وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة العقيد احمد دراية – ادرار
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير
قسم :علوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
ميدان علوم اقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
شعبة : علوم التسيير
تخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

الموضـــــوع :

دور وظيفة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات دراسة حالة الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار ADE.UA

للفترة من 2015/12/15 الى 2016/02/15

إعداد الطالبة:

- جعفري حفيظة

إشـراف الـدكتور :

❖ *أقاسم عمر*

لجنة المناقشة :

الدكتور... صديقي احمد... استاد محاضر... جامعة ادرار...رئيسا
الدكتور...اقاسم عمر..... استاد محاضر... جامعة ادرار.. مشرفا
الاستادة...عياد ليلى .... استاد محاضر... جامعة ادرار...مناقشا

الموسم الجامعي 2015-2016

أَعُوذُ باللَّهِ مِنَ الشَّيْطانِ الرَّجِيمِ

﴿يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِير ﴾

صدق الله العظيم

إهداء

أهدي ثمرة عملي هذا إلـى:

من ناضل من أجلي لأرتاح وهيأ لي أسباب النجاح الذي سعى جاهدا الى تربيتي و تعليمي، و توجيهي و الوقوف الى جانبي بكل ما أوتي من قوة الى *أبـي* العزيز حفظك الله ورعاك و أطال في عمرك أمين.

******

إلـى أعز ما أملك في الدنيا الى من تجلت الجنة تحت اقدامها الى *أمـي* الحبيبة أسأل الله أن يحفظها و يرعاها و يمد في عمرها امين.

****

إلـى النجوم التي أهتدي بها و أسعد برؤيتهم و أنسهم الذين اشتركت فيهم صفتي الاخوة و الاصدقاء اهدي عملي المتواضع هذا الى * الاستاذة و الموجهة و المعينة و القدوة الى اختي الغالية حفصة ،أهدي عملي المتواضع الى شقيقتي و انسي اختي العزيزة الغالية المثابرة فاطمة ، الى اخي الغالي زكرياء حفظه الله ، الى اختي الثمينة و العزيزة نفيسة ،الى حبيبتي الصغيرة والرائعة هاجر*.

****

جعفري حفيظة

كلمة شكر و امتنان

قال الله تعالى:{ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ}

الحمد الولي الحميد المبدئ المعيد الفعّال لما يريد أحاط بكل شيء علما وهو على كل شيء شهيد وهو أقرب الى الانسان من حبل الوريد أحمده سبحآنه على فضله المديد وأشكره طالبة بشكره المزيد وأشهد أن لا اله الله وحده لا شريك له لا ضد ولا نديد وأشهد أن سيدنا ونبينا محمد عبده ورسوله اللهم صل وسلم على سيدنا محمد وعلى أله وأصحابه ومن تبعهم من صالح العبيد و سلم تسليما كثيرا.

****

تكرمه على **أقـاسم عمـر** /أتقدم بعميق شكري وامتناني إلى **الأستاذ المحترم و الدكتور الموقر المشرف** لي وعلى تواضعه اللامتناهي في الكبير تشجيعه و دعمه أشكره على ألمتواضعة، و على مذكرتي بالإشراف المعاملة منذ بداية تسجيل موضوع البحث وحتى الانتهاء منه وعلى تقديمه لي يد العون وحتمآ أنه قدم الشيئ فقد كنت نعم الاستاذ و نعم .ورواده فإن كان للكون كواكبه ونجومه فإن للخير والعلم أهله ذآته الى غيري المشرف جزاك الله خيرا.

****

كما اتوجه بكلمة شكر خالصة مليئة بأسمى عبارات التقدير والاحترام الى:**الدكتور صديقي أحمد** و**الدكتور مصطفاوي سفيان**، واتقدم بالشكر والعرفان الى كل استاذ وجهني ومنّ عليّ بنصائحه وملاحظاته وأخص بالذكر الاستاذ الفاضل **بلعارية محمد** والدكتور **بوكار عبد العزير** والدكتور **بن الدين محمد** والدكتور **تيقاوي العربي** والدكتور **مدياني احمد** جزاكم الله عني خيرا .ولا يفوتوني ان اشكر كل الاساتذة الكرام اساتذة كلية كل واحد باسمه أنا الآن أفتخر بأنكم درستموني كما اتقدم بكلمة .العلوم الاقتصادية ،التسيير والعلوم التجارية شكر وتقدير الى الاساتذة الافاضل أعظاء لجنة المناقشة الموقرين .

****

كما لا يفوتني أن اشكر عمال الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار واخص بالذكر عمّال مصلحة المحاسبة و كلمة شكر وعرفان اتوجه بها الى رئيس مصلحة المحاسبة **السيد باسودي بشير** الذي لم يبخل عليّ بالمعلومات و قدم لي كل ما يساعدني لتدعيم مذكرتي بالمعلومات المرفقة بكافة الملاحق فشكرا جزيلا وجزاك الله خيرا .

****

المتواضع العمل هذا إتمام في بعيد أو قريب من سواء ساهم من لكل العرفان عبارات أسدي وأخيرا خيرا*** ***الطالبة جعفري حفيظة*** كل عنا الله وجزاهم هؤلاء كل ***أشكر

فهرس المحتويات	الصفحة
ألإهداء	I
كلمة شكر	II
فهرس المحتويات	III -IV
قائمة ألجداول وألملاحق وألأشكال	V --VI VII
ألمقدمة	أ– د
ألجانب النظـري	
ألفصل الاول : ألإطار ألمفاهيمي للتدقيق الخارجي و حوكمة الشركات	
تمهيد.....	02
ألمبحث الأول : مفهوم التدقيق الخارجي	03
ألمطلب الأول : تعريف التدقيق الخارجي و محافظ الحسابات.....	03
ألمطلب الثاني : مسؤوليات المدقق الخارجي.....	07
ألمطلب الثالث : منهجية المدقق الخارجي.....	09
ألمطلب الرابع : معايير التدقيق الخارجي	14
ألمبحث الثاني : ألإطار ألمفاهيمي لحوكمة الشركات	18
ألمطلب الأول : مفهوم حوكمة الشركات	18
ألمطلب الثاني : المقومات الأساسية لحوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها.....	23
ألمطلب الثالث : مبادئ و أليات حوكمة ألشركات.....	25
خلاصة الفصل :.....	31
ألفصل ألثاني : جودة حوكمة ألشركات	
تمهيد :.....	33
ألمبحث الأول : جودة حوكمة ألشركات و ألعوامل ألمؤثرة بها.....	34
ألمطلب الأول : تعريف جودة حوكمة الشركات	34
ألمطلب الثاني : العوامل المؤثرة في جودة حوكمة الشركات	34
ألمطلب الثالث :التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في ظل حوكمة الشركات	37
ألمبحث الثاني : أدوات حوكمة الشركات و علاقة مبادئ الحوكمة بالإفصاح وجودة التقارير المالية.....	38
ألمطلب الأول : أدوات حوكمة الشركات	38

ألمطلب الثاني : علاقة مبادئ ألحوكمة بالإفصاح و جودة التقارير المالية.	39
خلاصة الفصل :.....	42
ألجـانب ألتـطبيقـي	
دراسة حالة ألشركة ألجزائرية للمياه وحدة أدرار	
تمهيد :.....	44
ألمبحث الأول : تقديم ألشركة الجزائرية للمياه وحدة أدرار	45
ألمطلب الأول : التعريف بالشركة الجزائرية للمياه وحدة أدرار	45
ألمطلب ألثاني : دراسة ألهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية للمياه وحدة أدرار	47
ألمبحث الثاني :طرق التدقيق المتبعة في الشركة الجزائرية للمياه وحدة أدرار...	
ألمطلب الأول : التدقيق الداخلي في الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار ..	49
ألمطلب الثاني : التدقيق الخارجي في الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار.	49
ألمطلب الثالث : ملاحظات محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية وتحليل ميزانية الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار.....	50
خلاصة الفصل:.....	53
	57
ألخاتمة.....	59-61
قائمة المراجع.....	63 -66
ملاحق.....	

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	الشكل يوضح معايير التدقيق الخارجي	13
2-1	الشكل يوضح خصائص حوكمة الشركات	20
3-1	الشكل يوضح الاطراف المعنية بتطبيق الحوكمة	24
4-3	الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار	44

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة من طرف المدقق الخارجي	09
2-1	يوضح دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية	10
3-3	الميزانية المالية المختصرة للشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار لسنتي 2009-2010	53
4-3	عرض النسب المالية	53
5-3	حساب اهم المؤشرات	54

-

الرقم	عنوان ألملحق
1-3	رسالة للإعلام وحدات الشركة الجزائرية للمياه بحضور لجنة التدقيق الداخلي
2-3	تقرير محافظ الحسابات و أهم التحفظات التي توصل إليها(التحفظ ألأول)
4-3	تقرير محافظ الحسابات و أهم التحفظات التي توصل إليها(التحفظ الثاني)
5-3	ألميزانية ألمختصرة للشركة ألجزائرية للمياه لسنتي 2009-2010

المقدمة

تــوطئة :

لقد ظهرت حوكمة الشركات بسبب سلسلة الأحداث التي وقعت خلال العقدين الأخيرين مثل الفضيحة الشهيرة لبنك الاعتماد والتجارة الدولي، وأزمة بنوك الادخار والإقراض في الولايات المتحدة، والفجوة الكبيرة بين مرتبات ومكافأة المسئولين التنفيذيين في الشركات وبين أداء تلك الشركات.وحديثا جدا فقد كانت الأزمات المالية الكبرى والانهيارات المؤسسية في شرق آسيا وروسيا والولايات المتحدة الأمريكية هي التي جعلت موضوع حوكمة الشركات يحضى بإهتمام كبير مما جعله في الصدارة خاصة بالنسبة للدول النامية والأسواق الصاعدة . وكانت كل هذه الأحداث سببها الرئيسي حسب الباحثين هو نقص أو إنعدام التحكم في آليات حوكمة الشركات و عدم وجود مبادئ صارمة تحكم السير الأمثل لأنشطة تلك الشركات مما أدى إلى تمكين ممن يعملون داخل الشركة من مديرين وأعضاء مجلس إدارة أو موظفين من نهب أموال الشركات بمختلف الطرق غير مشروعة على حساب المساهمين والدائنين وغيرهم من أصحاب المصالح من موردين وعملاء وغيرهم ومن أهم الآليات التي ساهمت في إرساء مبادئ الحوكمة بشكل قانوني مضبوط المعايير هو التدقيق الخارجي و هو إحدى أنواع التدقيق من حيث الجهة القائمة بمهمة التدقيق، حيث نشأ التدقيق الخارجي بناء على احتياجات الشركات والمؤسسات ذات الحجم الكبير لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية حيث يعتبر أداة مستقلة عن المؤسسة مهمته الرئيسية الحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى، ولتدقيق الخارجي دورا هاما في الحصول على قوائم مالية على درجة عالية من الشفافية والإفصاح والمصداقية خدمة لأصحاب المصالح من مساهمين وأصحاب سندات ، وذلك من خلال إعداد التقرير يتضمن رأيه الفني المحايد.

1- <u>الإشكالية :</u>

ساهم صدور القانون رقم 88/01 في توجيه أنشطة المؤسسات العمومية الاقتصادية الى الطريق المستقيم ، هذا الأمر إستوجب وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين وهو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسة، وهنا بدأت تتجلى أهمية محافظ الحسابات الذي هو الطريق الأمثل والأصدق لإثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الإعتماد عليها بناءا على تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد .وبناءا على ما سبق حاولنا صياغة اشكالية هده المذكرة و المتمثلة في :

الى أي مدى يمكن للتدقيق الخارجي أن يساهم في إرساء مبادئ حوكمة الشركات ؟

و للإلمام بكافة جوانب الموضوع قمنا بطرح التساؤلات التالية :

- ماهو نظام حوكمة الشركات وكيف يتم تحقيق مبادئه، وما هو دور المراجعة الداخلية في ذلك ؟
- ما المقصود بآليات حوكمة الشركات و كيف تساهم في تقويم الأداء ؟
- كيف يساهم التدقيق الخارجي في تعزيز جودة التقارير المالية لشركة الجزائرية للمياه و في تقييم الأداء لديها ؟

- و هل جودة التدقيق الخارجي تساهم في الرفع من جودة التقارير المالية لدى الشركة الجزائرية للمياه ؟

2- فرضيات الدراسة :

وكمحاولة منا لتقديم دراسة وافية عن الموضوع فقد تم صياغة بعض الفرضيات على النحو التالي:

أ – التدقيق الخارجي مهنة ضرورية في جميع المؤسسات الإقتصادية، تساعد في تحسين الأداء وترشيد القرارات، ويتوقف نجاحها على مدى إتباع المدقق للمعايير الدولية المتعارف عليها؛

ب – يشتمل نظام حوكمة الشركات على إجراءات تنظيمية تساهم في تحقيق أكبر قدر من الإفصاح والشفافية ؛

ت – يسعى التدقيق الخارجي إلى إكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية المطبق؛

ث – التدقيق الخارجي يقوم بتقويم المؤسسة من الناحية المالية و ذلك من حيث السيولة النقدية داخل المؤسسة وكذا القوائم المالية، بهدف تحقيق كفاءة أنشطة الشركة.

3- أسباب اختيار الموضوع :

يرجع اختيارنا للموضوع * دور التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات * إلى نوعين من الأسباب أسباب خاصة و أخرى عامة .

- أسباب الخاصة تتمثل في :

- ارتباط موضوع الدراسة بتخصصنا تدقيق و مراقبة التسيير ؛

- الميول الشخصي لمعرفة المزيد عن مهنة التدقيق و الدور الذي ساهمت به في الرفع من مستوى الأداء لدى الشركات و المؤسسات الوطنية .

- كذالك أهم الأسباب الخاصة التي اخترنا على أساسها موضوع الدراسة هو ارتباط مهنة التدقيق بأخلاق و قيم الشخص يعني أن هده المهنة تساهم في إحياء قيم الإنسان .

- أسباب عامة :

- تعتبر مهنة التدقيق الخارجي مهنة لها دور كبير في إضفاء المصداقية على المعلومة المحاسبية وبالتالي التقليل من نسبة المخاطر التي قد تهدم اقتصاد دولة بأكمله لذالك يجب الاهتمام أكثر بهده المهنة على المستويين العلمي و العملي .

- رغم أهمية الموضوع إلا أن الدراسات و البحوث التي تناولته قليلة نوعا ما،لهذا رغبة منا في إثراء جانب البحث العلمي.

- مكانة الموضوع على الصعيد الدولي والمحلي، و يرجع دلك إلى تفشي مظاهر الفساد المالي والإداري في الشركات .

4- أهداف الدراسة :

تتمثل أهم أهداف هده الدراسة في محاولة توضيح أهمية وفائدة التدقيق الخارجي لصالح المؤسسة ومدى ضرورة توفر خدمات محافظ الحسابات في المؤسسة ،كذالك محاولة توضيح المعايير المعتمد عليها للقيام بوظيفة التحقيق في القوائم المالية ،كما سنحاول تبيان مسؤوليات ومهام و منهجية المدقق الخارجي في فحص القوائم المالية و نظام الرقابة الداخلية في الشركة أيضا سنحاول التعرف على مبادئ ألحوكمة و محاولة معرفة ما مدى تفعيل هده المبادئ في الواقع، من خلال تقييم الأداء داخل المؤسسة.

5- أهمية الدراسة :

قد أثبتت الدراسات أن كل الأزمات المالية و الانهيارات التي طالت مختلف مؤسسات العالم المتقدم و حتى المتخلفة لأسباب متعددة أذكر منها ظاهره الفساد الإداري والمالي وهي من أهم الظواهر الخطيرة التي تواجه بلدان العالم ،و جاء نظام الحوكمة والياتها ثمرة هذه الدراسات و البحوث لمنع حدوث مثل هذه الأزمات و الحد منها قدر المستطاع ، وذلك من خلال وضع مجموعة من المبادئ و الآليات لضبط نشاط المؤسسات، من أبرزها الشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية وإعدادها وفقا للمعايير المحاسبية متفق عليها ،كذلك تكمن أهمية الدراسة في إبراز الدور الجوهري الذي يلعبه محافظ الحسابات في الارتقاء بالمعلومة وإعطائها صبغة المصداقية والموثوقية ، بالإضافة إلى ذالك خدمة المهتمين بهذا الموضوع من باحثين وطلاب.

6- منهج الدراسة :

للإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة والأسئلة الفرعية واثبات صحة الفرضيات فقد قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين الأول نظري و متكون من فصلين يقوم على المنهج الوصفي التحليلي و القسم الثاني يقوم على منهج دراسة الحالة "دراسة حالة الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار" باستخدام أداتين هما الوثائق والمقابلة .

7- حدود الدراسة :

تمت هذه الدراسة في مقر الشركة الجزائرية للمياه وحدة أدرار كإطار مكاني و امتدت خلال الموسم الجامعي 2015-2016.

8- صعوبات الدراسة :

واجهتنا في دراستنا هده بعض الصعوبات :

- ديق الوقت نظرا لعدة أسباب .
- صعوبة جمع و الحصول على المعلومات في الولاية نظرا لعدم وعي المؤسسات المتواجدة بالولاية بموضوع الدراسة إلا بعض المؤسسات القليلة جدا .

9- الدراسات السابقة:

- فاتح غلاب ، **تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ التنمية المستدامة مذكرة ماجستير** (غير منشورة)، تخصص إدارة الأعمال و التنمية المستدامة ،مدرسة الدكتوراه إدارة الأعمال و التنمية المستدامة ، جامعة فرحات عباس سطيف ، نوقشت سنة 2011.

- عبد السلام عبد الله أبو سرعة ، **التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية مذكرة ماجستير(غير منشورة)**،تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر -3- ،نوقشت سنة 2010.

- فهيم سلطان محمد الحاج ،**آليات حوكمة الشركات و دورها فبي تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في شركات المساهمة** ،مجلة العلوم الإنسانية و الاقتصادية ،العدد الاول يوليو 2012 .

- بلعادي عمار ،**مداخلة بعنوان دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح** ،ورقة قدمت إلى ملتقى حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع- رهانات وأفاق)،مخبر مالية -بنوك وإدارة أعمال -جامعة أم البواقي -الجزائر ، يومي 07-08 ديسمبر 2010.

10- خطة الدراسة :

للقيام بالدراسة قمنا باعتماد الخطة التالية :

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول فصلان نظريان و فصل تطبيقي ، و يندرج تحت كل فصل مبحثين،بحيث تناولنا:

في الفصل الأول :الإطار ألمفاهيمي للتدقيق الخارجي و حوكمة الشركات؛

ألمبحث الأول :ماهية التدقيق الخارجي ؛

ألمبحث الثاني :الإطار ألمفاهيمي لحوكمة الشركات ؛

وفي الفصل الثاني :جودة حوكمة الشركات ؛

ألمبحث الأول : جودة حوكمة الشركات و العوامل المؤثرة بها ؛

ألمبحث الثاني :أدوات حوكمة الشركات ؛

و في الفصل الثالث : قمنا بدراسة حالة الشركة الجزائرية للمياه وحدة أدرار؛

ألمبحث الأول :تم تقديم الشركة الجزائرية للمياه ؛

ألمبحث الثاني :طرق التدقيق المتبعة في الشركة الجزائرية للمياه

الجانب النظري

الفصل الاول :

الاطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

تمهيد :

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الإقتصادية من حيث تنظيمها، ويتضح ذلك من خلال إنفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان عليه الوضع في السابق ،إذ لم يعد للملاك علاقة مباشرة مع الإدارة و تسييرها و مراقبة أعمالها ، و منه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث محايد كوسيط بين الملاك و المسيرين في المؤسسة يسعى لتقديم الوضع الحقيقي للمؤسسة و الحفاظ على أصولها من الإختلاس و التلاعب وذالك من خلال الإفصاح عن المعلومات الصادقة في مختلف القوائم المالية والتقارير المعدة من طرف المسيرين و في الوقت ذاته تقديم النصح و الإرشاد للإدارة من أجل تصحيح وتدارك الأخطاء ، و يسمى هذا الطرف بالمدقق الخارجي ، إذ يساهم هذا الأخير بعمله إلى تحقيق حوكمة رشيدة للمؤسسة أو الشركة من خلال تجسيد مبادئ الإفصاح و الشفافية التي تساهم بشكل فعال في تحسين إدارة الأزمات و التقليل من الأخطار المحيطة بالشركة و ضمان البقاء و الإستمرار .

و للتعرف أكثر على التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات فقد قمنا بتقسيم هدا الفصل إلى مبحثين وهما كالأتي :

- المبحث الأول تحت عنوان **ماهية التدقيق الخارجي** و سيتم التطرق من خلاله إلى مفهوم التدقيق الخارجي، ومسؤوليات المدقق الخارجي كما سيتم الإشارة أيضا إلى منهجية التدقيق الخارجي و معاييره ، أما المبحث الثاني والمعنون **بالإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات** حيث سنتناول فيه مفهوم حوكمة الشركات والمقومات الأساسية للحوكمة والأطراف المعنية بتطبيقها كما سنتطرق إلى مبادئ و آليآت حوكمة الشركات.

المبحث الأول :مفهوم التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي احد جوانب الرقابة الخارجية للمؤسسة ، و يشهد هذا المجال اجتهادات مهنية لاسيما في المعايير الدولية المعتمدة و كذا الإجراءات العملية المنتهجة في الواقع العملي، والتدقيق لا يخدم المؤسسة ومختلف مصالحها الداخلية فحسب، بل يخدم مختلف الجهات الخارجية المتعاملة معها.

المطلب الأول :تعريف التدقيق الخارجي و محافظ الحسابات

رغم تعدد التعارف التي تناولت التدقيق ألخارجي، إلا إن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي يسعى التدقيق إلى تحقيقها، وفيما يلي استعراض لبعض تلك التعارف :

أولا : تعريف التدقيق الخارجي:

1- يعرف التدقيق الخارجي بأنه "المراجعة التي تقوم بها جهة مستقلة عن المشروع، لا تخضع لإشراف الإدارة بل تمارس عملها خصوصا في الشركات المساهمة كوكيلة عن المساهمين ، و تراعي تطبيق إدارة الشركة القانون الأساسي لها، وكذلك قانون الشركات المعمول به [1]"

2- وفي تعريف آخر للتدقيق الخارجي " هو الأداة الرئيسية المستقلة و الحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة من ناحية ، ومن ناحية أخرى فهو بمعناه المتطور و الحديث والشامل ما هو إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير و الأنظمة و الإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشاة موضوع المراجعة [2]".

3- كما عرفه آخرون" :بأنه عملية منظمة ، يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة ، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام [3]"

4- أما فيما يخص الجزائر بالمقارنة مع التطور الذي شهدته مهنة التدقيق نجد أنها تأخرت في مجال تنظيم مهنة المحاسبة و التدقيق إلى غاية صدور قانون 08/91 المؤرخ بتاريخ 27 أفريل 1991 الذي قام بإصدار تشريعات و أحكام متعلقة بالمهنة و مزاولتها في ظل المعايير المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما [4].

و يعرف محافظة الحسابات بالجزائر انه " المراجعة القانونية التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات[5] "

---

[1] - يوسف محمد جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ،عمان ،الاردن ،بدون طبعة ،2008، ص 18.

[2] – محمد السيد سرايا ،أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ،بدون طبعة ،2007، ص30.

[3] – عبد الفتاح الصحن و آخرون ،أصول المراجعة ،الدار الجامعية ،مصر ،الطبعة الثانية ،2005،ص 27.

[4] - فاتح غلاب ، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ التنمية المستدامة مذكرة ماجستير(غير منشورة)، تخصص إدارة الأعمال و التنمية المستدامة ،مدرسة الدكتوراه ادارة الاعمال و التنمية المستدامة ، جامعة فرحات عباس سطيف ، نوقشت سنة 2011، ص ص45-46

[5]– أقاسم عمر ، محاضرات في التدقيق الخارجي و محافظ الحسابات ،ألقيت في 2015/11/27 ،الموسم الجامعي 2015-2016،جامعة ادرار،ص 38.

