بتاريخ 2013/04/25	449760.00
مجموع الإستثمارات المجمعة	474492.00
المجموع	15924252.00

- المبلغ 449760دج يمثل حيازة محرك و 10 صمامات من قبل المؤسسة " GLOBAL INVESTISSEMENTS GROUP LIMITED (مستورد من الصين).
- المبلغ 474792دج يمثل عملية إستيراد جهاز تحكم نسبي و جهاز تسخين من فبل شركة صينية" GLOBAL INVESTISSEMENTS GROUP LIMITED ".
- المبلغ 15000000دج يمثل عملية حيازة آلة حقن مع ملاحق مبررة بواسطة فاتورة رقم 2013/01 FRS SARL CHACHA آلات صناعية.

توصيات:

المصاريف الملحقة يجب أن يتم ضمها إلى تكلفة الشراء للتثبيتات (حسب النظام المحاسبي و المالي).

- حساب 218 تثبيتات مادية أخرى 1249686.21دج.

رصيد هذا حساب مصدرها الدورات السابقة.

- حساب 275 الودائع و الكفالات المدفوعة 2201812.25دج .

رصيد هذا الحساب يمثل الكفالات المشكلة في شهر ديسمبر ،غير مسترجعة بعد في نهاية الدورة.

2-الأصول الجارية :11974371.16دج.

أ- المخزونات و عناصر قيد الإنتاج:7627420.00دج

رقم/ح	التعيين	الرصيد في 2012/12/31	الرصيد في 2013/12/31	التطور
310	الموارد الأولية و اللوازم	287259.20	3027420.00	2740160.80
355	المنتجات التامة	0.00	4600000.00	4600000.00
	المجموع	287259.00	7627420.00	7340160.80

التعليق:

كل المشتريات هي مبررة بواسطة فواتير الشراء، مسجلة محاسبيا بصفة عادية ضمن حسابات الشركة.

إدخالات المخزون سجل محاسبيا في عملية واحدة في عوض تسجيلها طبقا لعمليات الشراء التي تمت خلال الدورة .

كذلك الإستهلاكات سجلت في عملية واحدة في نهاية السنة.

ننصح الشركة بتطبيق طريقة الجرد الدائم و التي تسمح بمتابعة محاسبة للمخزون و تفضل الغلق السريع للحالات المحاسبية الدورية و تسمح كذلك على مستوي المنتجات التامة تسمح بإعداد مقارنة مباشرة بين تكاليف المخزون المباع و المداخيل ذات الصلة.

ب- الحقوق و الاستخدامات المماثلة:

رقم /ح	التعيين	الرصيد في 2012/12/31	الرصيد في 2013/12/31	التطور
4451	الرسم على القيمة المضافة على المشتريات	171179.18	93500.83	-77678.35
455	الشركاء – حسابات جارية	0.00	1672702.24	1672702.24
	المجموع	171179.18	1766203.07	1595023.89

- حساب 4451 الرسم على القيمة المضافة على المشتريات 93500.83دج .

رصيد هذا الحساب يتعلق بالرسم على القيمة المضافة المدفوع على نشر العقود الإدارية غير مسترجعة بعد.

- حساب 455 الشركاء حسابات جارية: 1672702.24دج .

غياب الوثائق المبررة.

البيان	مدين
كراء ورشة بلعيد أحمناش	480000.00
حافات إيلول مصطفى	240000.00
كراء ركام معدني	3100000.00
دفع لصندوق الضمان الاجتماعي لغير الأجراء (وكالة البويرة)	73224.00
دفع لسونلغاز	361488.89
دفع لسونلغاز	207989.35
المجموع	1672702.24

نوصي الشركة بإسترجاع الوثائق المحاسبية لكل عملية و القيام بالتسويات المحتملة.

ج- المتاحات و ما يماثلها:2580748.09دج.

