جامعة الجيلالي بونعامة – خميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المحاسبة و المالية

الموضوع:

دور المراجعة في ممارسة حوكمة الشركات
دراسة حالة المؤسسة الصناعية للعتاد الصحيEIMS

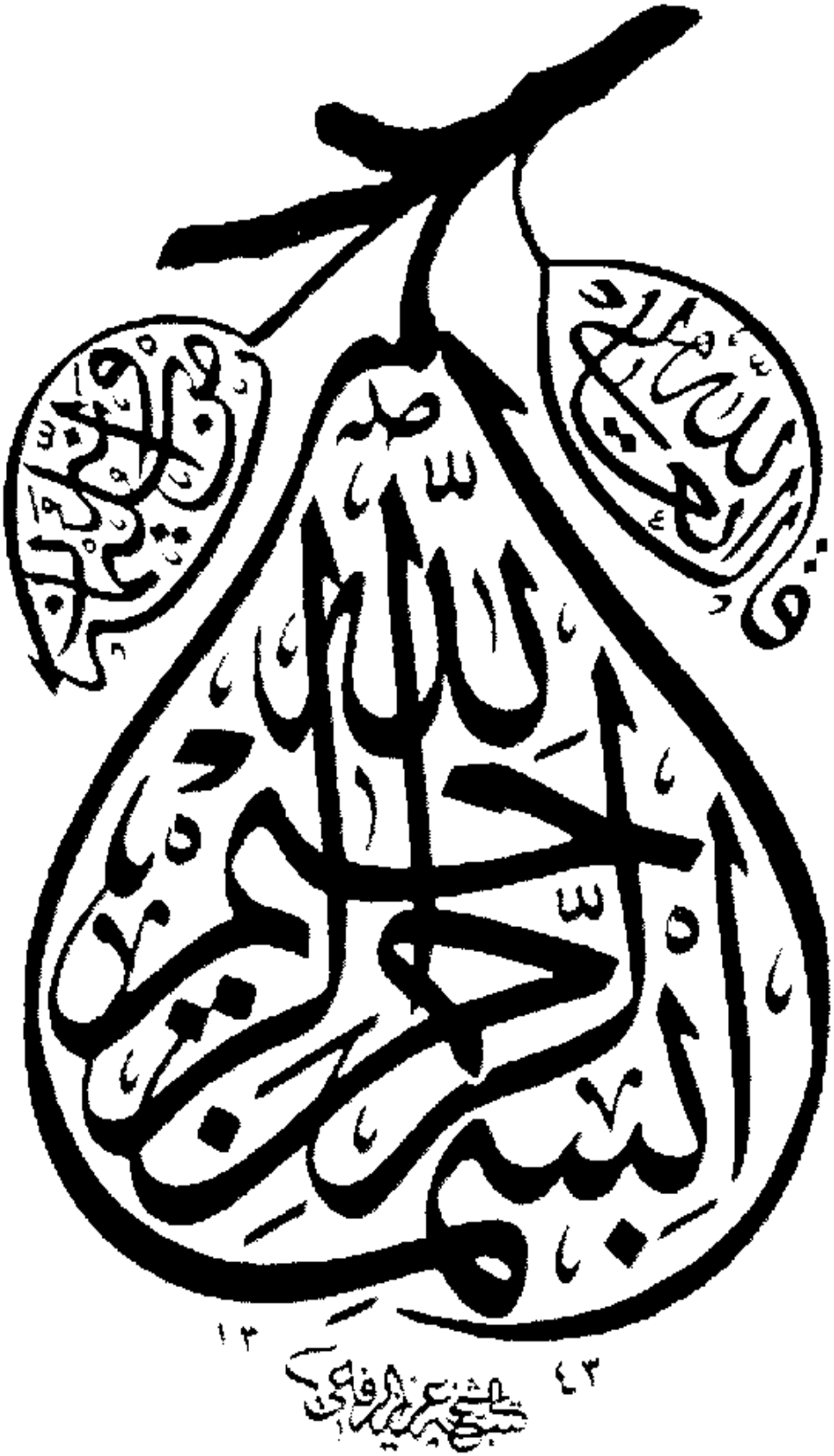
مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المحاسبة و المالية
تخصص: محاسبةو تدقيق