وفي تعريف أخر للمشرع الجزائري " يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحسابات الشركات و الهيئات و إنتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها [1]" .

ثانيا : تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

تم تنظيم المشرع الجزائري لهده المهنة حيث اكتسست مهنة التدقيق الخارجي و نشاط محافظ الحسابات طابع القانونية والإلزامية، إد مرت عملية تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بعدة مراحل شملت عدة قرارات وزارية وقوانين منظمة لهذا المجال حيث تم تنظيم المهنة لأول مرة سنة 1969 بالأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 ، حيث جاء فيه كيفية تعيين محافظ الحسابات،و في المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 تم تحديد واجباته و مهامه و في عام 1971 جاء الأمر رقم 72/71 المؤرخ في 1971/12/29 لتنظيم مهنة المحاسبة و محافظ الحسابات والخبير المحاسبي في شكل جمعية تدعى المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية C.S.T.C و تمثل عملها في ضبط المقاييس المحاسبية وإعداد مخطط وطني لكل قطاع إلا إن هذا النظام الذي دام منذ تأسيسه من 1971 إلى غاية 1991 تم حله نظرا للنقائص التي عانى منها أهمها قلة المدققين و الخبراء بسبب عدم إعطاء الاهتمام الكافي لجانب تكوين الأشخاص المعنيين بممارسة مهنة التدقيق ، إلى أن جاء المرسوم التنفيذي رقم 92-2 المؤرخ في 1992/01/13 الذي يحدد تشكيل ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين كذلك من مهامه أيضا ضبط المهنة حيث يهدف ألمصف بشكل أساسي و مباشر إلى تحسين وتطوير الممارسة المهنية .[2]

فشل هذا ألمصف في تحقيق الأهداف الأنفة الذكر و تم تفكيكه سنة 2010 بموجب القانون 10-01 المتعلق بالخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و تم متابعته و تنظيمه الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات التي تخضع بدورها إلى متابعة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.[3] و يتمثل دور الغرفة فيما يلي :[4]

1. السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
2. الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
3. السهر على إحترام قواعد المهنة ؛
4. إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية و ينشرها، في أجل شهرين من تاريخ إيداعها ؛

[1] – أقاسم عمر، التدقيق الخارجي و محافظ الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص 38

[2] – خالد راغب الخطيب– خليل محمود الرفاعي ،الأصول العملية لتدقيق الحسابات ، عمان ،بدون طبعة ،1998،ص–ص121 –122

[3] – أقاسم عمر ، محاضرات في التدقيق الخارجي و محافظ الحسابات ، مرجع سبق ذكره ،ص41.

[4] –المادة 15 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 ،المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب ألمعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42 المؤرخة في 11 يوليو 2010.

5. إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
6. إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها ؛

من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن القول أن التدقيق الخارجي :

هو نشاط ذو طابع رقابي يأتي من خارج ألمؤسسة و يأخد عدة أشكال سواء قانوني، أو تعاقدي، أو في إطار خبرة قضائية، وفي كل الأحوال فعلى المدقق الالتزام بمنهجية عمل تحدد الإطار التنظيمي لتدخلاته في ألمؤسسة، كما يجب عليه الإلمام بجميع النصوص القانونية المنظمة للمهنة ، و تطبيق مختلف المعايير التي نصت عليها مهنة التدقيق، وبذلك يصبح عامل الكفاءة ذا أهمية بمكان نظرا للمسؤوليات القائمة على عاتقه.

ثالثا: أهداف التدقيق الخارجي

يسعى التدقيق الخارجي لتحقيق العديد من الأهداف والمتمثلة في:[1]

1- أهداف أساسية :

يتمثل الهدف الأساسي للمدقق الخارجي من وراء الفحص الإنتقادي للقوائم المالية هو إعطاء رأي مدعم بأدلة و براهين إثبات حول شرعية و مصداقية الوثائق، وهو هدف عام متفق عليه دوليا، فالمدقق حسب جمعية المحاسبين الأمركيين يقوم بدراسة القوائم بهدف إعطاء الرأي حول الصورة الكاملة للوضعية المالية ، و نتائج العمليات، و احترام المؤسسة للمبادئ المحاسبية المتفق عليها و المقبولة قبولا عاما، فينهي المراجع مهمته بإبداء الرأي النهائي المحايد المدعم بأدلة في تقرير عام.

2- أهداف ثانوية (خاصة) :

إضافة إلى الأهداف السابقة الذكر هناك أهداف أخرى، تتمثل في اكتشاف أعمال الغش و التزوير و تحسين التسيير، فوجود هده الأعمال يدل على ضعف نظام الرقابة الداخلية ، فيقوم المدقق الخارجي بجمع ما أمكن من الأدلة حتى يتسنى له الوقوف على آثارها المادية المحتملة على الحسابات، واكتشاف أعمال الغش والتزوير وهذا حسب الإمكانيات المتاحة له مع عدم التقصير في العمل .

رابعا :الأطراف المعنية بالتدقيق الخارجى

إن أهمية التدقيق الخارجى تظهر في أنها وسيلة تخدم أطراف كثيرة تعتمد اعتماداً كبيرا على البيانات المالية التي يتوصل لها مدقق الحسابات الخارجي المستقل، وذلك لتلبية الاحتياجات الواسعة غير المتجانسة من المعلومات، والتي تختلف تبعاً لاختلاف مصالحها وأهدافها.

وهذه الأطراف تتمثل فيما يلي :[2]

[1] – محمد بوتين ،المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون – الجزائر ،الطبعة الثالثة ،2008،ص 29.

[2] – خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية) ، دار المسيرة ، عمان ، بدون طبعة ، بدون سنة ،عمان ، ص 10.

1. **الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة** :حيث يرتكز الغرض الرئيسي من تقرير المدقق في الحصول على المعلومات التي تمكنه من مراجعة الأداء و تقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة؛
2. **حملة الأسهم** :يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة و العاملين ، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي؛
3. **حملة السندات الحاليون والمحتملون** :إن هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة، ومدى قدرتها على الوفاء بديونها ؛
4. **مجموعة الموظفين واتحادات العمال** :وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية؛
5. **الاقتصاديون ورجال البحث العلمي** :وتتمثل حاجتهم إلى المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار الايجابية او السلبية على السياسات الاقتصادية ، وعلى القرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث و الدراسات، كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي؛
6. **العملاء والموردون والمنافسون** :إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من المدقق الخارجي لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات، أو كمستهلكة للسلع والخدمات، و تقييم القوة التنافسية للمؤسسة؛
7. **دعاة ومؤسسات حماية البيئة** : وهؤلاء يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الأضرار البيئية الناتجة عن مزاولة المؤسسة لنشاطها؛
8. **الأجهزة الحكومية** : تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعتمدة من مدقق مستقل في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض ضرائب؛
9. **نظام المحاكم** :و يحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لغرض تحديد حالات ألإفلاس و تقييم الأصول الضرورية، وفي أغراض الدعاوى القضائية؛
10. **الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار** :فهؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف إبداء النصح للمستثمرين و توجيههم؛
11. **الدائنون والبنوك** :تساعد المعلومات المعدة من المدقق الخارجي المستقل هذه الفئة في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمؤسسة، وكذلك تحديد مبلغ القرض وشروطه؛
12. **المستثمرون المحتملون** :وهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاستثمار في المؤسسة، و تحديد السعر المناسب للاستثمار بما يحقق لهم أكبر عائد.

خامسا : أنواع التدقيق الخارجي

تخضع المؤسسة لثلاثة أنواع من التدقيق ألخارجي ، تتمثل في: [1]

1. **التدقيق القانوني** :هو مراجعة الحسابات إجباريا،أي يفرض بقوة القانون، إذ تلزم كل مؤسسة بتعيين محافظ حسابات، يقوم بأعمال المراقبة السنوية الإجبارية؛
2. **التدقيق التعاقدي** : يقوم به مراجع مهني محترف في إطار تعاقدي، بطلب من أحد الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، وصولاً لقوائم صحيحة؛
3. **الخبرة القضائية** : يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة؛

المطلب الثاني :مسؤوليات المدقق الخارجي

مهنة المدقق الخارجي شأنها شأن أي مهنة أخرى، يترتب عليها مسؤوليات يجب الالتزام بها وأدائها على أكمل وجه، حتى يتمكن المدقق الخارجي من تعزيز الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، بحيث أن المسؤوليات المترتبة على المدقق الخارجي تتمثل في : [2]

أولا :المسؤولية الفنية :

تتعلق هذه المسؤولية بأهم واجبات المدقق الخارجي، التي تتلخص في الآتي:

1. مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً؛
2. مسؤولية في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد تم تطبيقها بشكل سليم؛

ثانيا :المسؤولية الأخلاقية (التأديبية) :

تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على المدقق أن لا يتصرف بشكل يسيء للمهنية، فكل مهنة لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية و سلوك و آداب وواجبات أعضاء المهنة، ومن الأمثلة التي تمس أو تخل بأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي ما يلي: [3]

1. إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة؛
2. الإهمال و التقصير في أداء عمله؛
3. تقديم بيانات مضللة و غير حقيقية؛
4. إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر، فإذا قام المدقق بارتكاب أي من الأعمال المخلة بقواعد و أخلاقيات و كرامة ألمهنة فإن المنظمة المهنية تقوم بتوقيع عقوبات تأديبية عليه

[1] – عبد السلام عبد الله ابو سرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية مذكرة ماجستير(غير منشورة)، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر –3– ،نوقشت سنة 2010،ص 56.

[2] – اقاسم عمر ،مرجع سبق ذكره ، ص 08.

[3] – بوقابة زينب ، التدقيق الخارجي و تاثيره على فعالية الاداء في المؤسسة الاقتصادية مذكرة ماستر (غير منشورة) ،تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر –3– ،نوقشت سنة 2011،ص ص 49– 50.

هذه العقوبات قد تكون التأنيب واللوم أو تعليق العضوية لفترة محدودة، أو الحرمان من مزاولة المهنة مدى الحياة؛

ثالثا :المسؤولية المدنية:

تتمثل المسؤولية المدنية للمدقق في مسؤوليته تجاه العميل وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل المراجعة أو الطرف الثالث، ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادي، و فيما يلي توضيح لهدتين المسؤوليتين: [1]

1- مسؤولية المدقق اتجاه العميل:

إن مسؤوليات المدقق تجاه عميله قد تكون مسؤوليات ظاهرة أو مسؤوليات ضمنية، فالعقد في حد ذاته ينص على مسؤوليات المدقق الظاهرة، بينما تكمن المسؤوليات الضمنية في مسؤولية المدقق القانونية عن الإهمال و عدم بدل العناية المهنية الكافية ، فإذا أخل مدقق الحسابات بأحكام العقد الذي بينه و بين عميله فإنه يتحمل مسؤولية ذلك الإخلال،كما أنه يعرض نفسه للمساءلة ، ومن الأعمال التي تعتبر مسؤولية على المدقق تجاه عميله ما يلي:

أ- الفشل في إكمال عملية التدقيق؛

ب- الفشل في اكتشاف الاختلاسات أو التلاعبات؛

ت- إفشاء لأسرار العميل؛

2- مسؤولية المدقق اتجاه الطرف الثالث:

إن المدقق الخارجي المستقل يعتبر مسؤولاً في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال و تقصير منه تجاه الطرف الثالث المستفيد والمستخدم للقوائم المالية، بالرغم من عدم وجود عقد بينه و بينهم، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المدقيقون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشاف التلاعب والاختلاس في عملية التدقيق، فإن السبب الرئيسي هو فشل المدقق في بذل العناية المهنية المعقولة للقيام بالمهام الموكلة إليه، وفي ما يلي بعض الأمثلة التي تتمثل فيها مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه الطرف الثالث :

أ- إهمال المدقق في قيامه بأداء عمله، وعدم بذل العناية المهنية المعقولة؛

ب- وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء عمله؛

ت- مسؤولية المدقق عن مدى صحة وصدق المعلومات المالية خلال الفترة أللاحقة، وهي الفترة ما بين تاريخ إعداد القوائم المالية و تاريخ صدورها ونشرها؛

رابعا : المسؤولية الجنائية :

إن المسؤولية الجنائية للمدقق الخارجي يتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي أعتمد على المعلومات والبيانات المالية التي تم مراجعتها، ليصل إلى المجتمع ككل، و المسؤولية الجنائية هي مسؤولية شخصية

[1] -Gérard LEJEUNE Jean – pierre EMMERICH, Audit et commissariat aux comptes, Gualino éditeur,EJA, PARIS, 2007, p77 .

- ينضر الى : اقاسم عمر ، مرجع سبق ذكره ، ص 9

يتعرض فيها من يقترف أي من المخالفات التي تنشأها إلى الغرامة المادية، أو السجن، أوكلاهما ومن الأعمال والتصرفات التي تترتب عليها المسؤولية الجنائية مايلي :[1]

1. تآمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة المؤسسة؛
2. تآمر المدقق مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معنية في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة، ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين؛
3. إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة، وعدم تضمين تقريره ذلك خوفاً على مصالحه الشخصية؛
4. الكذب في كتابة تقريره او في شهادته أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين؛
5. ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضرب مصالح المؤسسة، مثل إفشاء بعض الأسرار الهامة للمؤسسة إلى المؤسسة المنافسة؛

المطلب الثالث :منهجية المدقق الخارجي :

للقيام بعملية التدقيق الخارجي يستوجب هذا الأمر توضيح المعالم الأساسية التي يستند عليها المدقق، وتسطير خطة عمل وفق منهجية تسمح للمدقق بالسير الحسن لهذه العملية، وبإبداء رأي سليم حول مدى شرعية وصدق الحسابات السنوية مدعما بأدلة وقرائن إثبات و تتمثل هده الخطوات في ما يلي :[2]

أولا: اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة :

" يفرض على المدقق إتباع خطوات متكاملة، لذا عليه فهم المؤسسة التي يراجعها لحصوله على معرفة عامة حولها ثم عليه التمكن من فهم نظامها الإداري الذي تسير عليه وما يتضمنه من ضمانات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية أين يتم تحديد نقاط القوى و الضعف ومن خلالها يضع المدقق خطة خاصة لتنفيذ مهمته التي تنتهي بتوصيات وحلول مقترحة قبل الشروع في المهمة "[3].

1- البحث عن المعلومات:

وتنقسم بدورها إلى مرحلتين على حسب نوع المعلومات :[4]

أ- **الأشغال الأولية** :هي خطوة يطلع من خلالها المدقق على الوثائق الخارجية للمؤسسة مما يسمح له بالتعرف على محيطها ومعرفة القوانين و التنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حول خصوصيات ومهنة المؤسسة ، مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع؛

---

[1] – محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية – مصر ،بدون طبعة ،2007، ص 67

[2] – عبد السلام عبد الله ابو سرعة ،التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية مذكرة ماجستير (غير منشورة)، مرجع سبق ذكره ، ص ص76- 80.

[3] – اقاسم عمر، محاضرات في التدقيق الخارجي و محافظ الحسابات ،مرجع سبق ذكره ، ص 11

[4] – محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 67- 69.

ب- **الاتصالات الأولية مع المؤسسة** :يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين و مسيري مختلف المصالح، و يجري حوارا معهم ومع من سيشتغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أداءه للمهمة، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها، ووحداتها .إضافة إلى ذلك عليه الإطلاع على الوثائق والمستندات الموجودة على مستوى المؤسسة ومعرفة السياسات العامة للمؤسسة، والاستراتيجيات والأفاق المستقبلية وكذا الوسائل و التقنيات المستخدمة في الأنشطة، و في التسيير والإدارة وكل معلومة يمكن أن تفيد المدقق وتؤثر على المؤسسة وتخلق مناطق خطر فيها، لأن المعطيات والحسابات ما هي إلا انعكاس للحقائق القانونية و الاجتماعية التي تعش فيها المؤسسة وعليه فلابد من أخذها في الحسبان عند التقييم ؛

ت- **انطلاق الأشغال** : يحصي المدقق نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبيا، في ملف هو الملف الدائم، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر؛

2- **تحديد أهداف المهمة:**

إن حجم المؤسسة وتعدد الأنشطة التي غالبا ما تكون معقدة ومركبة، كما أنها قد تكون موزعة عبر مناطق جغرافية مختلفة، فمن المستحيل مراجعة وفحص كلّ العمليات المتعلقة بالمؤسسة وانطلاقا من إلمام شامل لبعض المعلومات العامة حول المؤسسة، يستطيع المدقق تحديد أهداف التدقيق، فكل خطّة من مهمته لابد أن تندرج ضمن هدف معين وواضح ؛

و في الأخير مهما كانت المهمة التي كلّف بها المدقق، فإن المعرفة العامة حول المؤسسة هي مرحلة تمهيدية قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية للكشف عن مواطن القوى والضعف في المؤسسة، ومن خلال ذلك يضع المدقق خطّة للعمل و توجيه صحيح لبرنامج التدخلات و التحقيقات.

الجدول رقم (1-1) يوضح مراحل الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

البحث عن المعلومات	-التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة. -التنظيم المهني. -عناصر المقارنة بين المؤسسات. -حوار مع المسئولين. -زيارات ميدانية. -التعرف على الوثائق الداخلية.
تحديد اهداف المهمة	-تكوين الملف الدائم. -إعداد برنامج المراجعة الأولي.

المصدر : محمد بوتين ،**المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ،ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون – الجزائر ،الطبعة الثالثة ،2008، ص 68.

ثانيا :تقييم نظام الرقابة الداخلية :

من خلال تعريف نظام الرقابة الداخلية الذي يعبر عن مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، فإنه لابد من تقييم كلّ طرق العمل و الإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثارها في الحسابات والقوائم المالية، إذ تعتبر هذه العملية عبارة عن أساس كل مهمة مراجعة فمن خلالها يتضح مصداقية نظام المعلومات.[1] وفيما يلي الخطوات التي يتبعها المدقق في تقييم نظام الرقابة الداخلية:[2]

1. المرحلة الأولية تتمثل في جميع الإجراءات المكتوبة و غير مكتوبة و تدوين ملخصات لها ؛
2. اختبارات الفهم فمن خلال هده الخطوة يسعى المدقق لفهم النظام المتبع و ذالك من خلال القيام باختبارات التطابق أي يتأكد من انه فهم كل أجزاء عملية ما و أحسن تلخيصها ؛
3. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية : بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يقوم المدقق بالإعطاء التقييم للمؤسسة محل الفحص و يحدد نقاط القوة و الضعف فيها ،إذ يعتمد على استمارة تتضمن أسئلة تكون الإجابة عليها عادة بنعم أو لا؛
4. اختبار الاستمرارية :من خلال هذه الخطوة يتأكد المدقق من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي هي فعلا نقاط قوة مطبقة في الواقع و بشكل مستمر ؛
5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على نقاط ضعف النظام ،و سوء تسييره عند اكتشاف مدى استغلال النظام لنقاط القوة ومدى تجنبه و معالجته لنقاط الضعف؛
6. **الجدول رقم (1-2) يوضح دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية**

أ -جمع الإجراءات	-استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح. -ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة.
ب -اختبارات التطابق و الفهم	-تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته
ج -تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية	-نقاط قوة النظام – نقاط ضعف النظام
د -اختبار الاستمرارية	-اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع.
هـ -تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	-نقاط قوة النظام – ضعف وقصور النظام – النتائج.

المصدر : محمد بوتين ،**المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ،ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون – الجزائر ،الطبعة الثالثة ،2008،ص 71.

ثالثا :تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي :[3]

[1]- عزوز ميلود ، دور المراجعة في تقييم اداء الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية مذكرة الماجستير (غير منشورة) ، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسة ، جامعة 20 اوت 1955- سكيكدة ،2006-2007 ، ص ص 39- 49

[2] - محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 70-75.

[3] - اقاسم عمر ، مرجع سبق ذكره ، ص 16

في هذه الخطوة و على أساس المعلومات المتوصل إليها في المراحل السابقة يخطط مدقق مهمته و يحدد العمليات و المواطن الحساسة للتدقيق، مع مراعاة الوقت و إمتداد حدود التحقيق و على هدا الأساس يختار المدقق الوسائل و التقنيات التي تساعده في المهمة، فعلى سبيل المثال قد يختار المدقق بين استجواب الأفراد المعنيين و إعداد مخططات ألتسيير، أو اللجوء إلى العينات الإحصائية والملاحظات الحية.

وفيما يلي تفصيل لمراحل التدقيق في الحسابات كما يلي :

1- إعداد المهمة :

بناء على ما تمّ تحديده في برنامج العمل والأهداف المنتظرة من التدقيق، سيحاول المدقق تطبيق نقاط هذا البرنامج مع التدقيق والفحص في الأجوبة باستعمال الاختبارات والوسائل التي يراها مناسبة، هذا و يمكن له توضيح التقارب في إعداد مهمة التدقيق كمايلي :

أ- تحديد الأنشطة والأنظمة والوظائف التي ستخضع لعملية المراجعة (مبيعات، مخزونات، مشتريات، استثمارات)؛

ب- التدقيق في النظام المتبع وذلك عن طريق تحديد مسار انتقال الوثائق والملفات من بداية العملية إلى نهايتها (مخطط تدقيق المعلومات)، و أيضا تحديد عناصر الرقابة الداخلية؛

2- **فحص المطابقة:**

يتمثل فحص المطابقة أساسا في الملاحظة والمشاهدة العينية لمختلف مراحل و إجراءات العملية المتمثلة في مخطط السير فهي تساعد على تكملة استجواب الرقابة الداخلية المحققة سابقا، ومن هذا المنطلق ومع الأخذ بعين الاعتبار مناطق الخطر سيقوم المدقق باختبارات خاصّة ببعض الإجراءات لاستبيان حقيقة سير العمل ودرجة التحكم فيه، أي يقوم بفحص انتقائي للإجراءات عملية ما كالجرد مثلا، وعليه قبل عملية التصديق يتم التأكد والتحقيق وكذا التقارب لكل البيانات و القرائن المحصل عليها، حيث يقوم بالتأكد من معظم الحسابات والنسب المالية و المحاسبية، أما التقارب فهو إثبات صحة معلومة معينة ناتجة من مصدرين مختلفين.[1] كما أنه إلى جانب عملية التحقيقات و الإجراءات التي ينجزها المدقق لابد من عملية تدوين للمعلومات بشكل منظم فيما يسمى بأوراق العمل، حيث نجد فيها كلّ مراحل التدقيق بما فيها الوسائل والتقنيات المستعملة ويمكن تلخيص ذلك في:

أ. تحديد الهدف (على ماذا نبحث) ؟؛

ب. الوسيلة او التقنية المستعملة؛

ج. النتيجة (التصديق وعدم التصديق)؛

- **التصديق:**

قبل التصديق على أي وضعية أو حالة معينة لابد من جمع الأدلة و القرائن الكافية بالكم و الكيف بغرض إثبات الحكم على أهمية الوضعية، وعليه فالمدقق يقوم بالتصديق على وضعية المؤسسة بعد التأكد التام

[1]- توفيق أبو رقبة ،عبد الهادي إسحاق المصري ، تدقيق و مراجعة الحسابات ، دار الكندل للنشر و التوزيع ،اربد – الأردن ،الطبعة 01 ،1991، ص87

والدقيق لصحتها "وهنا لابد من توافر مميزات لدى المدقق كالفطنة و المهارات الفنية و إمكانية التحصيل تساعده على ألإدراك والتركيب وكذا التحليل لوضعية معينة في الآجال المحددة "[1].

من جهة أخرى يستعين المدقق بتقنيات تعزز هذا التحليل من أهمها:[2]

- الملاحظة العينية ؛
- التحقيق المباشر مع الطرف الثالث كالموردين، الزبائن، البنوك؛
- اختبار الوثائق والملفات المنتجة والمستخدمة في المؤسسة؛
- التحليل، التقييم والتقارب بين المعلومات العينية والمستندات؛
- الاستعانة بالاستجوابات و تفسيرات المسؤولين و الموظفين.