رقم /ح	التعيين	الرصيد في 2012/12/31	الرصيد في 2013/12/31	التطور
512	البنك و الحسابات الجارية	5028.21	-15410.47	-20438.68
530	الصندوق	8024179.12	2580748.09	-5443431.03
	المجموع	8029207.33	2565337.62	-5463868.71

- حساب 512 البنك و الحسابات الجارية: رصيد دائن و هي حالة غير عادية (السحب عل المكشوف) بمبلغ 15410.46دج و هذا المبلغ يتوافق مع المبلغ الظاهر في كشف الحساب البنكي في 2013/12/31.
- حساب 530 الصندوق :2580748.09دج .

محضر الصندوق المبرز للرصيد المحاسبي تم إعداده و إمضاءه من قيل الشركاء.

2-خصوم الميزانية:

أ- الأموال الخاصة:126820358.58دج

رقم/ح	التعيين	الرصيد في 2012/12/31	الرصيد في 2013/12/31	التطور
1101	رأس المال الصادر بن هبري إسماعيل	10000000.00	63300000.00	53300000.00
1102	رأس المال الصادر إدحمانن مراد	10000000.00	63300000.00	53300000.00
110	مرحل من جديد	-252524.57	-624664.96	-372140.39
12	نتيجة الدورة	372140.39	845023.54	472883.15
	المجموع	20119615.82	126820358.76	106700742.76

- حساب 101 رأس المال الصادر: تطور هذا الحساب بمبلغ 106600000دج يمثل عملية زيادة رأس المال التي تمت في شكل حصص نقدية و حصص عينية بموجب عقد الموثق رقم 2013/1142 المودع لدى مصالح الحفظ العقارية بمشدالة تحت رقم 2566/23 في 2013/12/03 مرجع 221/05.
- حساب 110 مرحل من جديد: رصيد هذا الحساب يمثل عملية تراكم النتائج (الخسائر) المسجلة في السنوات السابقة.

ب- الخصوم غير الجارية:

- القروض و الديون المالية:894073.66دج

رقم/ح	التعيين	الرصيد في 2012/12/31	الرصيد في 2013/12/31	التطور
164	القروض لدى مؤسسات الإقراض	0.00	345000.00	345000.00
167	الديون المترتبة من عقود لإيجار التمويل	902929.66	549073.66	-353856.00
	المجموع	902929.66	894073.66	-8856.00

هذا الصنف يحمل رصيد الديون الباقي الممنوح من قبل البنك " NATIXIS Algérie".

ج - الخصوم الجارية: 7493385.83دج.

- الموردون و الحسابات المرتبطة: 7084162.80دج.

رقم/ح	التعيين	الرصيد في 2012/12/31	الرصيد في 2013/12/31	التطور
401	موردو المخزونات و الخدمات	0.00	7084162.80	7084162.80
	المجموع	0.00	7084162.80	7084162.80

- حساب 401 مورودوا المخزونات و الخدمات :7084162.80

رصيد هذا الحساب يتعلق بالديون الخاصية إتجاه مورد المخزونات و الخدمات SARL TRAD EQUIPEMENT BUSINESS « TEB ».

و المبرر بالفاتورة رقم 2013/409 بتاريخ 2013/12/04.

- الضرائب :137298.37دج.

رقم/ح	التعيين	الرصيد في 2012/12/31	الرصيد في 2013/12/31	التطور
447	الضرائب الأخرى، الرسوم و الأقساط المماثلة.	0.00	137298.37	137298.37
	المجموع	0.00	137298.37	137298.37

هذا الرصيد يتكون من :

-الضريبة على الدخل الإجمالي – أجور شهر نوفمبر 2011: 14898.45دج

- الضريبة على الدخل الإجمالي - أجور شهر نوفمبر 2012: 14247.00دج

- الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع 108152.00دج

مبالغ الضريبية على الدخل الإجمالي المسجلة في المحاسبة بشهر نوفمبر و ديسمبر 2012 غير متوافقة مع المبالغ الظاهرة في تصريح G50 لأشهر نوفمبر و ديسمبر 2013.

و حسب آخر تصريح G50 الضريبة على الدخل الإجمالي لشهر نوفمبر غير مسددة بعد لمصالح الضرائب في نهاية الدورة.

- ديون أخرى : 256513.39دج.