إعداد الطالبة: تتبيرت ريمة

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من

أ/ سعيد منصور فؤاد (أستاذ محاضر ب – جامعة الجيلالي بونعامة)..... رئيسا
أ/ إبراهيم شيخ التهامي (أستاذ مساعد أ – جامعةالجيلالي بونعامة) .....مشرفا
أ/ صغير موح مريم (أستاذة مساعدة أ – جامعة الجيلالي بونعامة)..... ممتحنا

السنةالجامعية:2017/2016


بسم الله الرحمن الرحيم
١٣
٤٣
شيخ عزيز الرفاعي

ربي نحمدك حمدا يليق بجلال وجهك و عظيم سلطانك

أهدي عملي هذا إلى :

التي جعل الجنة تحت أقدامها، بهجة حياتي التي غمرتني بعطفها و أنارت لي درب حياتي بحبها :

أمي الغالية حفظها الله و أطال في عمرها عائشة

إلى الذي رباني على الأخلاق و شملني بالعطف و الحنان و كان لي ورع الأمان

أبي العزيز حفظه الله و أطال عمره طيب

إلى شموع قلبي إخوتي الأعزاء : بوعلام– محمد و زوجته أمينة

إلى أجمل باقة زهر أنبتتها ثنايا الثرى الغاليات : فضيلة– ليزا و زوجها جمال

إلى خالاتي و عماتي و كل أفراد عائلتي فردا فردا

إلى روح أحباب قلبي أجدادي اسأل الله ان يسكنهم فسيح جنانه

إلى من قاسمني تعب هذا العمل تحياتي الخالصة

إلى صديقاتي العزيزات أمينة، ربيعة، إيمان، فتيحة، فضيلة، سمية و سعاد

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي و لم تسعهم مذكرتي

إلى هؤلاء أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

ريمة

شكر و تقدير

قال الله عز وجل : « وَ لَئِن شَكَرتُم لَأَزِيدَنَّكُم »

أتوجه بأول شكري إلى المولى عز و جل الذي أنار دربي و ألهمني هيبة الصبر و تحمل عناء هذا المشوار إلى نهايته.

كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف إبراهيم شيخ التهامي الذي أسعدنا بإشرافه على رسالة تخرجنا و على نصائحه القيمة.

نتوجه بالشكر و التقدير و العرفان بالجميل إلى الأساتذة الأفاضل على حسن تعاونهم معنا و الذين لم يبخلوا علينا بنصائحهم القيمة التي كانت لنا السند في هذه المذكرة

كما نتقدم بالشكر و التقدير إلى عمال مكتبة الكلية بجامعتنا

إلى كل أعضاء لجنة المناقشة

و إلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العامل المتواضع

ريمة

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة كآلية رقابة على حوكمة الشركات في ظل الجهود إلى تحسين تسيير الشركات محل الدراسة، و قصد تدعيم الجانب النظري قمنا باستعراض المفاهيم و المبادئ و المعايير و الأهداف النظرية للمراجعة و حوكمة الشركات؛

أما الجانب التطبيقي قمنا فيه بعرض أهم طرق سير عملية المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية من أول مرحلة حتى التقرير النهائي مع عرض عمل المراجع الخارجي لمؤسسة العتاد الصحي بمليانة؛

و خلصت الدراسة إلى ان و وظيفة المراجعة لها دور كبير في ممارسة الحوكمة بحيث تعتبر الحافز الأساسي لنشاطها، بحيث تساهم المراجعة في مساعدة مجلس الإدارة في مراجعة إستراتيجية الشركة و اتخاذ ما يلزم للتأكد من عدم مخافة المؤسسة للأنظمة و القوانين السارية و مدى ملائمتها من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلي و الخارجية و إدارة المخاطر للمساعدة في تطبيق مبادئ الحوكمة.