رابعا : إعداد التقرير :

في نهاية كل عملية مراجعة يجب على المدقق إعداد تقرير يتم توضيح من خلاله كل ما تم التحقيق فيه طيلة فترة المهمة، و يتميز تقرير المراجع بالدقة و الشمولية مع عرض مختلف الأدلة و القرائن التي تثبت حكمه على قوائم المؤسسة محل الفحص ، و يتضمن التقرير مرحلتين متتاليين و متكاملين هما كالأتي :[3]

1 – الاجتماع النهائي :

يضم كل من المدقق أو الفريق المكلف بالتدقيق و المسيرين و مختلف المسؤولين ، و يشمل :

أ– العرض : يكشف المدقق عن كل نقاط القوة و الضعف مرفقة بالاستدلالات و بيانات و أدلة إثبات ، و أثناء العرض يتدخل جميع المشاركين في الاجتماع كل حسب تخصصه و مسؤوليته حتى يكون العرض حيويا وواضحا و شفافا ، و هنا يصل الحوار إلى مرحلة حساسة تتمثل في نقد و مناقشة توصيات وملاحظات المدقيقين .

ب– المعارضة : يصادف المراجع معارضة من طرف العميل حيث يجد نفسه أمام حالتين هما :

- إما إن يكون المدقق قادرا على الاستدلال و الاستحضار فيثبت أحكامه و نتائجه بالأدلة الدامغة و الكافية و هنا تنتهي المعارضة مباشرة ؛
- و أما أن يمتنع المدقق لعدم وجود أدلة كافية و عدم ترتيبها و ضعف التحضير للاجتماع، وفي هذه الحالة من الأفضل عدم ذكر تلك الملاحظة أو النقطة المنتقدة في تقرير المدقق وذلك لصالح الطرفين، أما إذا كان المشكل خطير فيؤجل الاجتماع إلى أن يجمع المدقق أدلة و قرائن كافية قبل الإدلاء بالحكم النهائي؛

و عموما في كل الأحوال يتعرض المراجع للنقد و المعارضة من طرف العميل .

---

[1] – أقاسم عمر ، محاضرات التدقيق الخارجي و محافظ الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص 18.

[2] – يوسف محمود جربوع، استكمال عملية المراجعة ، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد(112) ، الربع الرابع 1999 ، ص43

[3] – إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار الكتاب الوطنية، ليبيا، الطبعة الخامسة، 2008 ، ص29 .

– ينظر الى :

– بوقابة زينب ، التدقيق الخارجي و تأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية مذكرة ماجستير(غير منشورة)، مرجع سبق ذكره ، ص ص30– 39 .

2 – تقرير التدقيق :[1]

التقرير هو الشكل النهائي و الكتابي لعملية التدقيق و فيه يقوم المدقق بإدلاء برأيه الفني المحايد حول صدق و سلامة القوائم المالية و نظام الرقابة الداخلية و مدى الالتزام به، و اقتراح التوصيات لتصحيح الأخطاء غير الخطيرة مع تحقيق المدقق لمعيار الاستقلالية في إبداء رأيه و الإكثار من الأدلة و القرائن التي تعتبر حماية للمدقق من جهة و حق للإدارة أو المستفيدين من التقرير من جهة أخرى، أما فيما يخص شكل التقرير فيتضمن :

- صفحة أو مستند الإرسال؛
- فهرس، مقدمة، خلاصة؛
- نصّ التقرير حيث نجد فيه عرض النتائج والتوصيات وأجوبة العميل؛
- الخاتمة، خطة التحقيق والتدخلات والملاحق؛

المطلب الرابع: معايير التدقيق الخارجي

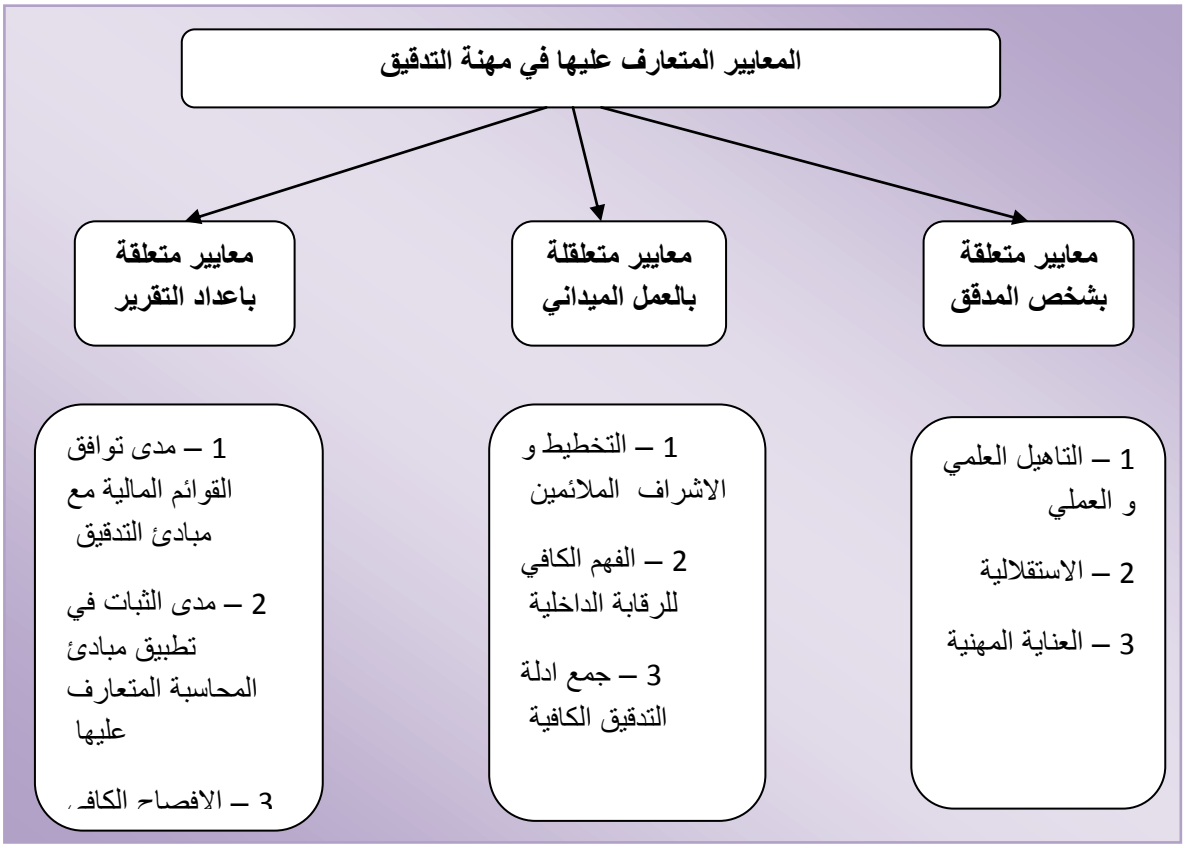
يعتمد التدقيق على مجموعة من المعايير المتعارف عليها ،و بهذا الصدد بهمنا أن نفرق بين معايير التدقيق و إجراءاته ،و لقد اصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين – AICPA– بواسطة مجلس معايير التدقيق ASB قائمة بمعايير التدقيق ،حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات رئيسية كما يلي : [2]

المجموعة الأولى : المعايير العامة أو الشخصية ؛
المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني ؛
المجموعة الثالثة : معايير اعداد التقرير؛

[1]– بوقابة زينب ، التدقيق الخارجي و تأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية مذكرة الماجستير (غير منشورة)، مرجع سبق ذكره ، ص ص32– 39 .

[2] – احمد حلمي جمعة ،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصغء للنشر و التوزيع ،عمان، دون طبعة ،2000، ص ص 45–57.

الشكل :1-1 معايير التدقيق الخارجي



المصدر : احمد حلمي جمعة ،**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ،عمان– الاردن ،2000،ص ص 45–57 – بتصرف

ما من مهنة إلا ولها قواعدها وأصول ممارستها، ومهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعد وأصول الممارسة الخاصة بها، ونظراً لأهمية مهنة التدقيق وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات الحسابية تم التفكير جديا في إيجاد قواعد وأصول الممارسة لها، و لقد تم ترتيب المعايير في ثلاث مجموعات ، وتسمى أيضا بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً وصدرت عن المعهد الأميركي للمحاسبين القانونيين وتشمل :[1]

أولا : المعايير الشخصية(المعايير العامة) : وتتعلق بشخصية المدقق والصفات اللازمة ليصبح مؤهلاً لتولي مهنة التدقيق و تتمثل هذه المعايير في :

1- التأهيل العلمي والعملي :

المدقق لا بد أن يكون لديه قدراً كافياً من المؤهلات العلمية والخبرة العملية في المحاسبة والتدقيق ،كي يتمكن من تقديم الخدمات المطلوبة بكفاءة ولهذا توضع القوانين والأنظمة التي تمكن الشخص من مزاولة المهنة ، ومن الشروط التي تتعلق بمزاولة المهنة ما يلي :

أ. يتمتع بالجنسية في البلد التي يزاول فيها المهنة؛

[1] – أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية ، دون طبعة ، مصر ، 2006 ،ص ص 109– 112.

ب. شهادة جامعية تتعلق بالمحاسبة ؛

ت. شهادة في المهنة معترف بها من الجهات ذات الاختصاص؛

ث. الحصول على فترة التدريب الكافية لمزاولة المهنة ؛

ج. اجتياز الامتحانات اللازمة لمزاولة المهنة ؛

2- **الاستقلالية:**

وتعني القيام بالعمل بكل أمانة واستقامة وموضوعية ودون تحيز لجهة معينة ، والاستقلال يعني الاستقلال الفعلي المادي والذهني ، ويعتبر الاستقلال من العناصر المهمة لعملية التدقيق حيث يوفر للمدقق الثقة والاعتماد بدرجة عالية من الجمهور ولكن لا يكفي الاستقلال من جانب واحد فقط (المادي أو الذهني) ، ويرتبط الاستقلال بعدد من الأمور في التدقيق منها تحديد الأتعاب والتعيين والعزل للمدقق وعلاقة المدقق بعميل التدقيق ، وهذا ما تنظمه المعايير المهنية و تسعى لتوفير البيئة العملية لتحقيقه .

3- **بذل العناية المهنية المعقولة** : وذلك في كل مراحل التدقيق مثل :[1]

أ. مرحلة التخطيط لعملية التدقيق بعناية عالية من خلال إعداد خطة بشكل مناسب للحصول على نتائج معقولة ؛

ب. ومرحلة الاختبارات الجوهرية من خلال الحصول على الأدلة الملائمة وتقييمها ؛

ت. مرحلة إعداد التقرير وذلك بتقييم الأدلة وتحديد النتيجة النهائية؛

لكن بذل العناية المهنية ليس لها حدود واضحة للحكم عليها ، و التزام المدقق بهذه المعايير يعتبر الحد الأدنى للعناية المهنية .

ثانياً: معايير العمل الميداني :

وتتعلق بعملية تنفيذ الإجراءات في التدقيق وتشمل ما يلي :[2]

1- **معيار التخطيط والإشراف :**

أن يكون التخطيط كافياً ومناسباً لعملية التدقيق ولا يكون إرتجالياً، وتتم عملية التخطيط من خلال وضع برنامج وخطة واضحة ومفصلة تبين المهمات في عملية التدقيق ومواعيدها ويشرف عليها المدقق المسئول بشكل كامل؛

[1] - أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، دون طبعة ، 2007 ، ص 4.

[2]- مصطفى عيسى خضير، المراجعة :المفاهيم والمعايير والإجراءات، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، الطبعة 2 ، 1996، ص ص46 – 52.

2- **معيار دراسة وفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية ؛**

إذ يقييم المدقق نظام الرقابة الداخلية و يتحقق من مدى إمكانية الاعتماد على هذا النظام لتحديد حجم الاختبارات الجوهرية؛

وتعرف الرقابة الداخلية : بأنها الخطة التنظيمية وكافة الوسائل والطرق التي تستخدمها المنشأة بهدف :

أ. حماية الأصول من السرقة والتلاعب وسوء الاستخدام ؛

ب. التأكد من دقة وصحة البيانات المالية المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها ، والتأكد من طريقة عرضها واتفاقها مع المعايير المحاسبية الدولية، و يتبع معيار دراسة وفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

- تقييم الكفاءة الإنتاجية لتحقيق الفعالية وذلك من خلال توفير الإجراءات الرقابية التي تعزيز الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة التي تضعها الإدارة وتطلب من الموظفين الالتزام بها ؛

3- **الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة و موثوقة :**[1]

أ- **يقصد بأدلة التدقيق** : جميع ما يحصل عليه المدقق من مستندات وتقارير واستفسارات وتقديرات وعمليات حسابية، ويعتمد عليها المدقق لإصدار حكمه عن البيانات المالية ومدى مصداقيتها، ويمكن التمييز بين نوعين رئيسيين من الأدلة هما الأول أدلة متوفرة للمدقق مثل البيانات المالية والسجلات المحاسبية والمستندات والملاحظة للأصول، أما الثاني فهي الأدلة التي يصنعها المدقق لتلبية احتياجات التدقيق وهي تمثل معلومات من الإدارة والعاملين وتقييم الأنظمة والمصادقات والتحليلات والمراجعة الانتقادية ؛

ثالثاً : معايير إعداد التقرير

يعطي المدقق خلاصة عمله من خلال التقرير الذي يمثل وثيقة مكتوبة ويقدمه لأطراف ذات العلاقة، ويمثل كذلك وثيقة تحدد مسؤوليات المدقق المدنية والجنائية و يشمل النقاط الآتية :[2]

1. يجب الإشارة إلى مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاماً؛
2. الإشارة إلى ما إذا كان هناك تغيير في إعداد القوائم المالية عن الفترات السابقة وفي حال عدم التغيير فلا حاجة للإشارة لذلك ؛
3. الإشارة إلى ما إذا كانت القوائم المالية لا تشتمل على الإفصاح الكافي؛
4. أن يشمل التقرير رأياً مكتوباً في فقرة خاصة عن القوائم المالية كوحدة واحدة حسب ما تمليه الهيئات الدولية المنظمة للمهنة.

المبحث الثاني : الإطار ألمفاهيمي لحوكمة الشركات

[1] – اقاسم عمر، مرجع سبق ذكره ، ص 105

[2] – وليم توماس، أمرسون هنكي، ترجمة أحمد حجاج، كمال الدين سعيد،المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الكتاب الأول، دار المريخ ، بدون طبعة مصر،2003، ص53 .

لقد حظي مفهوم حوكمة الشركات بقدر كبير من الاهتمام في مختلف أنحاء العالم ،نتيجة للعديد من حالات الفشل التي حازتها الشركات، والتي لم تؤثر فقط على من لهم صلة مباشرة بالشركات المعنية أي المديرين و المساهمين و المحاسبين، ولكن أيضا المتأثرين بوجودها مثل الموظفين والعملاء والموردين والبيئة على وجه الخصوص، كذلك الاضطراب الاقتصادي الذي شهده العالم و نتائجه من خلال الأزمة الاقتصادية الأخيرة ، فكل هده العوامل اجتمعت لتعطي دفعة قوية لظهور موضوع حوكمة الشركات وتضعه في المقدمة ؛

المطلب الأول :مفهوم حوكمة الشركات

لقد تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، و حولنا الإلمام بمجموعة من التعارف للحوكمة من عدة نواحي.

أولا : تعريف حوكمة الشركات:

1- تعريف اللغوي لحوكمة الشركات :

أ- تعني عملية التحكم والسيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشد، و يرى البعض إنها كلمة مشتقة من التحكم أو المزيد من التدخل والسيطرة، ويرى آخرون أنها كلمة تعني لغوياً نظام مراقبة بصورة متكاملة وعلنية تدعيماً للشفافية والموضوعية والمسؤولية، و يعتبر الباحثان الأمريكيان Means et Berle أول من اهتم بمفهوم حوكمة الشركات ، وكان ذلك سنة 1932 م ،من خلال قيامهما بدراسة تركيبية لرأسمال كبريات الشركات الأمريكية و توصلا إلى ضرورة فصل الملكية عن الإدارة و إلى إلزامية فرض رقابة على تصرفات المسيرين حماية لحقوق صغار المساهمين . [1]

"و لفظ الحوكمة Gouvernance مشتق من الكلمة الانجليزية Goveren أي يحكم و منها أتت gouvernement و التي تعني حوكمة و بهذا تجدر الإشارة إلى أن هذا المصطلح قد تم اقتراحه من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية و قد استحسنه عدد من المتخصصين في اللغة العربية ومنهم مركز الدراسات اللغة العربية بالجامعة الأمريكية بالقاهرة ، و لذالك تم اقتراح استخدام حوكمة الشركات كمرادف لمفهوم coporate governance"[2].

ب- و تعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها: " هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها ".[3]

---

[1] – فاتح غلاب ، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ التنمية المستدامة مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة فرحات عباس سطيف ،2010-2011 ، ص ص 07 -08 -09.

[2] – نرمين ابو العطا ، حوكمة الشركات سبيل للتقدم مع القاء الضوء على التجربة المصرية ، اصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة – فرقة التجارة الامريكية ، واشنطن ،2003،ص 01 .

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

ينضر الى :

ث- كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: " مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين ".[1]

2- التعريف المحاسبي لحوكمة الشركات :

يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم إستخدام أموالهم في مجالات أو إستثمارات غير آمنة، وعدم إستغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية، وتركز هذه النظرة على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية ومزايا المديرين، وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دولياً .[2]

3- التعريف القانوني لحوكمة الشركات :

يشير إصطلاح الحوكمة من المنظور القانوني إلى الإطار التشريعي والقواعد القانونية التي تحمي مصالح الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة أو الشركة، وتناولها القانون على أنها إطار متكامل من القواعد القانونية الحاكمة لإدارة شؤون المشروعات والمنظمات في مواجهة الأطراف المستفيدة، وبالتالي يهتم القانونيون بالقواعد القانونية والنواحي الإجرائية التي توفر متطلبات المحافظة على الكيان المؤسسي للشركات وتوفير ضمانات الحماية لحقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة أو المستفيدين من نشأة الشركة وبقائها ونموها.[3]

-بلعادي عمار ،مداخلة بعنوان دور حوكمة الشركات في ارساء قواعد الشفافية و الافصاح ،ورقة قدمت الى ملتقى حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع- رهانات و افاق)،مخبر مالية -بنوك وادرة اعمال -جامعة ام البواقي -الجزائر ، يومي 07-08 ديسمبر 2010 ،ص.03

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

ينضر إلى :

-بلعادي عمار ،مداخلة بعنوان دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح ،مرجع سبق ذكره ،ص 03.

- فاتح غلاب ، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ التنمية المستدامة مذكرة ماجستير (غير منشورة)،مرجع سبق دكره ، ص 08.

[2] - بوقرة رابح - غانم هاجرة ، الحوكمة المفهوم و الاهمية ، ورقة قدمت الى ملتقى وكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي و الاداري ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير - جامعة محمد خيضر - بسكرة - الجزائر ، في يومي 06-07 ماي 2012، ص 12.

[3] - عدنان حيدر بن درويش ، حوكمة الشركات و دوره مجلس الإدارة ، اتحاد المصارف العربية ، ص 14.

4- التعريف الإداري لحوكمة الشركات:

لم يتحدد بدقة بعد ما يمكن أن يسمى المفهوم الإداري لإصلاح الحوكمة وإن كان يمكن القول أن هناك إستخدامات لإصطلاح الحوكمة في بعض الكتابات الإدارية ومنها:[1]

- الحوكمة هي مجموعة القواعد والضوابط والإجراءات الداخلية في المؤسسة التي توفر ضمانات تحقيق حرص المديرين على حقوق الملاك والمحافظة على حقوق الأطراف ذات المصالح بالمنظمة؛
- الحوكمة هي مجموعة ممارسات تنظيمية وإدارية تضبط العلاقة بين أصحاب المصالح المختلفة بمن فيهم متلقي الخدمة، وتحمي حقوق الأطراف ذوي العلاقة من الممارسات الخاطئة للمديرين.

ثانيا: خصائص و معايير حوكمة الشركات :

1- خصائص حوكمة الشركات :

من خلال المفاهيم المقدمة لحوكمة الشركات، نستنتج أن هذا المفهوم يرتبط بسلوكيات الأطراف ذات العلاقة بمنظمة الأعمال، و بالتالي هناك مجموعة من الخصائص التي يجب ان تتوفر في هده السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم و تتمثل هذه الخصائص في الاتي: [2]

أ- **الانضباط** :و يعني إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح و احترام القوانين و الالتزام بها ؛

ب- **الشفافية** : أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث في المؤسسة دون أي تعتيم للحقائق تحدث في المؤسسة؛

ت- **الاستقلالية** :أي ان لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط؛

ث- **المساءلة** : إمكان تقييم و تقدير اعمال مجلس الإدارة و الإدارة التنفيدية؛

ج- **المسؤولية** :أي تحمل المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشاة؛

ح- **العادالة** : يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشاة؛

خ- **المسؤولية الاجتماعية** : النظر إلى الشركة كمواطن جيد .

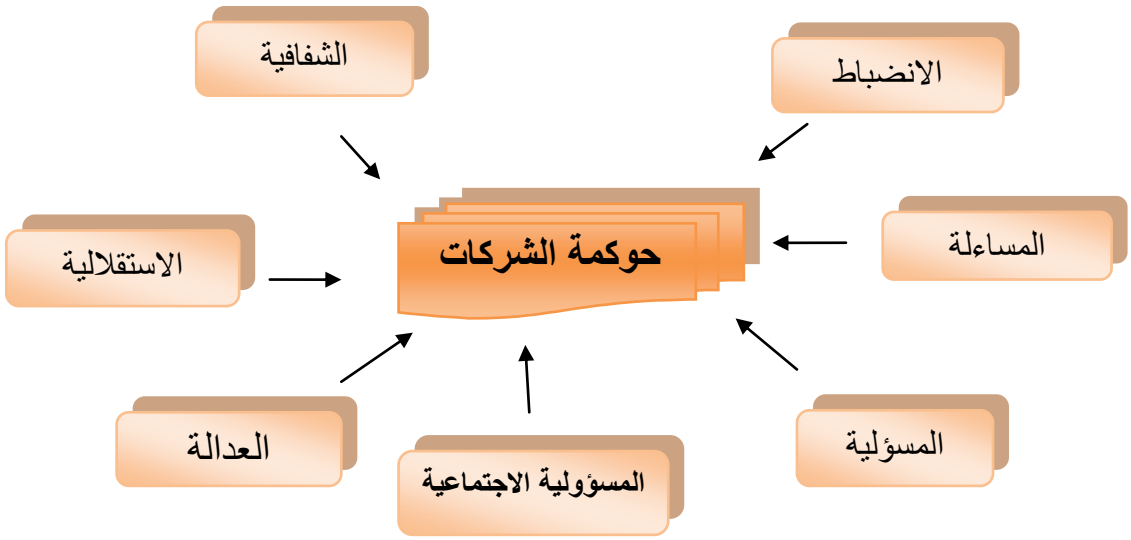
[1] – عدنان حيدر بن درويش ، نفس المرجع ، ص 15

[2] – بوقرة رابح – غانم هاجرة ،الحوكمة المفهوم و الاهمية ، مرجع سبق دكره ،ص 9.

ينضر الى :

– طارق عبد العالي حماد، حوكمة الشركات(المفاهيم –البادئ –التجارب) ، الدر الجامعية ، الاسكندرية ، بدون طبعة ، 2005 ، ص 23.

الشكل :1-2 يوضح خصائص حوكمة الشركات



المصدر : فاتح غلاب ، **تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ التنمية المستدامة مذكرة ماجستير** (غير منشورة)،مرجع سبق ذكره ،ص 11.