رقم /ح	التعيين	الرصيد في 2013/12/31
428	مستخدمون، مصاريف واجبة الدفع و الحواصل المطلوب استلامها	111001.24
431	الضمان الاجتماعي	116651.83
438	الهيئات الاجتماعية: نفقات واجبة الدفع	28860.32
	المجموع	256513.39

- الحساب 428:رصيد هذا الحساب يمثل مؤونة على العطل المدفوعة الأجر لسنة 2013/2012.
- الحساب 431:الضمان الاجتماعي رصيد هذا الحساب يخص التصريح للضمان الاجتماعي لشهري نوفمبر و ديسمبر 2013.
- الحساب 438: إن هذا الحساب يخص تسجيل الأعباء الواجبة الدفع إلى الضمان الاجتماعي بخصوص العطل المدفوعة الأجر.

الملاحظات و التوصيات:

1-إعداد مخطط محاسبي للشركة بستة (06) أرقام و مجمع بثلاثة أرقام (03) .

2-استعمال طريقة الجرد المستمر لتسيير المخزونات، و خاصة الجانب المحاسبي.

3- إعداد جرد مادي للتثبيتات الموجودة.

4- استرجاع جميع الوثائق التبريرية للإنفاق في الوقت اللازم.

3-التقارير الخاصة المقررة من قبل القانون:

أ - تقرير خاص على الإتفاقيات:

المادة 638 من المرسوم التنفيذي رقم 93-08 المتمم و المعدل للأمر رقم 75-59 بتاريخ 1975/06/29 المتعلق بالقانون التجاري، الذي يلزم بأن كل اتفاقية بين الشركة و أعضاء مجلس الإدارة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، أو عن طريق شخص آخر يجب أن تخضع لتصريح مسبق من الجمعية العامة العادية للمساهمين.

أما بخصوص الاتفاقية المبرمة بين الشركة و مؤسسات أخرى ،أو أحد أعضاء مجلس الإدارة ،المالك أو الشريك أو المدير لهذه المؤسسة ،و تطبيقا لهذه الترتيبات ،صرح محافظ الحسابات، بأنه ليس له علم بخصوص السنة المالية بأنه لا يوجد أي اتفاقيات عن هذا النوع بتأكيد من قبل مسيري المؤسسة.

ب - قائمة مصادقة على أحسن الأجور بخصوص السنة المالية 2013:

تطبيقا للمادة 680 من المرسوم التنفيذي رقم 93-08 بتاريخ 1993/04/25 المتمم و المعدل للأمر رقم 75-59 المتعلق بالقانون التجاري ،أمضى السيد محافظ الحسابات بشركة SARL SPRO TRAP

و صادق طبقا للقيود قائمة للأجور الصافية المدفوعة خلال السنة 2013 المستفيد منها خمسة أشخاص الأعلى من حيث القيمة المالية في الشركة.

ج - المصادقة على النتائج في السنوات المالية السابقة:

تطبيقا للمادة 678 الفقرة السادسة للمرسوم التنفيذي رقم 93-08 بتاريخ 1993/04/25،المعدل و المتمم للأمر 75-59 بتاريخ 1975/09/26،صرح محافظ الحسابات بأنه أعلم الجمعية العامة بقائمة النتائج المجودة بالقوائم المالية أو الميزانيات للسنوات الثلاثة الماضية.

	الخسائر	الأرباح
2011	252524.00	
2012	686237.04	
2013		845023.54

وفي الأخير وفي إطار تبني الإجراءات اللازمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي تم تحويل أرصدة الحسابات الموقوفة في 2013/12/31 من أجل الحصول على ميزانية افتتاحية في 2014/01/01 ،وهذا يسمح للمؤسسة بالتحضير الجيد من أجل قفل الحسابات النهائية في 2014/12/31، وبالتالي إعداد الملاحق الخاصة بالحسابات وتحضير مختلف الجداول المالية التي ترافق الميزانية و جدول حسابات النتائج وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.

خاتمة:

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

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

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

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

نتائج اختبار الفرضيات:

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

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

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

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

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

عرض نتائج الدراسة:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

عرض التوصيات:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

الأطروحات و المذكرات:

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

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

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

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

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

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

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

الملتقيات و المؤتمرات:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

المجلات:

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

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

المراجع باللغة الأجنبية:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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