الكلمات المفتاحية : حوكمة الشركات، المراجعة، أطراف معنية بالحوكمة.

Résumé :

Le but de cette étude demeure le rôle du contrôle comme mécanisme de contrôle de la gouvernance des sociétés sous l'effort fournis pour l'évolution et l'amélioration de la gestion des sociétés études ,et pour renforcer le coté théorique , nous avons représenté les concepts et les principes théoriques du contrôle et la gouvernance des sociétés. Nous allons présentes en pratique les différents moyens du fonctionnement du processus de contrôle interne et externe de la première étape jusqu'au dernier rapport en donne l'exemple entreprise de matériel sanitaire miliana؛

Notons que le contrôle a un rôle très important dans le fonctionnement de la gouvernance d'entreprise de sorte que ce contrôle est la principale motivation pour son activité؛

Le contrôle contribue aussi à aider le conseil de l'administration dans l'examen de la stratégie de l'entreprise , prendre ce qu'il faut pour assurer qu' il faut pour assurer qu' aucune violation de l'institution des règlement et des lois en vigueur et la pertinence en évaluent le système de contrôle interne et externe. Et gérer les risques pour aider à appliquer les principes de gouvernance.

Mots, clés : le gouvernance d'entreprise, le contrôle , les parties impliquées dans la gouvernance.

الفهرس

الموضوع	الصفحة
مقدمة عامة	أ- ج
الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة	01
المبحث الأول : المراجعة و حوكمة الشركات –المفاهيم و الماهية–	03
المطلب الأول : عموميات حول المراجعة	03
أولا : مفهوم المراجعة المحاسبية	03
ثانيا : أهداف و أهمية المراجعة المحاسبية	07
ثالثا : أنواع المراجعة	09
رابعا : قواعد و معايير المراجعة	12
المطلب الثاني : مفاهيم و ضوابط حوكمة الشركات	16
أولا : مفهوم الحوكمة	16
ثانيا : محددات و الأطراف المعنية بتطبيق	18
ثالثا : أهمية و أهداف حوكمة الشركات مفهوم حوكمة الشركات	21
رابعا : خصائص، ركائز و مبادئ حوكمة الشركات	24
خامسا : دور المراجعة في حوكمة الشركات	27
المبحث الثاني : الدراسات السابقة	30
المطلب الأول : الدراسات بالغة العربية	30
المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية	33
المطلب الثالث : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	34
أولا: نقد الدراسات السابقة	34
ثانيا : مايميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	36
خلاصة الفصل الأول	37
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية بالمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي ENIEM	38
المبحث الأول : تقديم المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي – مليانة –	40

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي	**40**
المطلب الثاني : مهام المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي	**41**
المطلب الثالث : مصالح المؤسسة و مهامها	**41**
المطلب الرابع : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي	**44**
المبحث الثاني : آليات المراجعة في المؤسسة	**46**
المطلب الأول : سير عملية المراجعة الداخلية في مصلحة المالية و المحاسبة	**46**
أولا : تحضير مخطط المراجعة السنوي	**46**
ثانيا : تطبيق مهام المراجعة المحاسبية	**47**
المطلب الثاني : سير المراجعة الخارجية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي	**49**
أولا : جانب الاصول	**49**
ثانيا : جانب الخصوم	**53**
ثالثا : حسابات النتيجة المتوسطة	**55**
المطلب الثالث : القرير النهائي للمراجعة و واقع الحوكمة	**56**
أولا : تقرير المراجع	**56**
ثانيا : واقع الحوكمة في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي	**57**
خلاصة الفصل الثاني	**59**
خاتمة عامة	**60**
المراجع	**63**
الملاحق	**68**

قائمة الجداول :

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي للمراجعة	04
02	الأصول الثابتة	47
03	الأصول الأخرى المالية	48
04	الأصول الجارية	49
05	الديون المدينة و استيعابها للوظائف	50
06	الاقسام الخاصة	51
07	الخصوم غير الجارية	52
08	الخصوم المتداولة	52