ثانيا :معايير حوكمة الشركات :

يمكن الإعتماد على النقاط الآتية كمعايير للحوكمة وهي:[1]

1- الإلتزام بالقوانين والقرارات الحكومية؛

2- الإلتزام بقرارات الجمعية العمومية للمساهمين؛

3- كفاءة وفعالية الأداء في تحقيق الهدف من تأسيس الشركة وأهدافها الإستراتيجية؛

4- سلامة الممارسات المحاسبية والإدارية وفقاً لقاعدة أفضل الممارسات؛

5- دقة وموضوعية التقارير المالية وغير المالية واكتمالها وشفافية الإفصاح وملائمة توقيته؛

ثالثا : أهمية و أهداف حوكمة الشركات :

1- أهمية حوكمة الشركات :

ترجع أهمية حوكمة الشركات إلى العمل على كفاءة إستخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسيتها في الأسواق بما يمكنها من جذب مصادر تمويل محلية وعالمية للتوسع والنمو، وأيضاً يجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديدة، مع الحرص على تدعيم إستقرار أسواق المال والأجهزة المصرفية، مما يؤدي إلى

[1] – محمد حسن يوسف ، محددات الحوكمة و معاييرها ،بنك الاستثمار القومي ، مصر ، بدون طبعة ،2007 ، ص07.

تحقيق الكفاءة والتنمية الإقتصادية المطلوبة، مع أنه بالإضافة لما سبق يمكننا أن نوضح أهمية الحوكمة من خلال النقاط الآتية[1]:

أ- تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية، والتأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه المساعدة على سرعة إكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري وإتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه وعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمها وتأثيرها على حياة الشركة؛

ب- تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها أيضاً وحماية أصول الشركة وكذلك حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح في الشركة، وتعزيز دورهم في مراقبة أداء الشركة والتأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه أن يقي الشركة والعاملين فيها من التلاعب والغش المالي والغنى الفاحش والفساد الإداري و الأزمات والإفلاس؛

ت- تحسين أداء الشركة وقيمتها الإقتصادية وقيمة أسهمها، وكذا تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية فيها ونزاهة تعاملاتها وعدالتها وشفافية المعلومات الصادرة عنها، كل ذلك من شأنه أن يقوي قدرات الشركة التنافسية وكذلك قدراتها على جذب الإستثمارات والنمو.

2- أهداف حوكمة الشركات :

تناول كثير من الباحثين أهداف حوكمة الشركات، وسنحاول إيجاز أهم الأهداف التي تسعى الحوكمة إلى تحقيقها و هي كالتالي :[2]

أ. الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء؛

ب. تحسين الكفاءة الإقتصادية للشركات؛

ت. إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأهداف؛

ث. المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس الإدارة للشركة والمساهمون ممثلين في الجمعية العمومية للشركة؛

ج. عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه؛

ح. تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة؛

خ. تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب؛

د. إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين و الاضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات؛

ذ. تقويم أداء الإدارة العليا بالمنشآت وتعزيز المساءلة؛

---

[1]- هيدوب ليلى ريمة ، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات مذكرة ماستر (غير منشورة)،تخصص محاسبة و جباية – جامعة ورقلة،2012، ص ص 02-12-16.

[2] – بوقرة رابح – غانم هاجرة ،مرجع سبق دكره ،ص 08.

ر. توفير الحوافز لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للمنشآت بما يضمن تحقيق الأهداف العامة للمنشأة ومساهميها؛

ز. مراجعة وتعديل القوانين الحاكمة لأداء المنشآت بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كل من مجلس الإدارة والمساهمين ممثلين في الجمعية العمومية؛

س. مساهمة العاملين وغيرهم من الأطراف أصحاب المصلحة في نجاح أداء المنشأة لتحقيق أهدافها على المدى الطويل؛

ش. ضمان الحصول على معاملة عادلة لجميع المساهمين بما يضمن حقهم المتكافئ في ممارسة الرقابة على أداء المنشأة؛

ص. تشجيع المنشآت على الإستخدام الأمثل لمواردها بأكفأ السبل الممكنة؛

ض. توفير إطار عام لتحقيق التكامل والتناسق بين أهداف المنشأة ووسائل تحقيق تلك الأهداف؛

ط. توفير إطار واضح لمهام كل من الجمعية العمومية ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين بما يضمن عدم حدوث لبس أو غموض أو تداخل بين إختصاصات هذه الأطراف؛

ظ. تحقيق نوع من التكامل بين المنشأة والبيئة المحيطة من حيث الجوانب القانونية والتنظيمية و الإجتماعية السائدة؛

ع. و توفير إطار يساعد في تحديد سبل زيادة وعي المسؤولين وأصحاب المصلحة بأساليب ممارسة السلطة وتحمل المسؤولية؛

غ. تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم و إستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، و يرى البعض أن حوكمة الشركات تهدف إلى تحقيق ما يلي:

- العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة؛
- حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم؛
- منع إستغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح؛
- تشجيع تدفق الأموال وجذب الإستثمارات.

المطلب الثاني: المقومات الأساسية لحوكمة الشركات و الأطراف المعنية بتطبيقها

اولا : المقومات الأساسية لحوكمة الشركات

حوكمة الشركات لا بد لها من أربعة مقومات أساسية هي: [1]

1- الإطار القانوني :

هو المسؤول عن تحديد حقوق المساهمين و إختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعنية بالشركة وبصفة خاصة المؤسسين والجمعية العمومية للمساهمين والمساهم الفرد ومجلس الإدارة ولجانه الرئيسية

[1] – عدنان بن حيدر درويش ،حوكمة الشركات و دور مجلس الادارة ، مرجع سبق دكره ،ص ص 25 –34.

ومراقب الحسابات، وكذا عقوبات إنتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات وتجاوز تلك الإختصاصات، كما يجب أن يحدد الإطار القانوني للحوكمة الجهة الحكومية المنوط بها مراقبة تطبيق إجراءات الحوكمة، ولا يجب أن يترك نظام الحوكمة بكامله للشركات و إعتباره شأناً داخلياً لها، لأنه لن يختلف حينئذ عن نظام الرقابة الداخلية ولن يحقق أهداف الحوكمة، فالرقابة الداخلية ليست صمام أمان من الغش و الإحتيال في الشركات، خاصة وأنه توجد أدلة على الإتجار بقوانين مراقبة الشركات.[1]

2- الإطار المؤسسي :

وهو الإطار الذي يتضمن المؤسسات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات، مثل الهيئة العامة لسوق المال، والرقابة المالية للدولة والبنوك المركزية والهيئات الرقابية والهيئات غير الحكومية المساندة للشركات دون إستهداف الربح كجمعية حماية المستهلك، وكذلك المؤسسات غير الحكومية الهادفة للربح مثل شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاماة وشركات الوساطة في الأوراق المالية وغيرها، ولا يقل دور المؤسسات العلمية كالجامعات أهمية عن دور تلك المؤسسات إذ يقع عليها عبئ تطوير نظم الحوكمة ونشر ثقافتها، وينبغي أن تقوم جميع هذه المؤسسات بأدوارها بكفاءة وأمانة ونزاهة وشفافية من أجل صالح الشركات والإقتصاد القومي عامة.

3- الإطار التنظيمي :

يتضمن عنصرين هما :النظام الأساسي للشركة والهيكل التنظيمي لها موضحاً عليه أسماء و إختصاصات رئيس وأعضاء ولجان مجلس الإدارة وكذلك أسماء و إختصاصات المديرين التنفيذيين.

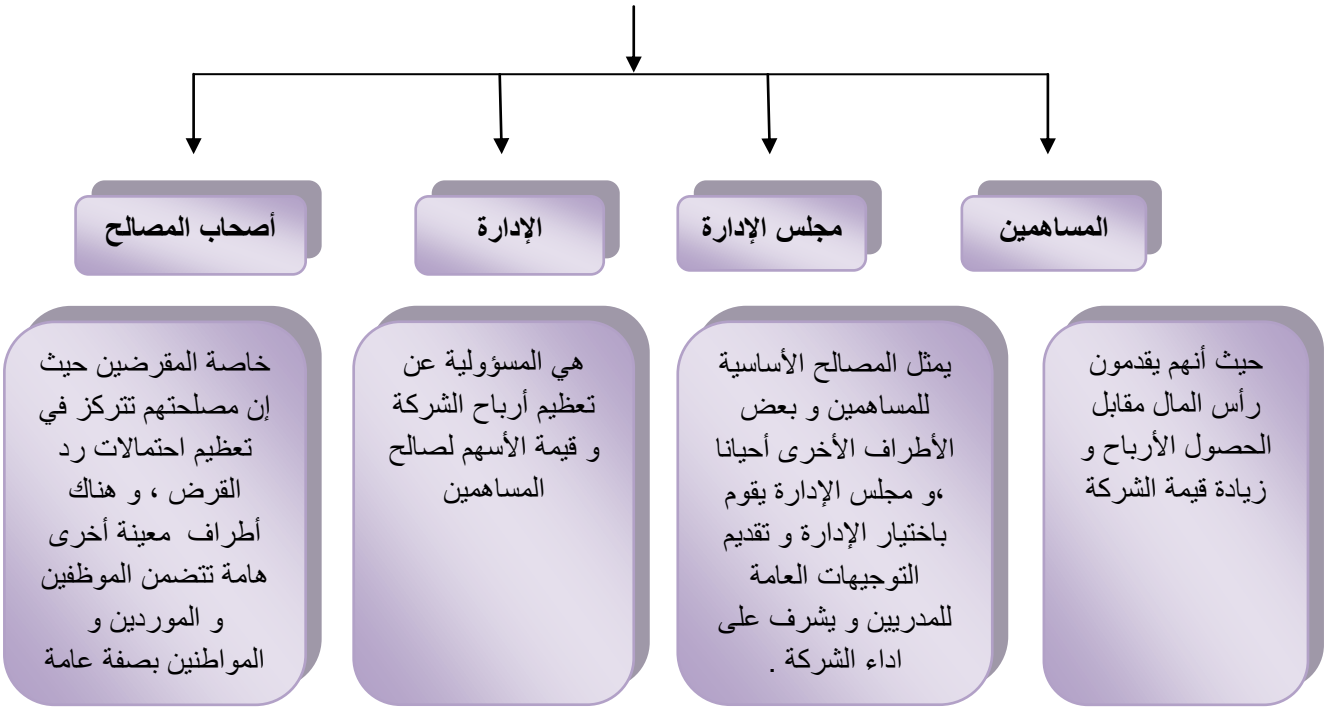
4- روح الإنضباط والجد والإجتهاد:

الحرص على المصلحة العامة للشركة، وتشجيع جميع العاملين فيها على المساهمة الفعالة بكامل الإمكانات في تحسين أدائها وتعظيم قيمتها وقدرتها التنافسية وذلك بنشر ثقافة الحوكمة في الشركة، والعمل على تفعيلها بقدر الإمكان من منطلق أن الشركة هي سفينة جميع الأطراف إلى بر الأمان، ومن مصلحة الجميع الحرص على سلامتها والعمل على تحسين قدراتها التنافسية.

الشكل 1-3 يوضح الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة

الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

[1]- عدنان بن حيدر درويش ،حوكمة الشركات و دور مجلس الادارة ، مرجع سبق دكره ،ص ص 27-34.



المصدر : أمين السيد احمد لطفي ،**المراجعة الدولية و عولمة الأسواق رأس المال** ،الدار الجامعية ، الاسكندرية ،2005،ص696.

المطلب الثالث : مبآدئ و آليات حوكمة الشركات

نظرا للاهتمام المتزايد لمفهوم حوكمة الشركات هناك العديد من المبادرات الرامية إلى و ضع مبادئها بالإضافة إلى الدول و الحكومات ، ولقد حرص العديد من المنضمات الدولية إلى إرساء أفضل الممارسات الحكومية التي تدعوا إلى بناء مؤسسات على أساس صحيح و منها منظمة التنمية و التعاون الاقتصادي OECD و مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE ، و المؤسسة المالية الدولية IFC و اتحاد المصارف العربية UAB ،حيث تهدف المبادئ إلى تعزيز الإصلاحات و التطبيق السليم لها .[1]

أولا :مبادئ حوكمة الشركات

لقد تم تصنيف مبادئ حوكمة الشركات وفق عدة هيئات ندكر منها :[2]

[1] – فاتح غلاب ،مرجع سبق ذكره ،ص 12.

[2] – محمد شريف توفيق، قراءات من الانترنت في حوكمة الشركات الاهمية و المبادئ ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ،2005،ص ص 06- 11.

1- **المبادئ الصادرة عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي :**

أ- **حقوق المساهمين :** و تشمل حق نقل ملكية الأسهم ، و التصويت في الجمعية ، و اختيار مجلس الإدارة ، و الحصول على عائد من الأرباح ، و تدقيق القوائم المالية ؛

ب- **المعاملة المتساوية للمساهمين :** و يقصد بها المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة ، و أيضا حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية ، و حمايتهم من عمليات الاستحواذ أو دمج مشكوك فيه، أو من المتاجرة في المعلومات الداخلية و كذالك حقهم في الاطلاع على جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المدريين التنفيذيين؛

ت- **دور أصحاب المصالح :** و يتضمن احترام حقوقهم القانونية ،و التعويض على الانتهاك لتلك الحقوق ، كذالك آليات تعزيز مشاركتهم في الرقابة على الشركة ، وحصولهم على المعلومات المطلوبة .

ث- **الإفصاح و الشفافية :** و يشمل الإفصاح عن المعلومات ذات الأهمية ،مثل الأداء المالي و التشغيلي للشركة و أهدافها و الأحداث الهامة و عوامل المخاطر ،بحيث يتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات في الوقت المناسب بدون تأخير و بالدقة الكافية ؛

ج- **مسؤوليات مجلس الإدارة :** تتضمن هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية و كيفية اختيار أعضائه ،و مهامه الأساسية و دوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية ؛

ح- **ضمان وجود أساس الإطار فعال حوكمة الشركات :** يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق و كفاءتها ،كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، و يبين بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية و التنظيمية و التنفيدية المختلفة ؛

2- **المبادئ الصادرة عن لجنة بازل**

وضعت لجنة بازل في عام 1999 م إرشادات خاصة بالحوكمة الخاصة في المؤسسات المصرفية وهي تركز على النقاط التالية :[1]

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

ب. إستراتجية للشركة معدة جيدا، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك؛

ت. التوزيع السليم للمسئوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس؛

ث. وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدقق الحسابات والإدارة العليا؛

ج. توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر ؛

- ينظر الى : فهيم سلطان محمد الحاج ،اليات حوكمة الشركات و دورها فبي تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في شركات المساهمة ،مجلة العلوم الانسانية و الاقتصادية ،العدد الاول يوليو 2012، ص ص 47-48-49.

[1]- البنك الاهلي المصري ، اسلوب ممارسة سلطات الادارة الرشيدة في الشركات ،النشرة الاقتصادية ، العدد الثاني ، المجلد 55،القاهرة ،2003 ،ص 11

ح. خطط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات؛

خ. 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؛

د. الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمدريين أوالموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات ؛

ذ. تدفق المعلومات بشكل مناسب سواء من الداخل أو الخارج.

3- المبادئ الصادرة عن مؤسسة التمويل الدولية

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي عام 2003 م موجهات وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على مستويات أربعة كالتالي :[1]

1. الممارسات المقبولة للحكم الجيد؛
2. خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد ؛
3. إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا؛
4. القيادة.

يتضح من المفاهيم والمبادئ السابقة لمفهوم حوكمة الشركات أنها تقوم على ثلاثة ركائز أساسية كما تتمثل في :[2]

أ. **<u>السلوك الاخلاقي</u> :** ضمان الالتزام بالسلوك من خلال:

- الالتزام بأخلاقيات الحميدة؛
- الالتزام بقواعد السلوك المهني الرشيد؛
- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشاة؛
- الشفافية عند تقييم المعلومات؛
- القيام بالمسؤولية الاجتماعية؛
- والحفاظ على بيئة نظيفة.

ب- **<u>الرقابة و المسائلة</u>:** تفعيل ادوار أصحاب المصلحة في نجاح المنشاة:

- أطراف رقابية عامة مثل هيئة سوق المال ،مصلحة الشركات ،البورصة، البنك المركزي في حالة البنوك؛

[1] – فاتح غلاب ، مرجع سبق ذكره ، ص 14.

[2] – طارق عبد العال حماد ،حوكمة الشركات (المفاهيم –المبادئ و التجارب)،مرجع سبق ذكره ،ص 47

- أطراف رقابية مباشرة مثل المساهمون، مجلس الإدارة ،لجنة المراجعة،المراجعون الداخلون ،المراجعون الخارجون؛
- أطراف آخرى مثل الموردون ،العملاء، المستهلكون، المودعون ،المقترضون؛

ت- **ادارة المخاطر** : وضع نظام لإدارة المخاطر و الإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصلحة؛

ثانيا :آليات حوكمة الشركات

تنقسم آليات حوكمة الشركات إلى آليات داخلية وأخرى خارجية وهي كالاتي :

1- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تنصب آليات حوكمة المؤسسات الداخلية على أنشطة وفعاليات المؤسسات، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، ويمكن تصنيف الآليات الداخلية إلى ما يلي:[1]

أ- مجلس الإدارة :

يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ، ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، و بالتالي تعظيم قيمة الشركة و يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة؛

ب- لجنة التدقيق :

يتمثل دورها في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها المؤسسات ، وذلك من خلال إعدادها للتقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات؛

ت- لجنة المكافآت :

تتشكل من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين حيث تتركز وظائف لجنة المكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا؛

[1] - سليماني رشيدة ، بعنوان دور اليات الحوكمة في تحسين الاداء المالي لشركات التامين مذكرة ماستر(غير منشورة) ، تخصص مالية و حوكمة الشركات ،جامعة محمد خيضر -بسكرة ،2012-2013، ص ص 29-30.

ث- لجنة التعيينات :

يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهارتهم وخبراتهم مع المهارات و الخبرات المحددة من قبل المؤسسة وتتمثل واجبات هذه اللجنة في تحديد أفضل المرشيحن المؤهلين وتقويمهم باستمرار والتحلي بالموضوعية في عملية التوظيف وكذلك الإعلان عن الوظائف المطلوب إشغالها؛

ج- التدقيق الداخلي :

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورهما في عملية الحوكمة وذلك بزيادة قدرة كل الاطراف الدين لهم مصلحة بالمؤسسة على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الانشطة التي ينفدونها بزيادة ، المصداقية، العدالة، و تحسين سلوك الموظفين والعاملين في المؤسسات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري و المالي .

2- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات:

تتمثل آليات الخارجية لحوكمة الشركات بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجين 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 أمثلة ذلك مايلي:[1]

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

تعد منافسة سوق المنتجات أو الخدمات أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، وذلك لأنها إذا لم تتم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح، فانها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس مجال الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس، فمنافسة سوق المنتجات تهذب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري.

ب- الاندماجات و الاكتسابات :

مما لاشك فيه أن الاندماجات والاكتساب من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم، يعتبر آلية مهمة من آليات الحوكمة، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتساب أوالاندماج.

ت- التدقيق الخارجي :

يؤدي المدقق الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى وجه الخصوص لجنة التدقيق في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكليفه، حيث أن لجان التدقيق المستقلة

[1] – سليماني رشيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 30.

و النشيطة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية، و بالتالي اختيار المدققين و المختصين في مجال الصناعة الذي تعمل فيه المؤسسة؛

ث- التشريع والقوانين:

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، و لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة،ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم.

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل يمكننا القول إن الأزمات المالية العالمية الأخيرة الناتجة عن الفساد وسوء التسيير أدت إلى تفاقم أزمات الشركات العالمية الكبرى، مما نتج عنها خسائر بمليارات الدولارات و أدى إلى ارتفاع فاتورة الفساد، وأصبحت عبئا على الشركات والاقتصاد العالمي ككل، حيث كل هذه الظروف ساعدت على البحث عن مبادئ و أدوات تضمن السير الحسن لكافة أنشطة المؤسسة ، و تساعد للتقليل من المخاطر وتحسين الأداء وفرص التطور للأسواق وزيادة القدرة التنافسية، والبحث عن القواعد التي تزيد من ثقة جمهور المستثمرين وتحقيق أهداف أصحاب المصالح، و من اهم هذه الأدوات التي تحقق حوكمة رشيدة لهاته المؤسسات نجد إن التدقيق الخارجي الذي تعنى بوضع معاييره و قواعده و آدابه هيئات خاصة و منظمات دولية تبذل مجهودات ملموسة لضبط ممارسة المهنة ، فمن خلاله نجد أن المهتمين بالأداء والذين لهم دور كبير في تقييم وتحسين وتحقيق فعالية في إرساء مبادئ حوكمة الشركات لا ينحصرون فقط في المدقق الداخلي ومراقب التسيير، بل كذلك للمدقق الخارجي دور مهم وفعال في ذلك من خلال قيامه بتدقيق كل كبيرة وصغيرة في المؤسسة هذا من جهة، ومن جهة أخرى الخدمات الإدارية التي يقوم بمنحها للعميل والتي يطلق عليها بالقيمة المضافة للمدقق الخارجي ، و المتمثلة في الحفاظ على موارد المؤسسة من الضياع والاختلاس و تطبيق القوانين و تحقيق الشفافية التامة بين المسيرين و الملاك و كل الأطراف ذات المصالح.

الفصل الثاني :

جودة حوكمة الشركات

تمهيد :

تعمل نظم و أليآت حوكمة الشركات في ضوء ظاهرة الفصل بين ملكية المؤسسة وإدارتها والتحكم فيها، على ضبط وتوجيه أداء الإدارة بما يحقق في النهاية مصلحة أصحاب المصلحة بشكل عام ، فيمثل التدقيق الخارجي أحد ابرز آليات الإشراف المتعلقة بأداء الإدارة، وخاصة فيما يتعلق بتقرير وتعزيز مصداقية المعلومات المتعلقة بإدارة ألمؤسسة ، لذا يعتبر دور المدقق الخارجي في عملية الحوكمة دوراً أساسياً حيث يعمل على تحسين من مصداقية المعلومات المالية لجميع الأطراف المتصلة بالمؤسسة ، سواء كانوا أطراف داخليين أو خارجيين و بالتالي تعزيز جودة حوكمة الشركات ، إذ يعد محافظ الحسابات أحد الأليات الخارجية المهمة التي تساعد في ضبط أنواع السوق من خلال وجود مكاتب مراجعة فعالة ومنظمة بشكل جيد.

لذا سوف نقوم بتناول المدقق الخارجي كأحد ادوات حوكمة الشركات من خلال تقسيم الفصل الى مبحثين اساسيين هما :

المبحث الاول سنتطرق فيه الى جودة حوكمة الشركات و العوامل المؤثرة بها اما المبحث الثاني فتمت الاشارة الى ادوات حوكمة الشركات .

المبحث الأول :جودة حوكمة الشركات و العوامل المؤثرة بها

حتى تستطيع المؤسسة أن تتميز بأداء جيد و حوكمة رشيدة لكل أنشطتها فهي تمارس الرقابة في مختلف مستوياتها التنظيمية، وهذا حتى تضمن السير الأمثل لخططها المسطرة بكفاءة و أداء عاليين ،حيث فيما سبق كان مراقب التسيير والمدقق الداخلي تُلقى عليهما مسؤولية الرقابة وتحسين وتحقيق حوكمة الشركة ، لكن حاليا وبالنظر إلى التطورات الحديثة في مهنة التدقيق أصبح المدقق الخارجي يلعب دور مهم في تقييم وتحسين الأداء وتحقيق فعاليتة في الشركات الاقتصادية.

المطلب الأول : تعريف جودة حوكمة الشركات :

قبل التطرق إلى تعريف حوكمة الشركات سنوجز تعريفا للجودة :

اولا:تعريف الجودة :عرفت المنظمة الدولية للتقييس ISO الجودة بأنها : "الدرجة التي تشبع فيها الحاجات و التوقعات الظاهرية و الضمنية من خلال جملة الخصائص الرئيسية المحددة مسبقا، وتؤكد المواصفات على ضرورة تحديد تلك الحاجات و التوقعات و كيفية إشباعها .[1]"

ثانيا :تعريف جودة حوكمة الشركات :يمكن تعريف جودة حوكمة الشركات بأنها : هي الحوكمة التي تتوافر فيها مجموعة من المبادئ التي تلبي متطلبات جميع الأطراف بما يخدم أهداف الشركة بجودة عالية دون وجود تعارض في المصالح بين الأطراف الثلاثة (مجلس الإدارة و اللجان المنبثقة منه، والمساهمين، وكذلك أصحاب المصالح الأخرى المرتبطة مع الشركة) ، من أجل ضمان الالتزام بأفضل ممارسات الحوكمة في ظل وجود أساس فعال لحوكمة الشركات يكفل حقوق جميع الأطراف المرتبطة بالشركة ،و تستمد جودة الحوكمة قوتها من جودة أداء آليات حوكمة الشركات التي تتوافر فيها مجموعة من المقومات و الخصائص ذات الجودة في ظل الالتزام بالقواعد و المعايير و القوانين و النظم التي تحكم جودة أداء الشركات.[2]

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة حوكمة الشركات

تتأثر جودة الحوكمة بمجموعة من العوامل أهمها جودة آليات الحوكمة و التي يمكن عرضها على النحو التالي

أولا :جودة أداء مجلس الإدارة :

تشير مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OECD : "إلى ضمان حقوق أصحاب المصلحة مع الشركات ، و إلى ضمان التزام مجلس الإدارة بمسؤولياته فيما يتعلق بالتوجه الاستراتيجي للشركة، ومراجعة استراتيجياتها وأهدافها و كيفية قياس مدى تحقيق هذه الأهداف ، ومن هنا فإن تطوير أداء القائمين على إدارة الشركات من أجل الارتقاء بجودة أداء مجلس الإدارة الذي يعد عصب جودة حوكمة الشركات ،بأن يتمتع هيكل مجلس الإدارة و اللجان التابعة له بخصائص جيدة مثل دعم الاستقلال و توفر المهنية و الخبرة العملية

[1] – محمد عبد الوهاب العزاوي ،**ادارة الجودة الشاملة** ، ،جامعة الاسراء ، الاردن ،بدون طبعة ، 2005، ص8.

[2] –هيدوب ليلى ريمة ، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات مذكرة ماستر(غير منشورة) ، تخصص دراسة محاسبة و جباية معمقة،جامعة قاصدي مرباح –وقلة ،نوقشت 10 جوان 2012، ص ص49 – 50.

بأنشطة الشركة و عملياتها ما يسمح بتفعيل مهمة مجلس الإدارة الإشرافية و الرقابية نحو تحسين جودة ممارسات حوكمة الشركات من قبل الأطراف المهتمة بها[1]".

و حتى يؤدي مجلس الإدارة دوره في تحسين جودة أداء الحوكمة لابد من توافر بعض الخصائص النوعية والإستراتيجية لأعضائه ،وتكمن هذه الخصائص في[2]:

1- الأهلية الإستراتيجية :تنطوي على تملك أعضاء المجلس قدرات إدارة الأداء الاستراتيجي.

2- التوجه الاستراتيجي : و هذا ينطوي على تقرير الرؤية الإستراتيجية و توصيلها إلى الأطراف ذات العلاقة كل فيما يخصه، و التركيز على خلق القيمة للأطراف ذات العلاقة و تعزيزها؛

3- العمليات الإستراتيجية : متابعة وحدات الأداء الداخلية في مدى تنفيذ الخطط الإستراتجية ؛

4- إنشاء وحدة إدارية مستقلة بالهيكل التنظيمي يطلق عليها وحدة إدارة إستراتيجية ، تقع تحت الإشراف المباشر لمجلس الإدارة ، و يتولى إدارة الأداء الاستراتيجي من خلال صياغة مقياس الأداء المتوازن و تطبيقه و ذلك لاحتواء بعض أوجه القصور في الخصائص الإستراتيجية لأعضاء مجلس الإدارة؛

ثانيا :جودة أداء التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات

1- تعريف التدقيق الداخلي:

أ- عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على أنه " عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة . هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى."

ب-عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي المراجعة الداخلية بأنها" وظيفة التقييم المستقلة، التي يتم استحداثها داخل المنظمات الاقتصادية للعمل على فحص وتقييم الأنشطة الاقتصادية والمالية والإدارية ، ورفع تقرير بما تم من فحص وتقييم للإدارة العليا للمنظمة لكي تتخذ ما تراه مناسبا من قرارات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك[3]"

وبالتمعن في التعريف السابق نجد أنه يتضمن ما يلي:

- الداخلية :وتعني أن المراجعة التي تتم داخل المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية عن طريق المراجعين الذين تم استخدامهم لهذا الغرض بالمؤسسة.
- التقييم المستقل :ويعني أن القائمين بأعمال المراجعة الداخلية ليس عليهم أية قيود أو حدود عند قيامهم بأعمالهم، وكذلك عند إبداء الرأي أو الحكم على ما تم من أعمال المراجعة.

[1] – غسان مصطفى احمد قضاة – علاء زهير الرواشدة ،الادارة الرشيدة و دورها في الحد من الفساد الاداري و المالي في الاردن في ظل العولمة الاقتصادية ، مجلة ابن رشد ، هولندا، العدد 8 ، مارس 2013، ص 145.

[2] – عدنان حيدر بن درويش ، حوكمة الشركات و دوره مجلس الإدارة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص86-88.

3-ابراهيم طه عبد الوهاب ،المراجعة النظرية و الممارسة المهنية ،قسم المحاسبة –كلية التجارة – جامعة المنصورة –مصر ،الطبعة الاولى ،2004،ص 275

- الاستحداث :بمعنى أن وظيفة المراجعة الداخلية لم تكن موجودة عند نشأة مهنة المراجعة أو بدء تنظير علم المراجعة، بل استحدثت كركن هام من أركان نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات.
- الفحص والتقييم: وهذا المصطلح يوضح طبيعة المراجعة الداخلية، حيث أنها تتم أولاً من خلال عمليات البحث عن الحقائق والوقائع، ثم بعد ذلك تتم عملية التقييم لطبيعة الأعمال التي تم فحصها من خلال الخبرة الشخصية والتأهيل الخاص بالمراجعين الداخليين، وبالتالي فإن عملية التقييم الخاصة بالنتائج تمثل عملية شخصية بحتة تعود على درجة التأهيل العلمي والعملي للمراجع الداخلي.
- الأنشطة الاقتصادية :والمقصود بذلك هو خضوع كافة أعمال المؤسسة لأعمال المراجعة الداخلية وتدخل ضمن نطاقها.
- الخدمات التي تقدمها :فالمراجعة الداخلية تم استحداثها من أجل الحفاظ على المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية، ومساعدتها وتأمين سلامة العمل المالي والمحاسبي، وإفادة أطراف خارجيين أيضاً منهم المراجع الخارجي[1].

إن جودة نشاط التدقيق الداخلي يؤثر على جودة أداء حوكمة الشركات ،فحتى يحقق التدقيق الداخلي دوره المحوري في حوكمة الشركات ينبغي أن يؤدى بمستوى معين من الجودة ، في ضوء توفر معايير الأداء اللازمة لذلك و منها: تأهيل فريق التدقيق و استقلالهم و بذلهم العناية المهنية اللازمة ،كذالك إن يكون نشاط التدقيق الداخلي أكثر استقلالية و يؤدي عمله بفاعلية أكبر في حالة تحقق عدم تدخل إدارة الشركة بعملية التدقيق و الأفضل إن يكون قسم التدقيق منفصل عن الأقسام الأخرى للشركة و الأنجع للشركة ان لا يكون قسم التدقيق في نفس المستوى مع الأقسام الاخرى أي يكون أعلى منهم في التنظيم الإداري ، وإرجاع هذه المهمة إلى لجنة التدقيق التي تسهم في تعزيز استقلاله ، كما أنه من المناسب أن يتم فحص نشاط التدقيق الداخلي من قبل أطراف خارجية تتوافر لديهم الخبرة في هذا المجال آلا وهم المدقيقين الخارجيين ، وذلك لضمان الأداء بمستوى مرضٍ من الجودة ، الأمر الذي يؤثر على الوفاء في تأدية مهمة التدقيق وبالتالي المساهمة في تحسين جودة أداء حوكمة الشركات.[2]

ثالثا : جودة أداء التدقيق الخارجي في إطار حوكمة الشركات:

أدى تزايد استخدام القوائم المالية إلى الحاجة إلى إجراءات تضمن جودة أداء التدقيق الخارجي ،و ذلك لتوفير القناعة المعقولة لمدقق الحسابات و للأطراف المعنية بأن أعمال التدقيق قد نفذت بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية لتضفي مزيد من الثقة على القوائم المالية ، و إن تدقيق جودة الأداء المهني أو ما يسمى بالرقابة على أعمال التدقيق من أهم الأمور الواجب إتباعها للتأكد من فاعلية العمل و دقته الذي تؤديه مكاتب المحاسبة المرخصة التي تتولى أعمال التدقيق . و بالتالي فإن جودة التدقيق الخارجي تعني التزام المدقق الخارجي بالمعايير المهنية للتدقيق ، و قواعد و آداب السلوك المهني ،و إرشادات التدقيق ،و القواعد

[1] – عبد السلام عبد الله ابو سرعة ،التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ،جامعة الجزائر ،سنة 2009،ص 41

[2]– بشرى عبد الوهاب محمد حسن ، دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات و الياتها ، كلية الادارة و الاقتصاد ، جامعة الكوفة ، العراق ،ص 211.

والإجراءات التي تصدرها المنظمات المعنية بمهنة التدقيق و المحافظة على حياد مدقق الحسابات ونزاهته واستقلاله ،الأمر الذي يستوجب معه العمل على جودة أداء التدقيق الخارجي،مما ينعكس بالإيجاب على جودة أداء حوكمة الشركات باعتباره يمثل إحدى آليات الحوكمة[1].

المطلب الثالث : التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في اطار حوكمة الشركات

هناك علاقة تكامل قد تنشأ بين كل من التدقيق الداخلي و بين التدقيق الخارجي لان كثير من أعمال المدقق الخارجي يمكن أن يتم تنفيذها عن طريق طلب تقارير ينفذها المدقق الداخلي بما يعزز من نوعية التدقيق ويخفض من تكلفته ويؤدي الى رفع كفاءة المدقق الداخلي ويعزز من مقدرة المدقق الخارجي على إبداء رأيه بشكل دقيق و فعال .

أولا : التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي :

مع زيادة متطلبات حوكمة الشركات زادت العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي و الخارجي حيث ان المدقق الداخلي قادر على اكتشاف الأخطاء و التلاعب في القوائم المالية أكثر من قدرة المدقق الخارجي ذلك لأنه محتك أو لصيق بالمؤسسة و يعرف كل شاردة و واردة عنها ، و عليه يمكن ان يكون هناك مشاورات و تعاون بين المدقيقين الداخلي و الخارجي على تقييم و تقدير حجم التلاعب و المخاطر في القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص ،زد على ذلك ان الوحدة الاقتصادية في حاجة إلى كل من المدقق الداخلي والخارجي و لا يعد احدهما منافسا للأخر، وتتجلى أوجه التكامل بينهما في العناصر التالية:[2]

1- عدم الاستقلالية الكاملة للمدقق الداخلي ،تجعل من المدقق الخارجي ضرورة لما يتمتع به من استقلالية كاملة في معظم المواقف؛

2- المدقق الداخلي يهتم بالرقابة الداخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدواتها وهذا ما يوفر للمدقق الخارجي القدرة على تحديد نطاق فحصه وتدقيقه بسهولة وسرعة؛

3- وجود المدقق الداخلي كأحد العاملين بالمؤسسة طوال الفترة الزمنية وعلى مدار الدورة، يعطيه الفرصة للقيام بإجراء الفحوص التحليلية التفصيلية، في حين أن المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالتدقيق الاختباري وليس الشامل، لذا يمكنه من الاعتماد على نتائج الفحص الذي يقوم به المدقق الداخلي على مدار السنة.

المبحث الثاني :أدوات حوكمة الشركات و علاقة مبادئ الحوكمة بالإفصاح وجودة التقارير المالية

إن الحوكمة الجيدة هي نقطة بداية لأي مناقشة حول المعلومة المحاسبية ، إذ أن الشفافية المالية والمحاسبية ما هي إلا جزء من الإطار الأكبر لحوكمت الشركات ، لذا لا بد من وجود آليات و أدوات يعتمد عليها لضمان

[1] – مفلح محمد الجعافره ، مدى حرص مكاتب التدقيق الخارجي لشركات المساهمة العامة الاردنية رسالة ماجستير (غير منشورة)،تخصص محاسبة ،جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، نيسان2008، ص ص 22 - 23- 26 -27.

[2] – صديقي مسعود – براق محمد ،انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الاداء الرقابي ،بدون طبعة ، دون سنة ، ص 28

جودة للمعلومة ألمحاسبية إضافة إلى مبدأ الإفصاح و الشفافية الذي يمكن تطبيقه من توفر معلومات تتميز بالجودة تنعكس مباشرة على السوق المالي بصفة خاصة ، لذلك سنحاول التطرق إلى:

المطلب الأول : أدوات حوكمة الشركات:

أولا :المدقق الخارجي و لجنة المراجعة

حتى يتم تطبيق الحوكمة في أي شركة بشكل فعال لابد من وجود أدوات تساعد على ذلك ،و تمثل هذه الأدوات مجتمعة مكانيزمات الحوكمة وهي المراجعة بنوعيها ، سوف نركز على المدقق الخارجي لطبيعة الموضوع و لجنة الراجعة: [1]

1- المدقق الخارجي:

نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده المرفق بالقوائم المالية ،فإن دور التدقيق الخارجي أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة الاقتصادية القضاء على مشكل الوكالة ، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المسيرين و المساهمين خاصة، ويحد من مشكلة الانحراف الخلقي في الوحدات الاقتصادية .

2- لجنة المراجعة:

أظهرت العديد من الدراسات العلمية في الولايات المتحدة الأمريكية إن إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات سوف يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات و التقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات لأطراف الخارجية ، فوجود لجنة مستقلة تقوم بعملية الإشراف على إعداد التقارير المالية و على تدعيم استقلالية و دور المدقق الخارجي و التأكيد على الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة ، سوف يؤدي هذا بضرورة إلى زيادة ثقة المستثمرين و الأطراف الخارجية الأخرى التي تبني قراراتها على أساس هذه المعلومات المالية التي تصدرها الشركات في هذه التقارير ، بل و الأكثر من ذلك إن العديد من البورصات المالية و العالمية تطالب الآن الشركات المسجلة بها بضرورة أن تقوم لجنة المراجعة بإصدار تقرير ضمن التقارير المالية و تقرير المدقق حتى تزيد من جودة و مصداقية المعلومات التي تتضمنها ، كما يجب على لجنة المراجعة التأكد من كفاية المعلومات المحاسبية المفصح عنها، و أنها أعدت وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، من خلال الأدوات السابقة يمكن الوصول بالمعلومة المحاسبية إلى الجودة من خلال تحقق معايير المختلفة لجودة المعلومة المحاسبية.[2]

المطلب الثاني: علاقة مبادئ الحوكمة بالإفصاح وجودة التقارير المالية:

[1] – بلعادي عمار ، مداخلة بعنوان دور حوكمة الشركات في ارساء قواعد الشفافية و الافصاح ،ورقة قدمت الى ملتقى حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع– رهانات و افاق)، مرجع سبق ذكره ،ص ص 19–20.

[2] – علام محمد حمدان – صبري ماهر مشتهى – بهاء صبحي عواد ، دور لجان التدقيق في استمرارية الارباح كدليل على جودتها ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، العدد 3، المجلد 8 ، 2012 ،ص 411.

إن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات يشكل المدخل الفعال لتحقيق جودة التقارير المالية والمعلومات الناتجة عنه ، فتطبيق هذه المبادئ يؤثر على درجة ومستوي الإفصاح المحاسبي مما يؤكد على أن الإفصاح والشفافية و حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما بالآخر ويتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو أحد وأهم مبادئ الحوكمة فإن إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن يتم الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المالية والمحاسبية، كذلك فإن الأثر المباشر من تطبيق قواعد الحوكمة هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لهذه المعلومات، باعتبار أن المعلومات التي تنتجها التقارير المالية هي من أهم الركائز التي يمكن الاعتماد عليها لقياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة مثل: مخاطر السوق ومخاطر السيولة ومعدل الفائدة ومخاطر الأعمال والإدارة وأسعار الصرف، فضلاً عن دورها في عملية التنبؤ، باعتبارها مدخلاً أيضا لتحليل القرار الاستثماري في سوق الأوراق المالية الذي يعتمد على فرض رئيسي مؤداه أن كل ورقة مالية لها قيمة حقيقية يمكن الوصول إليها من خلال المعلومات المحاسبية بدراسة العائد المحاسبي، ومعدل التوزيعات، ومعدل النمو وبعض النسب المحاسبية، كما أن التقارير المالية تؤثر في قرارات المستمرين بإمدادهم بالمعلومات عن الشركات التي تطرح أسهمها في السوق المالي قبل اتخاذ قرار الشراء أو البيع.[1]

اولا:المدقق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية:

1- دور المدقق الخارجي في إعطاء الثقة والمصداقية في التقارير المالية:

إن إعداد التقارير المالية مسئولية إدارة الشركة ومسئولية المدقق إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة عرض هذه التقارير، حيث ارتبطت وظيفة التدقيق الخارجية منذ بداية ظهورها إلى الآن بإعطاء الثقة والمصداقية للتقارير المالية التي تعدها الإدارة، كما إن مفهوم حوكمة الشركات هو مجموعة من الأنشطة التي هدفها إعطاء مصداقية لعملية إعداد التقارير المالية، و التدقيق لن يفي بالدور المنشود منه في مجال حوكمة الشركات إلا بقيامه بإضفاء المصداقية على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، و التي تعد الوظيفة الأساسية للتدقيق في إطار حوكمة الشركات وأصبح هذا الاتجاه سائداً في عملية التدقيق وارتبط به مفهوم إعطاء المدقق تأكيدا معقولا وليس تأكيدا مطلقا عن مدى عدالة هدف التقارير المالية للمركز المالي للمنشأة. لذلك أصبح التدقيق وسيلة أساسية لزيادة الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة بالقوائم المالية، وتحسين جودتها ونوعيتها، كما أن منفعة الإفصاح المحاسبي والاعتماد عليه أصبحت ترتكز على إضفاء الثقة من قبل المدقق الخارجي والذي يلعب دورا جوهريا في توفير الإفصاح الكافي والمناسب للمستثمرين، مما يدعم الثقة في المعلومات التي يقوم بمراجعتها لتكون أساساً سليما لاتخاذ القرارات، وعلى ذلك فقد أشارت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) "على انه ينبغي القيام بمراجعة خارجية مستقلة بواسطة مراجع كفء ومستقل

[1] – ماجد اسماعيل ابو حمام ، بعنوان اثر تطبيق الحوكمة على الافصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية مذكرة ماجستير (غير منشورة)،تخصص محاسبة و تمويل ، الجامعة الاسلامية غزة ، 2009،ص 60.

ومؤهل مهنياً حتى يمكن أن يقدم تقريراً موضوعيا لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي المادية الهامة".[1]

ونخلص إلى أن دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية في التقارير المالية يتمثل في جانبين:

أ. الجانب الأول: يعكس هذا الجانب زيادة الضغوط على المراجع الخارجي من مرحلة إلى أخرى بخصوص مسئوليته عن اكتشاف غش الإدارة.

ب. الجانب الثاني: ارتباط خدمات الثقة بدور المراجع الخارجي في عملية حوكمة الشركات من خلال القيام بمراجعة خارجية مستقلة بواسطة مراجع كفء ومستقل مؤهل حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي المادية الهامة.

2- دور المراجع الخارجي في تقييم عملية إدارة المخاطر:

لقد اختلف تعريف المخاطر اختلافا شديدًا عما كان عليه الحال في السابق منذ كانت المخاطر التي تواجه المنظمات تتمثل في احتمالات التزوير والاختلاس وفي إمكانية تحصيل القروض المستحقة للمنظمة وتدبير الأموال اللازمة لها بأقل تكلفة ممكنة، أما الآن فقد ساهمت التطورات الاقتصادية والمالية والمعلوماتية والفنية في ظهور مفهوم إدارة مخاطر المشروع حيث ينظر إلى المخاطر التي تواجه المنظمة نظرة متكاملة تتضمن مجالات مثل: مخاطر التشغيل، مخاطر السيولة، المخاطر الائتمانية، المخاطر التسويقية، المخاطر القانونية، المخاطر المعلوماتية، المخاطر الإستراتيجية، المخاطر القابلة للتأمين، وكذلك مخاطر استمرار المشروع.[2]

ويقصد بإدارة الخطر هي عملية مستمرة تتضمن عدة خطوات لتحديد المخاطر وتحليلها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها والسيطرة على أثارها ، ومع تعدد وتنوع تلك المخاطر أصبحت هناك حاجة ضرورية لوجود طرف مستقل لتقييم كيفية التعامل معها، ويعتبر المراجع الخارجي هو أفضل من يقوم بهذا الدور، حيث يقوم بتقييم سياسات وإجراءات نظم إدارة المخاطر ، ويجب على المدقق الخارجي التحقق من أن تقرير الإدارة عن نظم إدارة المخاطر يجيب عن التساؤلات التالية:

أ. هل تتفق النتائج الواردة في هذا التقرير مع ما توصل إليه المراجع؟

ب. هل يتفق هذا التقرير مع ما تفصح عنه القوائم المالية وبصفة خاصة الخسائر التي تحملتها المنظمة بسبب الفشل في التنبؤ أو مواجهة الخطر؟

ت. هل قدم تقرير مجلس الإدارة صورة عن المخاطر المتوقعة في المجالات الرئيسية وكذلك بالنسبة للمفردات المهمة في القوائم المالية؟

و من خلال ما سبق نرى أن المدقق الخارجي قد أضيفت له مسئولية جديدة، وهي أن يتعرف على تأثير المخاطر التي تحيط بالمنظمة ، وعلى القوائم المالية لهذه المنظمة، وان يرفع لموكله والمساهمين وأصحاب المصلحة في هذا التنظيم رأيه الفني بخصوص مدى نجاح الإدارة في التنبؤ بهذه المخاطر ومواجهتها والآثار

[1] -http://walidsamir7.blogspot.com/2016/02/blog-post_9.html : vue le: 12/03/2016 (en laing).

[2] -http://walidsamir7.blogspot.com/2016/02/blog-post_9.html : vue le: 13/03/2016 (en laing).

التي تترتب عليها والاعتماد على مدخل المراجعة على أساس المخاطر بدلاً من المراجعة على أساس نظم الرقابة ، على ضرورة الإفصاح عن مخاطر الشركة وإستراتيجية الإدارة في مواجهتها وذلك لدعم ثقة حملة الأسهم، كما أكد مبدأ الإفصاح والشفافية الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.[1]

3- تقرير المدقق الخارجي عن حوكمة الشركات:

يعتبر تقرير المدقق الخارجي تقييم عن مدى التزام الشركات بتطبيق آليات حوكمة الشركات و التقرير عن مدى الالتزام بتطبيق آليات حوكمة الشركات ، و عليه فإن تقرير المدقق يجب أن يشتمل على المحتويات التالية : عنوان التقرير ، الموجه إليه التقرير ،الفقرة الافتتاحية، فقرة النطاق ،فقرة الرأي، تاريخ التقرير،عنوان المدقق ، توقيع المدقق.