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	تصنيفات المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة	11
02	قواعد المراجعة	12
03	ملخص معايير المراجعة المتعارف عليها	15
04	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	19
05	خصائص حوكمة الشركات	24
06	ركائز حوكمة الشركات	25
07	مبادئ حوكمة الشركات	26
08	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي	45

قائمة الملاحق :

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	**تمرين الإغلاق للاصول في 2013/12/31.**	69
02	**التعليق على الحسابات**	70
03	**التعليق على الحسابات**	71
04	**التعليق على الحسابات**	72
05	**التعليق على الحسابات**	73
06	**تمرين الإغلاق للاصول في 2013/12/31.**	74
07	**التعليق على الحسابات**	75
08	**تمرين الإغلاق لـ 2013/12/31.**	76
09	**حسابات النتائج للفترة الممتدة من 2013/01/01 الى 2013/12/31**	77
10	**حسابات النتائج للفترة الممتدة من 2013/01/01 الى 2013/12/31**	78
11	**التعليق على الحسابات**	79

توطئة

تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة و الناشئة خلال العقود القليلة الماضية و خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية و الأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول العالم، و التي مست العديد من أسواق المال العالمية كأزمة جنوب شرق أسيا عام 1997، إضافة لانهيار كبريات الشركات العالمية خصوصا الشركات الأمريكية نتيجة استخدامها لطرق محاسبية معقدة بغية إخفاء خسائرها و التلاعب بحقوق أصحاب المصالح كالمساهمين، الدائنين، الموردين و حتى المجتمع المدني.

دفعت هذه الظروف لوضع قواعد و مبادئ تحكم إدارة المؤسسة و تحتاج الحوكمة في المؤسسات إلى العديد من الآليات و الوسائل و الأدوات للتطبيق الجيد لها سواء داخل المؤسسة كمجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجع الخارجي و الأنظمة و القوانين التي تنظم عمل المؤسسات بما يضمن تطبيق مبادئها

و من اجل تفعيل دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات بادر معهد المراجعين الداخليين و الخارجيين بتطوير المعايير الدولية للمراجعة لمواجهة متغيرات بيئة الأعمال الحالية و هذا لجعل المراجعة أداة لإضافة قيمة للمؤسسة لما تقوم به من تقييم و مراجعة و تصحيح لكل الأعمال المحاسبية بالمؤسسة.

أولا : مشكلة البحث

مما سبق يتبين بان الإشكالية المراد معالجتها من خلال هذا البحث يمكن التعبير عنها بالتساؤل المحوري التالي :

كيف يمكن للمراجعة المحاسبية المساهمة في ممارسة حوكمة الشركات و ضمان نجاح مسارها التطبيقي؟

و في محاولة للإجابة عن هذا التساؤل الرئيسي يتطلب الأمر الإجابة على جملة من الأسئلة الفرعية والمتمثلة أساسا في :

1- ما المقصود بالمراجعة، و ما هي القواعد و المعايير الأزمة لتطبيقها؛

2- فيما تتمثل الأطراف المعنية بالحوكمة، و فيما تتجلى معانيها و أهدافها؛

3- كيف يكون دور المراجعة المحاسبية بارزا في ممارسة الحوكمة داخل المؤسسة.