وبالنسبة لتقرير المدقق الخارجي عن فحص تقرير الإدارة فإننا نرى أن المدقق الخارجي سيلتزم بالإرشادات المحددة والواردة في دليل تطبيق القواعد التنفيذية للحوكمة، لذلك يأخذ تقرير المدقق شكلاً نمطياً يتكون من ثلاث فقرات هي:[2]

أ – فقرة المقدمة: ويوضح فيها المدقق الخارجي أنه اطلع على تقرير الإدارة عن مدى الالتزام بتطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات؛

ب – فقرة النطاق: ويوضح فيها المدقق الخارجي انه قد قام بالتأكد من مدى التزام الإدارة بتطبيق القواعد التنفيذية للحوكمة؛

ج – فقرة الرأي: ويحدد فيها المدقق الخارجي رأيه في مدى التزام الإدارة بتطبيق القواعد التنفيذية للحوكمة مع ابداء رأيه عن كل ما تم التحقيق فيه.

خلاصة الفصل :

نخلص في هذا الفصل الى أن سلسلة الانهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات العملاقة في الماضي وغيرها ومختلف الفضائح المالية المرتبطة بها ، تمثل نقطة تحول سواء على المستوى التنظيمي ، أو على المستوى المهني ، فعلى المستوى المهني أثرت هذه الانهيارات بشكل سلبي على سمعة مهنة المحاسبة و التدقيق مما دفع الجهات المهنية إلى بذل جهود أكبر لإعادة الثقة في المهنة ، ودراسة أسباب ونتائج فقدان

[1]- http://walidsamir7.blogspot.com/2016/02/blog-post_9.html : vue le: 12/03/2016 (en laing)

[2] -http://walidsamir7.blogspot.com/2016/02/blog-post_9.html : vue le: 12/03/2016 (en laing)

المصداقية في التقارير المالية ، حيث تم إصدار عدد من المعايير المحاسبية المتعلقة باعتبارات الغش عند مراجعة القوائم ، و مما لا شك فيه أن الدور الإشرافي والرقابي لآليات حوكمة الشركات يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية، كما أن الحوكمة تساعد أيضاً المستثمرين من خلال المحاولة للتوفيق بين مصالح الإدارة ومصالح الأطراف الأخرى التي لها مصلحة في المنشأة وتعزيز مصداقية المعلومات المالية وسلامة عملية التقرير المالي ، حيث أن الأرباح المحاسبية تكون أكثر موثوقية عندما يتم السيطرة على السلوك النفعي أو الانتهازي للإدارة من خلال استخدام نظم وآليات إشرافية جيدة. وعلى ذلك فإن المراجع يلعب دور حوكمي قانوني وتنظيمي في أنشطة التقرير المالي للإدارة ، فالمدقيقين يشهدون أو يصادقون لمستخدمي التقارير المالية أن هذه التقارير عرضت بشكل عادل و يتوجب على المدقق أن يعمل مع العوامل والجهات التي تشترك في عمليات الحوكمة لضمان أن أصحاب المصلحة يحصلون على أعلى جودة للتقارير المالية ، بالإضافة إلى المساعدة في حماية المصالح الحالية والمستقبلية لحملة الأسهم والمستثمرين الآخرين وغيرهم من أصحاب المصالح.

الجانب التطبيقي

الفصل الثالث :

د راسة حالة الشركة الجزائرية للمياه وحدة اد رار

تمهيد :

بعدما تطرقنا في الفصل السابق إلى التعريف بالتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات والى كل الجوانب التي لها علاقة بالموضوع الدراسة، تقتضي الضرورة التطرق إلى الجانب الميداني أي الإجراءات المنهجية التي تعتبر من أهم الخطوات في البحث العلمي التي يعتمد عليها الباحث للربط بين الجانب النظري والجانب التطبيقي ، حيث إن إتخاذ القرار الصحيح في الوقت المناسب في أي مؤسسة كانت يعتبر المحور الأساسي لكل العمليات الإدارية لانها عمليات متداخلة في جميع وظائف الإدارة و نشاطاتها المتعددة ، فعندما تمارس الإدارة وظيفة التخطيط مثلا فإنها تتخد قرارات معينة في كل مراحل وضع الخطة لتحقيق الأهداف والسياسات و إعداد البرامج لذالك و تحديد الموارد الملائمة و اختيار افضل الطرق و الأساليب المستخدمة والأفراد الدين نحتاج إليهم للقيام بالأعمال المختلفة ونطاق الاشراف المناسب و حدود السلطة والمسؤولية ، فعندما تؤدي المؤسسة وظيفة الرقابة فإنها ايضا تتخذ قرارات بشأن تحديد المعايير الملائمة لقياس نتائج الاعمال ،و هنا يأتي دور محافظ الحسابات ليدعم عملية اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب من خلال ما يقدمه من اراء صادقة وحيادية و سليمة حول مصداقية القوائم المالية و ارصدة الحسابات و مدى خلوها من كافة أشكال التلاعب والغش وتحقيق المصداقية والافصاح والشفافية و بتالي الوصول الى ارساء مبادئ الحوكمة في الشركة، و لفهم الدراسة اكثر قمنا بتقسيم الفصل الى مبحثين هما :

- في المبحث الاول تطرقنا فيه الى تقديم الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار و تم تقسيم المبحث الى مطلبين و تم تعريف الشركة الجزائرية للمياه في المطلب الاول اما بالنسبة للمطلب الثاني حاولنا دراسة الهيكل التنظيمي للوحدة ،و في ما يخص المبحث الثاني تم التعرض الى طرق التدقيق المتبعة في الشركة الجزائرية للمياه وقسمنا المبحث الى ثلاث في المطلب الاول تطرقنا للتدقيق الداخلي في الشركة و المطلب الثاني تطرقنا الى التدقيق الخارجي في الشركة الجزائرية للمياه اما فيما يخص المطلب الثالث تم القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية وحساب بعض النسب المالية للشركة بغرض تقييم الاداء.
- و فيما يخص الادوات التي تم استخدامها في الدراسة تم استخدام المقابلة في المبحث الاول لتقديم الشركة ودراسة هيكلها التنظيمي كذالك تم اعتمادها ايضا بغرض معرفة طرق التدقيق المتبعة في الشركة، اما في ما يخص المبحث الثاني تم اعتماد التحليل المالي للشركة بغرض قياس الاداء المالي لها الدي سنستخلص من خلاله الوظعية المالية للمؤسسة باعتبار ان التحليل المالي يعتبر احد مظاهر الحوكمة في المؤسسة .

المبحث الاول : تقديم الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار

تعتبر الجزائرية للمياه من المؤسسات الاقتصادية التي تريد التكيف مع مختلف التطورات الاقتصادية وسنحاول من خلال هدا المبحث التعريف بالشركة الجزائرية للمياه وإبراز مكانتها وعرض هيكل تنظيمها ومهامها و كذا الاهداف التي تسعى الى تحقيقها من خلال العناصر التالية :

المطلب الاول : التعريف بالشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار ADE.UA

أولا : نشأة الشركة الجزائرية للمياه

يشكل الماء في العالم اليوم رهانا استراتيجيا، ويتعدى الأمر في الجزائر بحيث وضعت الدولة أمام تحدى صعب يتمثل في توفير الماء للمواطن بصفته خدمة عمومية، وحتى تتحقق هذه الخدمة وفق شروط ومقاييس معروفة لابد من تجاوز بعض العراقيل منها التبذير والتوزيع العشوائي واحترام المقاييس وغيرها. ومن أجل تحقيق هذا العنصر الاساسي في الحياة بشكل منظم لجأت الجزائر إلى إنشاء الشركة الجزائرية للمياه التي تعتبر مؤسسة وطنية ذات طابع صناعي وتجاري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، نشأت المؤسسة وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 01-101 المؤرخ في 27 محرم 1422 الموافق لـ 21 أبريل سنة 2001. توضع المؤسسة تحت وصاية الوزير المكلف بالموارد المائية، ويوجد مقرها الاجتماعي في الجزائر العاصمة، تشرف على 15 منطقة و هي كالتالي : الجزائر – تيزي وزو – الشلف – وهران – معسكر – عنابة – بشار – قسنطينة – باتنة – ورقلة – سطيف – و تمنراست ،وتنقسم المنطقة الى وحدات بتوزيع يتوافق مع الحدود الإقليمية للولاية، والمقصود بالمنطقة هي ولاية من ولايات القطر، أما الوحدات فهي ولايات كذالك ،فنجد مثلا منطقة الجزائر تضم وحدة مدينة الجزائر وحدة تيبازة ووحدة المدية ووحدة البليدة. [1]

1- مهامها : تكلّف المؤسّسة في إطار السّياسة الوطنّية للتنمية، بضمان تنفيذ السّياسة الوطنية لمياه الشّرب على كامل التراب الوطني من خلال التكفّل بنشاطات تسيير عمليات إنتاج مياه الشّرب و المياه الصناعية ونقلها ومعالجتها وتخزينها وجرّها وتوزيعها والتزويد بها وكذا تجديد الهياكل القاعدية التابعة لها وتنميتها.

2- تصنيفها : تحل هذه المؤسسة محل جميع المؤسسات والهيئات العمومية الوطنية و الجهوية والمحلية في ممارسة مهمة الخدمة العمومية لإنتاج المياه الصالحة للشرب وتوزيعا لاسيما:

- الوكالة الوطنية لمياه الشرب والمياه الصناعية والتطهير (AGEP) ؛
- المؤسسات العمومية الوطنية ذات الاختصاص الجهوي في تسيير مياه الشرب؛
- مؤسسات توزيع المياه المنزلية والصناعية والتطهير في الولاية (EPIDEMA)؛
- الوكالات والمصالح البلدية لتسيير وتوزيع المياه.

[1] – مقابلة مع : رئيس مصلحة المحاسبة العامة ، مقر الشركة الجزائرية للمياه ،2016/02/07 ، الساعة 15H00.

ثانيا :الشركة الجزائرية للمياه وحدة أدرار:

نشأة الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار بموجب القرار رقم ADE/DRH/DG/315. المؤرخ في 28 نوفمبر 2006،و تم المصادقة على التنظيم الداخلي للمؤسسة العمومية الجزائرية للمياه في القرار المؤرخ في 02 رمضان عام 1422 الموافق لـ 17 نوفمبر عام 2001، والذي يشتمل على 21 مادة، و قد نصت المادة 02 من هذا القرار على التنظيم الداخلي للمؤسسة . ويوجد مقرها في ولاية ادرار صندوق بريد 703 بجوار سوق دينار ، و تشغل 151 عامل فوحدة أدرار " الجزائرية للمياه " حسب التقسيم الوارد في القرار تعد من بين الوحدات التابعة لمنطقة بشار، و تكلّف المؤسّسة بهذه الصفة عن طريق التفويض.[1]

1- مهامها :

أ- التسيير الأمثل للمياه وتقديم الخدمة العمومية لتزويد بالماء الشروب ؛

ب- تصوير برامج دراسية مع المصالح العمومية التربوية لنشر ثقافة اقتصاد؛

ت- تحسين فعالية شبكات التحويل والتوزيع و ادخال كل تقنية للمحافظة على المياه؛

ث- مكافحة تبذير المياه بتطوير عمليات الإعلام والتكوين والتربية والتحسين باتجاه المستعملين؛

ج- تصوير برامج دراسية مع المصالح العمومية التربوية لنشر ثقافة اقتصاد المياه؛

ح- التخطيط لبرامج الاستثمار السنوية والمتعددة السنوات وتنفيذها؛

2- اهمية المؤسسة :

وتتمثل في الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة والتي تسعى من خلالها الى تحقيق ما يلي:

أ- ضمان تطبيق السياسة الوطنية لمياه الشرب على كامل التراب الوطني من خلال انتاج و نقل ومعالجة و تخزين و توزيع والتزويد بالمياه الصالحة للشرب ؛

ب- قياس ومراقبة نوعية المياه الموزعة؛

ت- المبادرة بأي عمل يهدف إلى اقتصاد المياه لاسيما عن طريق:

- تحسين فعالية شبكات التحويل والتوزيع؛
- إدخال كل تقنية للمحافظة على المياه؛
- تطوير المصادر غير التقليدية للمياه؛
- دراسة كل إجراء يدخل في إطار سياسة تسعير المياه واقتراح الفكرة على السلطة المعنية؛
- مكافحة تبذير االماء بتطوير عمليات الاعلان والتكوين والتربية والتحسس باتجاه المستعملين؛
- تصدير برامج دراسية عن المصالح العمومية اتربوية لنشر ثقافة اقتصاد المياه.

ث - التخطيط لبرامج الاستثمار السنوي والمتعددة السنوات و تنفيذها، و تحل هذه المؤسسة محل جميع المؤسسات و الهيئات الوطنية و الجهوية في ممارسة الخدمة العمومية لإنتاج المياه الصالحة للشرب.

[1] .15h00 – مقابلة مع : رئيس مصلحة المحاسبة العامة ، بمقر الشركة الجزائرية للمياه بادرار ،2016/02/07، على الساعة

المطلب الثاني : دراسة الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية للمياه

اولا: الهيكل التنظيمي لوحدة ادرار

الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية للمياه (وحدة ادرار) يتكون من: [1]

1- مدير الوحدة :وهو المنسق بين كل الهيكل التنظيمي للوحدة و تمثيلها خارجيا و تتمثل مهامه في :

أ. إشهار المؤسسة؛

ب. تحقيق أكبر ربح ممكن للمؤسسة؛

ت. الاشراف على حسن سير العمل في الوحدة و العمل على ترقيتها.

2- الأمانة : هي الوسيط بين المدير والزبائن ومن مهامها ما يلي :

أ. توجيه الزبائن؛

ب. تحصيل و ارسال كل الرسائل الواردة والصادرة؛

ت. التحضير للاجتماعات و تنظيم مواعيد الزيارات للمدير و طرح الانشغالات .

وكذلك تضم مديرية الوحدة خمس دوائر تتمثل فيما يلي:

3- دائرة الموارد البشرية : تهتم هده الدائرة بشؤون المال من التكوين و الاجور و العطل و الضمان الاجتماعي في حالة المرض و غيرها من المهام الخاصة بالمستخدمين و تضم الصالح التالية:

أ. مصلحة المستخدمين؛

ب. مصلحة الأجور والشؤون العامة؛

ت. مصلحة التكوين.

4- دائرة المحاسبة والمالية :وتضم مايلي:

أ- مصلحة المحاسبة العامة :مهامها

تسجيل العمليات المالية في الدفاتر المحاسبية عند حدوثها مباشرة للرجوع اليها عند الحاجة، كدالك من مهامها تصنيف و تبويب هده العمليات لتستطيع المؤسسة معرفة ما لها من اصول و ما عليها من التزامات ،و اعداد الحسابات الختامية .

ب- مصلحة المزانية و المالية: تتمثل مهام هده المصلحة في تسجيل كل العمليات المالية التي تقوم بها الوحدة من وقائع مستندات مؤيدة لها ثم تبويب و تحليل و تلخيص و قيذلك في الحسابات المخصصة لها لاصدار بيانات مالية تبين وضع الوحدة بدقة لمساعدة متخدي القرار داخل داخل الوحدة

5- الدائرة التقنية:

تقوم هده الدائرة بالإحصاء اليومي لكميات المياه المستخرجة والسهر على تحسين مردودية شبكة التوزيع ومتابعة البطاقات الفنية لكل منشآت الري المسيرة من طرف المؤسسة ومهامها :

أ- توزيع المياه

[1] معلومات مقدمة من اعوان المصلحة التجارية للشركة الجزائرية للمياه بادرار.-

ب- توزيع شبكات نقل المياه؛

ت- تصليح التسويات المائية؛

ث- مراقبة نوعية المياه؛

ج- متابعة السير الحسن لشبكة المياه الصالحة للشرب؛

ح- متابعة الشاريع الخاصة لشبكة المياه خصوصا الابار.

6- دائرة الإدارة والوسائل :

و تقوم هده المصلحة بتوفير الوسائل للمؤسسة من معدات و ادوات و دلك عن طريق ابرام اتفاقية مع الموردين حسب الكمية المحتاجة و المبلغ المتفق عليه ، كما تعمل على شراء السلع و ادراجها في الخزن ليقوم امين المخزن بتوزيعها حسب الطلب و ايضا تسلم الفاتورة من المورد ثم ارسالها الى مصلحة المحاسبة للتسديد،كما تتفرغ مديرية الوحدة إلى:

المركز التابع للوحدة مقره بحي زراري 200 مسكن و يضم :[1]

7- الدائرة التجارية : مكلفة بكل العمليات التجارية والعلاقات مع الزبائن تنقسم الى عدة مصالح كل واحدة منها موكل اليها مهام خاصة بها و تضم :

أ. **مصلحة الفوترة :**تقوم هذه المصلحة باستخراج القوائم الخاصة بالمستحقات أي الديون المترتبة عن الاستهلاك الماء ،و منها الانطلاق في ارسال رسائل التذكير و الاشعارات ،و الشروع في عملية القطع في حالة عدم دفع المسحقات من قبل الزبائن.

ب. **مصلحة العلاقة مع الزبائن و التحصيل** :تقوم هده المصلحة بالاحصاء و استقبال الزبائن مع ملفات الربط الجديدة و اعادة الربط ووضع العدادت .

ت. **مصلحة cato :** تهتم هده المصلحة باستقبال شكاوى الزبائن و تدوينها من اجل الشروع في علاجها.

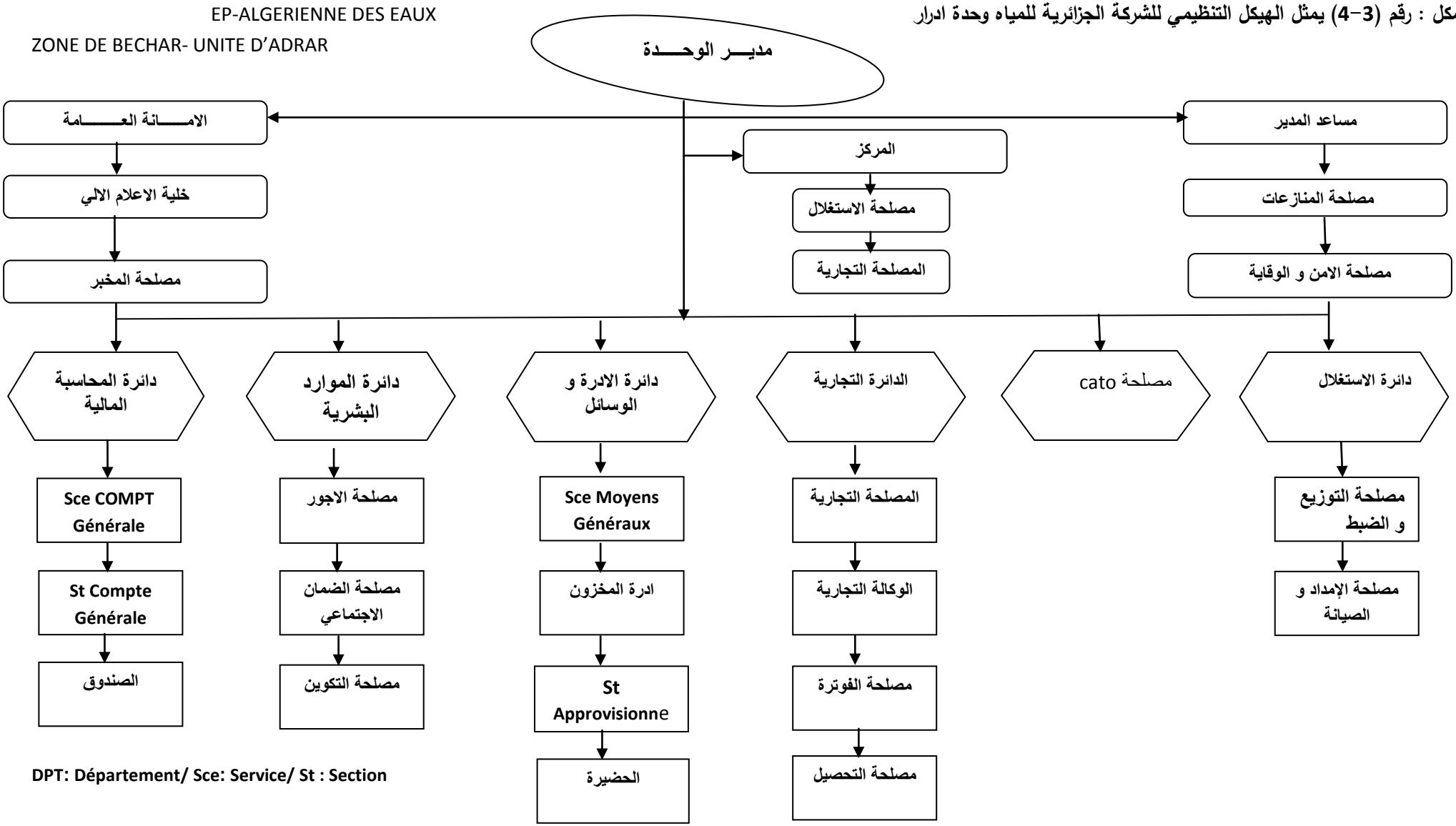
انظر الشكل رقم (3-4)

[1]- بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف أعوان مركز الوحدة بادرار خلال المقابلة الشخصية

EP-ALGERIENNE DES EAUX

ZONE DE BECHAR- UNITE D'ADRAR

الشكل : رقم (3-4) يمثل الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار



DPT: Département/ Sce: Service/ St : Section

Gestion des ressources humain et paie

المبحث الثاني : طرق التدقيق المتبعة في الشركة الجزائرية للمياه :

لقد أدركت المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه أنه لا يمكن في أي حال من الأحوال تسيير وبفاعلية وحدات المؤسسة الموزعة على كافة التراب الوطني ، إلا باللجوء إلى طاقم مؤهل يعتمد عليه في إدارة ألا و هو طاقم التدقيق الداخلي حيث يتم الاعتماد عليه من طرف الشركة من أجل الاستفادة من مخرجاتها نظام المعلومات لاستخدامها في العديد من القضايا التسييرية، ففي هذا الإطار قامت الشركة الجزائرية للمياه على التنسيق بين كل وحدات الشركة ، و يعتبر وجود نظام للمراجعة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة عامل يساعد على الاطمئنان أكثر على عمليات المؤسسة من خلال المتابعة المستمرة من طرف المراجع الداخلي، الا ان المؤسسة لم تصل الى تحقيق كل أهدفها المسطرة لأسباب لم يتم الافصاح عنها و عليه ارتأت المؤسسة انه من الضروري الاستعانة بطرف ثالث قانوني يساهم في نهوض المؤسسة و تطوريها و تحقيق اهدافها ويتمثل هذا الطرف في المدقق الخارجي و من خلال هذا المبحث سيتم التعرف على المهجية التي يتبعها المدقق الخارجي في فحص قوائم الوحدة.

المطلب الاول : التدقيق الداخلي في الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار

اولا: حضور لجنة التدقيق الداخلي للشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار:

تعتبر الشركة الوطنية الجزائرية للمياه مؤسسة اقتصادية يتم تعيين لجنة لمراجعة الخطط والتنسيق بين مختلف ألوحدات و هذه اللجنة تعين من طرف الشركة الام المتواجدة بالجزائر العاصمة و هي لجنة مستقلة مهمتها إبداء الرأي حول نوعية التسيير لدى الجزائرية للمياه بغض النظر عن رأي المدير العام للشركة،هذه اللجنة تكون مكونة من أربعة أعضاء يعينهم رئيس الإدارة، تتأكد من مدى ملائمة و دوام العمل بالطرق المحاسبية المعتمدة لإعداد الحسابات، وتدرس كذلك التقديرات و الميزانيات الخاصة بالشركة. و يوجد في الشركة الجزائرية للمياه لجنة كاملة للمراجعة و هي تابعة مباشرة الى المديرية العام للشركة، يرأسها مدير مراجعة يتفرع عنه مدراء مهام، و يزودهم مدير أنظمة الإعلام بكل ما يلزمهم من معلومات مبدئية تساعدهم على الانطلاق في مهامهم و تتمثل الاجراءات المتبعة من طرف المؤسسة الام في عملية التدقيق الداخلي في ما يلي :[1]

1- **اعلام الوحدة** (ADE/UA) من طرف المؤسسة الام عن طريق ارسال رسالة الى منطقة بشار حيث تقوم هذه الاخيرة بإرسال نفس الرسالة لكل الوحدات التابعة للمنطقة **الملحق رقم (3-1)** وتتضمن الرسالة مايلي :

أ-تاريخ بداية المهمة و تاريخ نهايتها؛

ب- الفريق الذي سيشرف على انجاز المهمة ؛

ت- العمليات و القوائم المالية المراد فحصها .

[1]- مقابلة مع : بسودي بشير ، رئيس مصلحة المحاسبة العامة ، مقر الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار،2016/02/07.

الملحق رقم (3-1) رسالة من خلية التدقيق الداخلي للشركة الجزائرية للمياه لمنطقة بشار والوحدات التابعة لها.

2- تحديد أهداف المراجعة الداخلية:

قبل زيارة المدقق الخارجي للمؤسسة تقوم المؤسسة الام بتكليف لجنة المراجعة ببرمجة زيارات دورية في كل ثلاثي من السنة للوحدات التابعة لها حيث تقوم مسبقا بتحديد الاهداف المراد تحقيقها من الفحص و تتمثل هذه الاهداف عادة في ما يلي :[1]

أ- تحديد مدى دقة ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية؛

ب- تحديد مخاطر المؤسسة وتخفيضها إلى الحد الأدنى؛

ت- التحقق من إتباع الإجراءات والسياسات الداخلية واللوائح والقوانين الخارجية؛

ث- مقابلة المعايير الموضوعة؛

ج- الاستخدام الكفء والفعال للموارد؛

ح- مساعدة أعضاء المؤسسة على القيام بمسئولياتهم بكفاءة وفاعلية.

المطلب الثاني : التدقيق الخارجي في الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار

اولا:منهجية المدقق الخارجي في الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار

1- تعيين محافظ الحسابات في الشركة الجزائرية للمياه وحد ادرار :

إن تعيين محافظ حسابات على الاقل في كل المؤسسات العمومية و الاقتصادية بدون استثناء و مهما كان شكلها القانوني أو اهميتها فانه يتم تعيين محافظ الحسابات للشركة الجزائرية للمياه عن طريق التعاقد بين المدرية العامة و محافظ الحسابات حيث توكل اليه عملية مراقبة وحداتها و فحص كآفة أنشطة المؤسسة ومعرفة مدى تطبيقها للقانون الداخلي و القانون التجاري و قانون الصفقات العمومية وفيما يلي عرض تفصيلي لمنهجية محافظ الحسابات في الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار.[2]

2- منهجية محافظ الحسابات في فحص القوائم المالية (ADE/UA)

من خلال مجموعة من الاسئلة تم طرحها من قبلنا على عمال المؤسسة بالأخص على عمال مصلحة المحاسبة العامة تم التوصل الى المنهجية التي اعتمدها محافظ الحسابات للتحقيق في القوائم المالية للوحدة تم استنتاج أهم هذه الخطوات و هي :[3]

أ- اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة :

كانت اخر زيارة لمحافظ الحسابات للجزائرية للمياه وحدة ادرار في سنة 2010 حيث أن أول ما قام به فهم كيفية سير العمل في الوحدة أيضا قام بالتعرف على الموظفين بها لحصوله على معرفة عامة حولها و فهم نظامها الإداري الذي تسير عليه رغم انه يعلم ان النظام المطبق في الوحدة هو نفسه المطبق في

[1]- مقابلة مع : رئيس مصلحة المحاسبة ، المرجع السابق .

[2]- مقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة العامة ، مقر الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار، 10.2016/02/ 15h30

[3]- مقابلة مع : رئيس مصلحة المحاسبة العامة،مرجع سبق ذكره .

المؤسسة الام و في المنطقة إلا انه اجراء يجب عليه القيام به ، فهو مسؤول امام المدرية العامة عن الإلمام بكل ما يتعلق بالوحدة و ذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية و مدى الالتزام به أين يتم تحديد نقاط القوى والضعف فيه، ومن خلالها يضع محافظ الحسابات خطة خاصة لتنفيذ مهمته التي تنتهي بتوصيات وحلول مقترحة ترفع في الاخير الى المديرية العامة.

- **البحث عن المعلومات:**[1]

وتنقسم بدورها إلى مرحلتين على حسب نوع المعلومات :

– **الأشغال الاولية** :هي خطوة يطلع من خلالها المدقق على الوثائق الخارجية عند الوحدة مما يسمح له بالتعرف على محيطها ومعرفة القوانين و التنظيمات الخاصة بها ؛

. **الاتصالات الاولية مع المؤسسة** :يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح، و يجري حوارا معهم ومع من سيشتغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أداءه للمهمة، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن الوحدة، و المراكز التابعة لها .إضافة إلى ذلك عليه الإطلاع على الوثائق والمستندات الموجودة على مستوى الوحدة وكذا الوسائل و التقنيات المستخدمة في الأنشطة، وكذا في التسيير والإدارة وكل معلومة يمكن أن تفيد المحافظ وتؤثر على الوحدة وتخلق مناطق خطر فيها، لأن المعطيات والحسابات ما هي إلا انعكاس للحقائق القانونية والاجتماعية التي تعيش فيها الوحدة وعليه فلابد من أخذها في الاعتبار عند التقييم ؛

. **انطلاق الأشغال** : يحصي المدقق نظرة عامة، شاملة وكاملة حول الوحدة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبيا، في ملف هو الملف الدائم، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر؛

ب– **تقييم نظام الرقابة الداخلية :**

الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار مثلها كمثل أي مؤسسة وطنية لها قانون داخلي وظيفته ظبط و تنظيم العمل و السلوك في الوحدة إذ انه لزاما على كل العمال الالتزام به ، و يجب على المدقق تقييم كلّ طرق العمل و الإجراءات و التعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثارها في الحسابات والقوائم المالية، إذ تعتبر هذه العملية عبارة عن أساس كل مهمة مراجعة؛

ت– **تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي :**

في هده الخطوة و على أساس المعلومات المتوصل إليها في المراحل السابقة يخطط مدقق مهمته و يحدد العمليات و المواطن الحساسة للتدقيق، مع مراعاة الوقت و امتداد حدود التحقيق و على هدا الأساس يختار المدقق الوسائل و التقنيات التي تساعده في المهمة، في هده الحالة يلجأ المدقق في الشركة الى الحالتين استجواب الأفراد المعنيين و إعداد مخططات التسيير واختيار العينات الاحصائية والملاحظات الحية.و من الاهم النقاط التي تم فحصها في الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار هي :[2]

[1] ..14h00 – مقابلة مع : رئيس مصلحة المحاسبة العامة ،مرجع سبق دكره ، 2016/02/14،على الساعة

[2] 14h20 – مقابلة مع ، رئيس مصلحة المحاسبة العامة ،مرجع سبق دكره ، 2016 /02/13 ،

- فحص السجلات القانونية للوحدة (دفتر اليومية – السجل التجاري – دفاتر الجرد) ويتحقق من ان تكون هذه السجلات موقعة من طرف المحكمة .
- التأكد من مسك الدفاتر الانفة الذكر و التحقق من ان التسجيل فيها يتم وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛
- يتم فحص العمليات عملية تلوى الاخرى و بما ان المؤسسة مزودة ببرامج آلية جيدة للمحاسبة والجرد ومختلف التسجيلات فذالك جعل من مهمة التدقيق سهلة ؛
- فحص المطابقة : يقوم المدقق فحص المطابقة من خلال الملاحظة والمشاهدة العينية لمختلف مراحل و إجراءات العملية المتمثلة في مخطط السير فهي تساعد على تكملة استجواب الرقابة الداخلية المحققة سابقا، ومن هذا المنطلق ومع الأخذ بعين الاعتبار مناطق الخطر يقوم المدقق باختبارات خاصّة ببعض الإجراءات لاستبيان حقيقة سير العمل ودرجة التحكم فيه، و لتحقيق ذلك يلجا المدقق إلى استعمال الوسائل الملائمة لتكشف تدريجيا عن حقيقة سير العمليات، أي يقوم بفحص انتقائي للإجراءات عملية ما، كملف مجموعة من المقاولين هل هي ملفات كاملة من حيث الاسم و اللقب و رقم التجاري و الفاتورة ، وعليه قبل عملية التصديق يتم التأكد والتحقيق وكذا التقارب لكل البيانات و القرائن المحصل عليها ،حيث يقوم بالتأكد والتحقق من معظم الحسابات والنسب المالية و المحاسبية، أما التقارب فيقوم بإثبات صحة معلومة معينة ناتجة من الوحدة و البنك مثلا كما أنه إلى جانب عملية التحقيقات و الإجراءات التي ينجزها المدقق لابد من عملية تدوين للمعلومات بشكل منظم فيما يسمى بأوراق العمل؛
- التصديق:قبل التصديق على أي وضعية أو حالة يجمع المدقق كل الأدلة و القرائن الكافية بالكم و الكيف بغرض إثبات الحكم على أهمية الوضعية، وعليه فالمدقق يقوم بالتصديق على وضعية الوحدة بعد التأكد التام والدقيق لصحتها؛

ث- إعداد التقرير :

في نهاية عملية المراجعة ينهي المدقق مهمته في وحدة ادرار بإعداد تقرير يتم توضيح من خلاله كل ما تم التحقيق فيه طيلة فترة المهمة، و يتميز تقرير المراجع بالدقة و الشمولية مع عرض مختلف الأدلة و القرائن التي تثبت حكمه على قوائم الوحدة .

- **تقرير المدقق الخارجي:**

يقوم محافظ الحسابات برفع التحفظات حول كل الاخطاء المرتكبة من قبل الجزائرية للمياه وحدة أدرار إلى المديرية العامة ثم تقوم المديرية العامة بإرسال رسالة الى الوحدة موضحة فيها كل الاخطاء التي توصل إليها المدقق مطالبتا أيّها بتصحيحها كذالك ، و تقوم الوحدة بالالتزام بالأوامر و تصحيح تلك الاخطاء ثم ترفع تقريرا مفصلا للمدرية العامة موضحة فيه علاج كل ما تم الاشارة اليه في الرسالة السابقة ،و يتم إرفاق التقرير بكل المستندات اللازمة التي تثبت علاج كل تلك الاخطاء حينها تقوم المدرية العامة للجزائرية للمياه

بتكليف محافظ الحسابات بإعادة فحص الميزانية ثم المصادقة عليها و يتم العمل على أساسها . **الملحق رقم (3-2).**

- من التحفظات التي توصل اليها محافظ الحسابات و المدونة في تقريره حول الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار نذكر على منها الموجهة لدائرة الموارد البشرية و دائرة المحاسبة و ذالك عقب إجتماع للسادة مدير منطقة بشار و مديري الوحدات التابعة لها تندوف و ادرار :

- **التحفظ الاول :** عدم تطبيق معدل ضريبي على أجر المتمهنين في الوحدة .
- **التحفظ الثاني :** وجود عقود تسليم غير لائقة مع القوانين المعمول بها .
- **التحفظ الثالث :**(المنافع مع الطبيب الخاص) اذ كان يجب على الوحدة أن تتعاقد مع طبيب الدولة بالنسبة لهدا التحفظ معني فقط بمنطقة بشار يعني وحدة ادرار مستثناة **الملحق رقم(03).**

ثانيا : وجهة نظر الطالبة حول التحفظات المتوصل اليها من طرف محافظ الحسابات

من وجة نظري أن هده التحفظات لا ترقى الى هذا الاسم و إنما يمكن تسميتها ملاحظات عادية لأنها لا تعتبر نقاط مهمة قد ترفع أو تنقص من قيمة الشركة، و عليه يمكن أن نستنتج أن مهمة ألمراجعة الخارجية لم تؤدي أو لم تحقق الهدف الرئيسي و المتمثل في إكتشاف التلاعبات و مدى تطبيق المؤسسة للمبادئ ألمحاسبية المتعارف عليها ، ومن وجهة نظري أيضا ان محافظ الحسابات لم يبذل العناية المهنية الالزمة نظرا لعدم توفره على مهارات فنية و قوة إدراكية تمكنه من قراءة ما بين السطور و التحقيق في أدق التفاصيل أيضا نجد أنه غير مؤهل لقيامه بهده المهمة .

الملحق رقم (3-3) رسالة من مدير الجزائرية للمياه المؤسسة الام بالجزائر موضحا فيها النقاط التي يجب على وحدة بشار، ادرارو تندوف مطالبة ايها علاجها و هي موجهة خصيصا الى مصلحة الادارة والوسائل و مصلحة المحاسبة العامة .

المطلب الثالث: ملاحظات محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية و تحليل النسب المالية للشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار

اولا : ملاحظات محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية بالشركة الجزائرية للمياه : [1]

1- يقوم المدقق الخارجي بمراجعة بتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال وقوفه على مدى فهم و تطبيق الاجراءات و طرق العمل التي تنظم مختلف عمليات الاستغلال (الصفقات – دورة الانتاج – الرواتب و الاجور –المبيعات ....الخ) و التأكد من أن المؤسسة تمسك الدفاتر الاجبارية مثل دفتر اليومية ، و يقوم بالتحقق كذالك من احترام ما جاء به النظام المحاسبي المالي من مبادئ اساسية .

[1] 14h30. – مقابلة مع : رئيس مصلحة المحاسبة العامة ،مرجع سبق دكره ، 2016/02/14،على الساعة

2- تقوم جميع عمليات الاستغلال في الشركة على إجراءات مضبوطة ومدونة في دفاتر تمكن الأشخاص المعنيين من الإطلاع عليها و ممارسة وظائفهم على النحو الأفضل، و تسير محاسبة المؤسسة و جميع حساباتها بواسطة أنظمة الاعلام الالي وفق برامج خاصة تسمح بالقيام بالتفتيش على الأنظمة التشغيلية و مختلف العمليات، و يشير الى ان الاصول ذات المبالغ الضخمة يتم متابعة مختلف التطورات التي تطرأ عليها مركزيا على مستوى الشركة الام في الجزائر العاصمة في ملف خاص، وتمسك كل الوحدات حساباتها بصفة مستقلة، و يتم تجميع حسابات كل الوحدات في نهاية السنة المالية للوصول الى الوضعية المالية للشركة ككل، وتقوم مديرية المراجعة الداخلية في الشركة بالإطلاع على مختلف تقارير المراجعيين الداخليين بإعداد تقرير عن الوضعية المالية وكذا تقديم النصح و الارشاد للإدارة العليا فيما يخص الاداء وتحسينه .

ثانيا : التحليل المالي لبعض النسب المالية للشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار بغرض تقييم الاداء

يساهم المدقق الخارجي من خلال فحصه لمختلف النسب المالية المعدة من طرف المؤسسة في تقييم الأداء المالي وباعتبار تقييم الاداء يقوم على التحليل المالي سنقوم بتحليل الميزانية المالية لسنتي 2009-2010 وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (3-3)الميزانية المالية المختصرة للشركة لسنتي 2009-2010

الموارد	المبالغ		الاستخدامات	المبالغ	
	2009	2010		2009	2010
الاصول الثابتة	54647556.15	54575554.40	الموارد الدائمة	155540384.31	126797861.5
الاصول المتداولة	228662825.89	251891730.02	الاموال الخاصة	155540384.31	126788194.00
المخزونات	4329601.11	797549.28	الديون طويلة الاجل	00	9667.50
العملاء	215973080.94	239913242.07	ديون قصيرة الاجل	127769997.73	179669422.92
الخزينة	8221579.08	3557197.81	مجموع الديون	127769997.73	179679090.4
اجمالي الاصول	**283310382.08**	**306467284.42**	**اجمالي الخصوم**	**283310382.04**	**306467284.42**

المصدر : مصلحة المحاسبة العامة – **الملحق رقم 4 و 5**

الجدول رقم (3-4) عرض النسب المالية

النسبة	نسب التـــمويل	
	سنة 2009	سنة 2010
نسبة التمويل الدائم اموال الدائمة / اصول الثابة>1	1<2.84	1<2.32
نسبة التمويل الخاص اموال خاصة / اصول ثابتة>1	1<2.84	1<23.23
نسبة الاستقلالية المالية اموال خاصة / مجموع الديون>1	1<1.217	1>0.70
نسبة قابلية السداد مجموع الديون /مجموع الاصول>2/1	0.5>0.45	0.5=0.586
نسبة السيولة العامة :اصول متداولة /ديون قصيرة الاجل>1	1<1.789	1<1.40
نسبة السيولة المحققة الخزينة / الديون قصيرة الاجل>0.3	0.3>0.06	0.3>0.019

المصدر : اعد من طرف الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مصلحة المحاسبة.

ويتحقق المدقق الخارجي من النسب المالية من خلال الاطلاع على الميزانيات المالية و مطابقة حساب النسب المالية و معرفة كيفية حسابها ،و كذا التأكد من خلال الاطلاع على تحليل النسب عن طريق الجدول الذي يحتوي على تحليل النسب و المؤشرات المالية .

جدول رقم (3-5)حساب اهم المؤشرات

المؤشرات	المبـــالغ	
	سنة 2009	سنة 2010
راس مال العامل = اموال الدائمة – اصول ثابتة	100892828.2	121330639.6
راسمال العامل الخاص= اموال خاصة – اصول ثابتة	100892828.2	121340307.1
احياج راسمال العامل= (اصول متداولة-قيم جاهزة)-(ديون قصيرة الاجل – خزينة الخصوم)	92671249.02	68665109.29
الخزينة= راسمال العامل – احتياج الى راسمال العامل)	8221579.18	52665530.31

المصدر :اعد من طرف الطالبة

تحليل الوضعية : من خلال النسب و المؤشرات المالية للشركة يتضح مايلي :

الوضعية المالية الاجمالية للشركة خلال سنتي 2009- 2010 تبدو حسنة و هدا ما تفسره القيمة الموجبة لرأسمال العامل و القيمة الموجبة لرأسمال العامل الخاص اي انها قادرة على تمويل اصولها الثابتة من اموالها الخاصة ،كما اننا نلاحظ ان الاحتياج الى رأسمال العامل موجب مما يدل على ان موارد الدورة اكبر من احتياجاتها و هدا خلال السنتين ، و ايضا تتمتع المؤسسة بالاستقلالية المالية في سنة 2009 و هدا ما تفسره نسبة الاستقلالية المالية الاكبر من 1 الصحيح ، بخلاف سنة 2010 اد انها لا تتمتع بالاستقلالية و هدا ما تفسره نسبة الاستقلالية الاصغر من 1 مما يدل على ان ديون الشركة اكبر من اموالها الخاصة ، كما ان للمؤسسة قدرة على تسديد ديونها في الاجال المستحقة و هو ما توضحه نسبة قابلية السداد ،حيث ان مجموع الديون / مجموع الاصول نتحصل على 0.4 و هي اقل من النصف 2/1 في سنة 2009 و 0.5 يساوي النصف و هدا ما يقسر ان الاصول التي بحوزة الشركة لها القدرة على توفير السيولة اللازمة لتغطية كافة الالتزامات قصيرة الاجل و يتضح دلك من خلال نسب السيولة الجاهزة و العامة . [1]

خلاصة الفصل :

[1] – اعد من طرف الطالبة

من خلال قيامنا بالدراسة التطبيقية في الشركة الجزائرية للمياه ساعدنا على التعرف على طريقة التنظيم فيها من خلال منهجية محافظ الحسابات في ألقيام بمهامه ومتابعة النشاط المالي و الإداري للشركة ، بإلاظافة الى كيفية القيام بالرقابة الداخلية و كيفية التنسيق بين مختلف المصالح من أجل تقديم صورة المؤسسة الفعلية للإدارة العليا فيما يخص النشاط المالي و كيفية تحسينه مستقبلا ،و نظرا لعدم وجود مدونة محكمة لتطبيق برنامج حوكمة الشركات على مستوى الشركة نجد ان الشركة تسعى جاهدا و تولي اهمية قصوى للنظامين الداخلي و الخارجي و الاتفاقية الجماعية للجزائرية للمياه التي تنظم علاقات العمل.

و نظرا لان المؤسسة الام تطبق التدقيق الداخلي و الخارجي هذا ما ساعدها على تطبيق اليات ومبادئ الحوكمة و لو بطريقة غير مباشرة من خلال القيام بإجراءات الرقابة الداخلية وإعداد مختلف التقارير الخاصة بوضعية الشركة و إيصال النتائج للأطراف المعية و هذا ما يمليه مبدأ الافصاح و الشفافية.

الخاتمة

من خلال تناولنا لموضوع" **دور التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات**"، ومعالجة الإشكالية الرئيسية" **: إلى أي مدى يمكن للتدقيق الخارجي إن يساهم في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات** ؟" ومحاولة إثبات صحة الفرضيات الناتجة عنها ، قمنا بتسليط الضوء على دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية ومنح الضمان لمختلف المتعاملين مع المؤسسة التي يتولى تدقيق حساباتها وتطرقنا أيضا إلى الإطار ألمفاهيمي لحوكمة الشركات و أهم مبادئها و آليات تطبيقها هذا من جهة، ومن جهة أخرى حاولنا إبراز العلاقة بين التدقيق الخارجي و الحوكمة من خلال معرفة إن التدقيق الخارجي احد ابرز آليات الحوكمة للإشراف على أداء الإدارة، وخاصة فيما يتعلق بتقرير الناتج عن عملية التدقيق و دوره في تعزيز مصداقية المعلومات المتعلقة بإدارة المؤسسة، ومنه توصلنا إلى إن المدقق الخارجي له أهمية كبيرة في عملية الحوكمة سواء مع المؤسسة أو مختلف الأطراف الداخليين أو الخارجيين المتصلين بها، وان للتدقيق الخارجي دور كبير ومهم فيما يخص تطوير وتحسين الأداء في المؤسسة من خلال تحقيق فعالية لمبادئ حوكمة الشركات، وقد تم التوصل في النهاية إلى جملة من النتائج و التوصيات.

نتائج الدراسة :

– الفرضية الأولى والتي تمثلت في إن التدقيق الخارجي وظيفة مهمة لا غنى للمؤسسة عنها، تحققت صحتها من خلال ما تناولناه حول طبيعة وأهداف وأهمية الوظيفة ودورها الكبير في تمكين المؤسسة من تحقيق اهدافها وحماية ممتلكاتها من الاختلاس والتلاعب والضياع من خلال أعمال الرقابة والفحص المستمر على جميع أنشطة المؤسسة. وظيفة التدقيق الخارجي تتبع معايير مهمة تحققت من خلال تطرقنا لثلاث مجموعات المتظمنة المعايير الضرورية لمهنة التدقيق الخارجي مرتبة تمثلت في معيار معايير متعلقة بشخص المدقق متمثلة في التأهيل العلمي و العملي الاستقلالية العناية المهنية معايير متعلقلة بالعمل الميداني و التخطيط و الإشراف الملائمين و الفهم الكافي للرقابة الداخلية و جمع أدلة التدقيق الكافية معايير متعلقة بإعداد التقرير و المتمثلة في مدى توافق القوائم المالية مع مبادئ التدقيق و مدى الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والإفصاح الكافي و إبداء الرأي.

– وفيما يتعلق بالفرضية الثانية والتي مفادها إن حوكمة الشركات نظام يتم من خلاله توجيه أعمال المؤسسة ومراقبتها وفق مبادئ مسطرة تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة (الإفصاح و الشفافية) فتم إثبات صحتها من خلال ما تطرقنا إليه من تعاريف لمنضمات أهمها IFC و OECD و عدة تعاريف أخرى التي اجتمعت على إن حوكمة الشركات هي نظام يهتم بتنظيم العلاقة بين إدارة الشركة والمساهمين من خلال الرقابة للحد من تسلط الإدارة ،و إن تطبيق نظام الحوكمة يؤدى إلى ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة، و تفعيل أنظمة الحوكمة يمكن مجالس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة،التزام الشركات والمؤسسات بحوكمة الشركات يزيد من ثقة المستثمرين وبالتالي يؤدى إلى زيادة حجم رؤوس الأموال.

– أما الفرضية الثالثة التي تقضي بان التدقيق الخارجي يعتبر احد أهم آليات تطبيق حوكمة الشركات من خلال السعي لاكتشاف نقاط القوة و الضعف في النظام الداخلي للمؤسسة ثبتت صحتها من خلال دور المدقق الخارجي في إعطاء الثقة والمصداقية في التقارير المالية المعدة من طرف المؤسسة و قدرته على الحد

من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة الاقتصادية و القضاء على مشكل الوكالة ، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المسيرين و المساهمين خاصة، ويحد أيضا من مشكلة الانحراف الخلقي في الوحدات الاقتصادية .

– الفرضية الرابعة و المتمثلة في إن الشركة الجزائرية للمياه تطبق التدقيق الخارجي بغرض الرفع من مستوى الأداء ثبتت صحتها من خلال قيامنا بالدراسة التطبيقية في الشركة الجزائرية للمياه ساعدنا على التعرف على طريقة تنظيم المهنة في الشركة و المنهجية التي يتبعها محافظ الحسابات في عملية الفحص و كيفية متابعة النشاط المالي للشركة ، بالإضافة إلى كيفية القيام بالرقابة الداخلية و كيفية التنسيق بين مختلف المصالح من أجل تقديم صورة المؤسسة الفعلية للإدارة العليا فيما يخص النشاط المالي و كيفية تحسينه مستقبلا ، و نظرا لعدم وجود مدونة محكمة لتطبيق برنامج حوكمة الشركات على مستوى الشركة نجد إن الشركة تسعى جاهدا و تولي أهمية قصوى للنظامين الداخلي و الخارجي و الاتفاقية الجماعية للجزائرية للمياه التي تنظم علاقات العمل الفردية و الرفع من مستوى الأداء و التحسين من العمل ،و من خلال ما توصلنا إليه نجد إن المؤسسة الأم تطبق التدقيق الداخلي و الخارجي هدا ما يساعدها على القيام بالحوكمة و لو بطريقة غير مباشرة من خلال القيام بإجراءات الرقابة الداخلية وإعداد مختلف التقارير الخاصة بوضعية الشركة و إيصال النتائج للأطراف المعية .

التوصيات :

1. ضرورة الاهتمام أكثر بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر و إعطاء قوانين أكثر دقة تضمن استقلالية محافظ الحسابات من جهة و تحميه من جهة أخرى وذالك من اجل التحسين من أداء المهنة .
2. إلزام الشركات الجزائرية على العمل بالقواعد الأساسية لحوكمة الشركات التي تتلخص في الشفافية والمساءلة والمسؤولية و ألإنصاف ، والإفصاح عن مدى العمل بها في التقارير السنوية، مع فرض عقوبات على كل من يخالف التطبيق السليم لهذه القواعد؛
3. إدراج المدققين الجزائريين بالشركات الجزائرية إلى عملية تقويم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف في عملهم والعمل على تطوير خبراتهم ومساعدتهم في الاطلاع على أساليب التدقيق الحديثة المتبعة في الدول الحديثة،من اجل الحفاظ على موارد المؤسسات بصفة خاصة و ثروة البلاد بصفة عامة .
4. إلزامية إدراك الدولة لضرورة وجود قانون يحاسب الكبير قبل الصغير في المؤسسات الوطنية ودلك من اجل تحقيق العدالة الاقتصادية بين مختلف التنظيمات الاقتصادية في البلاد .
5. ضرورة إلزام الشركات بتطبيق الحوكمة والإلتزام بالقوانين والتشريعات ،و إصدار قوانين تلزم الشركات بضرورة تبنى مبادئ الحوكمة،وكذلك ضرورة تبصير الشركات بأهمية تطبيق الحوكمة.

أفـآق الدراسة :

بعد الانتهاء من معالجة الإشكالية التي تمحورت حول دور وظيفة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات فانه يمكن اقتراح مجموعة من المواضيع التي تساهم في إثراء جانب البحث العلمي حول موضوع الدراسة و تتمثل في:

- دور معايير التدقيق في تفعيل آليات حوكمة الشركات.
- دور وظيفة التدقيق الخارجي في الرفع من مستوى الأداء لدى مجلس الإدارة .
- لائحة حوكمة الشركات و المؤسسة الاقتصادية .

قائمة المراجع

أولا :الكتب

- **الكتب باللغة العربية :**

1. أحمد حلمي جمعة ،**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ،عمان ، دون طبعة،2000.
2. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية ، مصر، دون طبعة ، 2006 .
3. أمين السيد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، دون طبعة، 2007.
4. إدريس عبد السلام إشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار الكتاب الوطنية، ليبيا، الطبعة الخامسة، 2008.
5. بشرى عبد الوهاب محمد حسن ،**دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات و آلياتها** ، كلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة الكوفة ، العراق، دون طبعة ، دون سنة .
6. وليم توماس، أمرسون هنكي، ترجمة أحمد حجاج، كمال الدين سعيد،**المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، الكتاب الأول، دار المريخ ، مصر،2003.
7. طارق عبد العالي حماد، **حوكمة الشركات(المفاهيم –البادئ –التجارب)** ، الدر الجامعية ، الإسكندرية، دون طبعة ، 2005 .
8. يوسف محمد جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ،عمان ،الأردن، دون طبعة ،2008.
9. محمد السيد سرايا ،**أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل** ، المكتب الجامعي الحديث ،مصر، دون طبعة،2007 .
10. محمد بوتين ،**المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ،ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون – الجزائر ،الطبعة الثالثة ،2008.
11. محمد السيد سرايا ، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل** ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية – مصر، دون طبعة ،2007.
12. مصطفى عيسى خضير، **المراجعة :المفاهيم والمعايير والإجراءات**، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، الطبعة 2 ، 1996.
13. محمد حسن يوسف ، **محددات الحوكمة و معاييرها** ،بنك الاستثمار القومي ، مصر ، دون طبعة، 2007 .
14. محمد شريف توفيق، **قراءات من الانترنت في حوكمة الشركات الأهمية و المبادئ** ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق، دون طبعة ،2005.
15. نرمين أبو العطا ، **حوكمة الشركات سبيل للتقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية** ، إصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة – فرقة التجارة الأمريكية ، واشنطن، دون طبعة ،2003 .

16. عبد الفتاح الصحن و آخرون ،**أصول المراجعة** ،الدار الجامعية ،مصر ،الطبعة الثانية ،2005.

17. عدنان حيدر بن درويش ، **حوكمة الشركات و دوره مجلس الإدارة** ، اتحاد المصارف العربية ، دون طبعة ، دون سنة .

18. توفيق أبو رقبة ،عبد الهادي إسحاق المصري ،**تدقيق و مراجعة الحسابات** ،دار الكندل للنشر و التوزيع ،اربد – الأردن ،الطبعة 01 ،1991.

19. خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)** ، دار المسيرة ،عمان، دون طبعة ، دون سنة .

- <u>الكتب باللغة الاجنبية :</u>

1 - Gérard LEJEUNE Jean – pierre EMMERICH, **Audit et commissariat aux comptes**, Gualino éditeur,EJA, PARIS, 2007

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

3 -Freeland, C. (2007). *Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks*, paper presented to: Coorporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo,

<u>ثانيا :المراسيم و القرارات</u> :

1- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 ،المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب ألمعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42 المؤرخة في 11 يوليو 2010.

<u>ثالثا : المجلات :</u>

1. البنك الأهلي المصري ، **أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات** ،النشرة الاقتصادية ، العدد الثاني ، المجلد 55،القاهرة ،2003 .

2. يوسف محمود جربوع، **استكمال عملية المراجعة ، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين**، العدد (112)، الربع الرابع، 1999 .

3. فهيم سلطان محمد الحاج ،**آليات حوكمة الشركات و دورها فبي تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في شركات المساهمة** ،مجلة العلوم الإنسانية و الاقتصادية ،العدد الأول، يوليو 2012.

4. غسان مصطفى احمد قضاة – علاء زهير الرواشدة ،**الإدارة الرشيدة و دورها في الحد من الفساد الإداري و المالي في الأردن في ظل العولمة الاقتصادية** ، مجلة ابن رشد في هولندا، العدد 8 ، مارس 2013.

5. علام محمد حمدان – صبري ماهر مشتهى – بهاء صبحي عواد ، **دور لجان التدقيق في استمرارية الأرباح كدليل على جودتها** ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، العدد 3، المجلد 8 ، 2012 .

رابعا : الملتقيات :

1- أقاسم عمر ،**محاضرات في التدقيق الخارجي و محافظ الحسابات** ،ألقيت في 2015/11/27 ،الموسم الجامعي 2015-2016،جامعة ادرار.

2- بوقرة رابح – غانم هاجرة ، **الحوكمة المفهوم و الاهمية** ، ورقة قدمت إلى ملتقى حوكمة الشركات كلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير – جامعة محمد خيضر – بسكرة – الجزائر ، في يومي 06-07 ماي 2012.

3- بلعادي عمار ،**مداخلة بعنوان دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح** ،ورقة قدمت إلى ملتقى حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع- رهانات و أفاق)،مخبر مالية –بنوك وإدارة أعمال –جامعة أم البواقي –الجزائر ، يومي 07-08 ديسمبر 2010 .

خامسا :المذكرات :

1. بوقابة زينب ، **التدقيق الخارجي و تاثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية (غير منشورة)** ،تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر -3- ،نوقشت سنة 2011 ؛
2. ماجد اسماعيل أبو حمام ، **اثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية** ، ، مذكرة ماجستير(غير منشورة)،تخصص محاسبة و تمويل ، الجامعة الإسلامية غزة،2009.
3. عبد السلام عبد الله أبو سرعة ، **التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، مذكرة ماجستير(غير منشورة)**،تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر -3- ،نوقشت سنة 2010 ؛
4. عزوز ميلود ، **دور المراجعة في تقييم أداء الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير**(غير منشورة) ، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسة ، جامعة 20 أوت 1955- سكيكدة ،2006-2007 .
5. مفلح محمد الجعافره ،**رسالة ماجستير بعنوان مدى حرص مكاتب التدقيق الخارجي لشركات المساهمة العامة الأردنية** (غير منشورة)،تخصص محاسبة ،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، نيسان2008.
6. فاتح غلاب ، **تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ التنمية المستدامة** مذكرة ماجستير(غير منشورة)، تخصص إدارة الأعمال و التنمية المستدامة ،مدرسة الدكتوراه إدارة الأعمال و التنمية المستدامة ، جامعة فرحات عباس سطيف ، نوقشت سنة 2011 .
7. هيدوب ليلى ريمة ،المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات ، مذكرة ماستر(غير منشورة)،تخصص محاسبة و جباية – جامعة ورقلة،2012 .
8. سليماني رشيدة ، **دور آليات الحوكمة في تحسين الأداء المالي لشركات التامين**،مذكرة ماستر (غير منشورة) ،تخصص مالية و حوكمة الشركات ،جامعة محمد خيضر –بسكرة ،2012-2013.
9. هيدوب ليلى ريمة ، **المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات** مذكرة ماجستير(غير منشورة) ، تخصص دراسة محاسبة و جباية معمقة،جامعة قاصدي مرباح –وقلة ،نوقشت 10 جوان 2012.

10. صديقي مسعود – براق محمد ،انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي .

سادسا :المقابلات :

– مقابلة مع : رئيس مصلحة المحاسبة العامة ، مقر الشركة الجزائرية للمياه .

– بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف أعوان مركز الوحدة بادرار خلال المقابلة الشخصية .

سابعا : المواقع الاليكترونية :

http://walidsamir7.blogspot.com/2016/02/blog-post_9.html

الملاحق

الملحق رقم (01)

رسالة التدقيق الداخلي

14-MAR 2015 01:49 DE: DFC ZONE BECHAR 049810032 A: 049967074 P:1

FROM :COI CEFA EEv FAX NO. :021404453 Mar. 04 2015 01:53PM P1

الجزائـــرية للميـــاه
E.P. ALGERIENNE DES EAUX
Siège social : Zone Industrielle de Oued Smar
Tél (Std) : +213 (0) 21 51 18 60 / +213 (0) 21 51 18 67
Site web : www.ade.dz

Cellule Audit Interne

03 MARS 2015

Réf : 137/C.A.I/D.G...../2015

ORDRE D'EXECUTION D'UNE MISSION D'AUDIT	
Mission d'Audit : Ordonnée	Réf :
	Temps : Exercice : 2015
Zone de Bechar Unité : -Unité de Tindouf - Unité de Bechar -Unité de Adrar	Date début de mission : 07 Mars 2015 Date de fin de mission : Fin de mission

Equipe affectée :

- NESSAH Mohamed
- MENAI Mohamed

Objectif de la mission :

- Examen de l'aspect réglementaire de la tenue de la comptabilité.
- Prise en charge des réserves du commissaire aux comptes
- Examen des registres légaux
- Examen des pièces et documents comptables
- Appréciation des niveaux de production, de distribution et de gestion du réseau ainsi que la qualité d'eau.

Le Chef de la Cellule Audit

رئيس خلية تدقيق الحسابات

Le Directeur Général

الملحق رقم (02)

أهم تحفظات محافظ الحسابات الذي تم تداركه

4-JAN-2000 10:44 DE: ADE ZONE BECHAR 049833203 A: 049967074 P:1

الجزائرية للمياه
E.P. Algérienne des Eaux
ZONE DE BECHAR

N° 043/ADE/DZ/DRHF/2015 Béchar le : 14 Janvier 2015

A
Messieurs les Directeurs des unités ADE
Béchar, Tindouf et Adrar

Objet : la levée de réserve
« la structure DRH en collaboration avec la DFC »

Suite à la réunion de Messieurs les Directeurs des zones du 10/01/2015 dont la levée des réserves était un point de l'ordre du jour, nous vous transmettons les réserves à lever concernant la structure ressources humaines.

Reserve 01 : absence de provision de la taxe de formation et la taxe d'apprentissage.

Le DRH unité doit transmettre à la DFC l'attestation justifiant l'effort de la direction de formation de la Wilaya pour leur comptabilisation.

Reserve 02 : l'existence des contrats de prestations non conforme avec les lois en vigueur (prestation avec le médecin privé).

L'ensemble du département des ressources humaines sont mobilisés.

Salutations.

الجزائرية للمياه وحدة أدرار
المديرية الموارد البشرية
الرقم: N° 072/15
بتاريخ: 14 جانفي 2015

Le Directeur de zone

مدير الموارد البشرية والتكوين

أهم تحفظات محافظ الحسابات - التدقيق الخارجي

الجزائرية للمياه
E.P. Algérienne des Eaux
ZONE DE BECHAR

N° 043/ADE/DZ/DRHF/2015 Béchar le : 14 Janvier 2015

A
Messieurs les Directeurs des unités ADE
Béchar, Tindouf et Adrar

Objet : la levée de réserve
« la structure DRH en collaboration avec la DFC »

Suite à la réunion de Messieurs les Directeurs des zones du 10/01/2015 dont la levée des réserves était un point de l'ordre du jour, nous vous transmettons les réserves à lever concernant la structure ressources humaines.

Reserve 01 : absence de provision de la taxe de formation et la taxe d'apprentissage.

Le DRH unité doit transmettre à la DFC l'attestation justifiant l'effort de la direction de formation de la Wilaya pour leur comptabilisation.

Reserve 02 : l'existence des contrats de prestations non conforme avec les lois en vigueur (prestation avec le médecin privé).

L'ensemble du département des ressources humaines sont mobilisés.

Salutations.

الجزائرية للمياه وحدة أدرار
المديرية المساعدة
الرقم: N° 072/15
بتاريخ: 14 جانفي 2015

Le Directeur de zone

مدير الموارد البشرية والتكوين

الملحق رقم (03)

20-JAN-2015 16:29 DE: ADE ZONE BECHAR 049033203 A: 049967074 P:1

الجزائرية للمياه
E.P. Algérienne des Eaux
ZONE DE BECHAR

N°: 011 /ZB /ADE/ 18/DAM /2015

Bechar Le :

20 JAN 2015

رسالة من مصالح الحسابات

A Messieurs
Les Directeurs des unités
Bechar, Tindouf et Adrar

Bordereau D'envoi

Désignation	Nbr	Observation
Veuillez trouver ci-joint : *Correspondance N° : 015/ADE/DG/DAA/2015 du 19/01/2015* *OBJET: Levée de réserves du Commissaire aux Comptes.*	01	*Pour nous renseigner aujourd'hui sur l'état de levées des réserves du CAC* Pour être présentées par M[er]le DAM /zone Au regroupement du 21/01/2015 la DG **Nous ne pouvons pas être à temps à ce regroupement à cause du retard des transmissions des documents par vos unités** **Très urgent**
Total	**01**	

Le Directeur de Zone

أحمد قاسمي
مدير منطقة بشار

Siège Social : Route de l'Aéroport Hai Essalam – Bechar
Tél / Fax : DZ : 049 83 32 03 - DEX : 049 81 00 22 - DFC : 049 81 00 32 –DRHF : 049 81 00 34
Email : ade-zone-bechar@wissal.dz

الجزائرية للمياه
E.P. ALGERIENNE DES EAUX
Siège social : Zone Industrielle de Oued Smar
Tél (Std) : +213 (0) 23 83 00 37 / +213 (0) 23 83 00 10
Site web: www.ade.dz

N°015 ADE/DG/DAA/2015

Alger, le 18 JAN 2015

Messieurs les Directeurs de Zone
- Messieurs les DAM de Zone

Messieurs les Directeurs d'Unité
- Messieurs les DAM d'Unités

Objet : Levée de réserves du Commissaire aux Comptes.

Malgré notre insistance sur la levée de réserves émises par le CAC concernant la fonction Administration et Moyens ; nous constatons un retard ainsi qu'une absence de rigueur dans la remise des documents sollicités.

A cet effet, les Directeurs de l'Administration et des Moyens sont conviés le Mercredi 21 janvier 2015 au siège de la Direction Générale et doivent être munis des documents relatifs à la levée des différentes réserves.

Réserve n°9 : Traitement et explication des écarts sur immobilisations (se conférer aux documents sollicités lors de la séance de travail tenue le 10 janvier 2015 ; réunion présidée par Monsieur le Directeur Général. Les Directeurs d'unité et DAM sont responsables du patrimoine géré et sont tenus d'expliquer et de justifier les écarts constatés.

Réserve n°27: Les archives de l'entreprise doivent faire l'objet d'un inventaire continu.
Transmettre un inventaire de l'ensemble des archives unités et siège de zone.

E.P.I.C. Algérienne des Eaux
ZONE DE BECHAR
Courrier Arrivée
Le: 20 JAN 2015
N°: 196

N:112/15

ALGERIENNE DES EAUX
UNITE D'ADRAR
Exercice 2009

DATE: 21/03/2016
HEURE: 14:50
PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal :

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles		**67,497,268.55**	**13,324,883.43**	**54,172,385.12**	
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles		*67,497,268.55*	*13,324,883.43*	*54,172,385.12*	
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières		**475,171.03**		**475,171.03**	
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		*475,171.03*		*475,171.03*	
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		67,972,439.58	13,324,883.43	**54,647,556.15**	
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		4,329,601.11		4,329,601.11	
Créances et emplois assimilés					
Clients		*215,973,080.94*		*215,973,080.94*	
Autres débiteurs		*51,871.26*		*51,871.26*	
Impôts et assimilés		*86,693.50*		*86,693.50*	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		*8,221,579.08*		*8,221,579.08*	
TOTAL ACTIF COURANT		228,662,825.89		**228,662,825.89**	
TOTAL GENERAL ACTIF		296,635,265.47	13,324,883.43	**283,310,382.04**	

ALGERIENNE DES EAUX
UNITE D'ADRAR
Exercice 2009

DATE: 21/03/2016
HEURE: 14:50
PAGE: 2

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal :

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		8,198,374.26	
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Liaisons Inter-Unités		147,342,010.05	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**155,540,384.31**	
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		11,484,392.30	
Impôts		111,339,154.89	
Autres dettes		4,946,450.54	
Trésorerie			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**127,769,997.73**	
TOTAL GENERAL PASSIF		**283,310,382.04**	
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

ALGERIENNE DES EAUX
UNITE D'ADRAR
Exercice 2009

DATE: 21/03/2016
HEURE: 14:50
PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Identifient Fiscal :

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		83,984,573.08	
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		**83,984,573.08**	
Achats consommés		27,263,005.50	
Services extérieurs et autres consommations		6,183,507.69	
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**33,446,513.19**	
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**50,538,059.89**	
Charges de personnel		35,066,526.71	
Impôts, taxes et versements assimilés		901,818.00	
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**14,569,715.18**	
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles		720,546.51	
Dotations aux amortissements et aux provisions		5,784,602.07	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		133,807.66	
V. RESULTAT OPERATIONNEL		**8,198,374.26**	
Produits financiers			
Charges financières			
VI. RESULTAT FINANCIER			
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**8,198,374.26**	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		84,118,380.74	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		75,920,006.48	
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**8,198,374.26**	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**8,198,374.26**	
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

ALGÉRIENNE DES EAUX
ADE UNITE ADRAR
Exercice 2010

DATE: 21/03/2016
HEURE: 14:52
PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 000116180807261

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles		**82,575,779.55**	**28,023,525.15**	**54,552,254.40**	**54,172,385.12**
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles		*82,575,779.55*		*82,575,779.55*	*67,497,268.55*
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières		**23,300.00**		**23,300.00**	**475,171.03**
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		*23,300.00*		*23,300.00*	*475,171.03*
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		82,599,079.55	28,023,525.15	**54,575,554.40**	54,647,556.15
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		7,975,449.28		7,975,449.28	4,329,601.11
Créances et emplois assimilés					
Clients		*300,788,432.40*	*60,875,190.33*	*239,913,242.07*	*215,973,080.94*
Autres débiteurs		*292,321.25*		*292,321.25*	*51,871.26*
Impôts et assimilés		*153,519.61*		*153,519.61*	*86,693.50*
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		*3,557,197.81*		*3,557,197.81*	*8,221,579.08*
TOTAL ACTIF COURANT		312,766,920.35	60,875,190.33	**251,891,730.02**	228,662,825.89
TOTAL GENERAL ACTIF		395,365,999.90	88,898,715.48	**306,467,284.4**	283,310,382.04

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 000116180807261

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		-72,894,050.38	8,198,374.26
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)		**199,682,244.38**	**147,342,010.05**
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**126,788,194.00**	**155,540,384.31**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		9,667.50	
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**9,667.50**	
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		11,374,086.78	11,484,392.30
Impôts		161,721,002.70	111,339,154.89
Autres dettes		6,574,333.44	4,946,450.54
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**179,669,422.92**	**127,769,997.73**
TOTAL GENERAL PASSIF		**306,467,284.42**	**283,310,382.04**

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

ALGÉRIENNE DES EAUX
ADE UNITE ADRAR
Exercice 2010

DATE: 21/03/2016
HEURE: 14:52
PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Identifient Fiscal : 000116180807261

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		80,104,806.53	83,984,573.08
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		**80,104,806.53**	**83,984,573.08**
Achats consommés		-21,960,427.16	-27,263,005.50
Services extérieurs et autres consommations		-5,419,819.16	-6,183,507.69
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-27,380,246.32**	**-33,446,513.19**
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**52,724,560.21**	**50,538,059.89**
Charges de personnel		-47,587,686.04	-35,066,526.71
Impôts, taxes et versements assimilés		-1,044,530.00	-901,818.00
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**4,092,344.17**	**14,569,715.18**
Autres produits opérationnels		2,165.73	
Autres charges opérationnelles		-981,478.88	-720,546.51
Dotations aux amortissements et aux provisions		-76,007,081.40	-5,784,602.07
Reprise sur pertes de valeur et provisions			133,807.66
V. RESULTAT OPERATIONNEL		**-72,894,050.38**	**8,198,374.26**
Produits financiers			
Charges financières			
VI. RESULTAT FINANCIER			
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**-72,894,050.38**	**8,198,374.26**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		80,106,972.26	84,118,380.74
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-153,001,022.64	-75,920,006.48
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-72,894,050.38**	**8,198,374.26**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-72,894,050.38**	**8,198,374.26**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			