ثانيا : الفرضيات

قصد معالجة الإشكالية المطروحة تمت صياغة جملة من الفرضيات التي يتم إثباتها أو نفيها من خلال انجاز البحث، و تتمثل هذه الفرضيات فيما يلي

1- المراجعة هي عملية فحص شامل لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقاديا بإتباع قواعد منها قواعد مشتركة للمراجع و المؤسسة و قواعد عامة للمؤسسة فقط، مع مراعاة معايير منها التأهيل و الأداء، معايير العمل الميداني و معايير إعداد التقارير؛

2- الحوكمة هي مجموعة الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات، و تتمثل الأطراف المعنية بالحوكمة في المساهين و مجلس الإدارة و أصحاب المصالح و تهدف الحوكمة إلى تمتين المؤسسة اقتصاديا و نجاحها بالإضافة للشفافية و العدالة لجميع الأطراف؛

3- يكون دور المراجعة بارزا في ممارسة حوكمة الشركات من خلال حاجة المساهمين و كافة الأطراف التي لها مصالح بالمؤسسة، كما يجب على المراجع مراعاة مصالح المساهمين بجانب اهتمامه بمراعاة مصالح الأطراف الأخرى تدعيما لدور المراجعة في حوكمة الشركات.

ثالثا : أهمية الدراسة

تظهر أهمية البحث من خلال النقاط التالية :

1- يعتبر موضوع البحث أحد المواضيع الحديثة التي تسعى إلى تحقيق الاستقرار المالي و الاقتصادي على مستوى المؤسسات و الشركات أولا ثم وطنيا ثم عالميا؛

2- يساهم البحث في توضيح مدى مساهمة حوكمة الشركات في تقليل المخاطر و حماية حقوق أصحاب المصالح باعتماد المراجعة المحاسبية كآلية محاسبية محورية؛

3- تسليط الضوء على الدور المرجو من المراجعة في ممارسة حوكمة الشركات الجزائرية باعتبار الوصول لقواعد جيدة لإدارة الشركات الجزائرية أداة قوية لدعم القطاع الخاص و العام و جلب الاستثمارات الأجنبية و تحقيق النمو الاقتصادي المحلي.

رابعا : أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى التركيز على هدف وظيفة المراجعة المحاسبية في ممارسة حوكمة الشركات، و ذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية :

1- توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي حوكمة الشركات و المراجعة المحاسبية؛

2- التعرف عمليا ما إذا كان لوظيفة المراجعة المحاسبية دورا ايجابيا في ممارسة الحوكمة بالشركة محل الدراسة.

خامسا : أسباب اختيار موضوع الدراسة

1- أسباب شخصية نظرا لملائمة الموضوع لمجال التخصص، و رغبتنا الشخصية للإلمام بموضوع البحث؛

2- معرفة اتجاهات تطور المراجعة في ظل الاهتمام بحوكمة الشركات بسبب قصور في تطبيق مفاهيم حوكمة الشركات.

3- أهمية هذا الموضوع في ظل الفترة التي يمر بها الاقتصاد العالمي و الوطني و الانفتاح على الأسواق العالمية.

سادسا : حدود الدراسة

1-الحدود الزمنية : تمتد فترة الدراسة من جانفي 2017 إلى غاية أفريل 2017.

2- الحدود المكانية : و شملت المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي بمليانة .ولاية عين الدفلى.

سابعا : منهج الدراسة

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي و التحليلي في تقديم الجانب النظري لمعرفة المفاهيم الأساسية للمراجعة المحاسبية و حوكمة الشركات، أما في الجانب التطبيقي اعتمدنا منهج دراسة الحالة لإسقاط ما تم التوصل إليه في الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

ثامنا : صعوبات الدراسة

تكمن صعوبات الدراسة في حداثة الموضوع و قلة المراجع التي تناولت موضوع علاقة المراجعة بحوكمة الشركات، بالإضافة إلى صعوبات لاقيناها أثناء الدراسة الميدانية تمثلت في رفض رئيس مصلحة المحاسبة والمالية و مصلحة الرقابة الداخلية في تقديم بيانات و كشوفات تبين آليات المراجعة الداخلية للمؤسسة مع رفض تقديم التقارير و الملاحظات الخاصة بالمؤسسة أو أي أرقام لها بحجة أنها ضمن سرية المؤسسة.

تاسعا : هيكل الدراسة

انطلاقا من طبيعة الموضوع و الأهداف المنوطة به و من اجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع البحث إلى فصلين بعد المقدمة و هما كالأتي :

- **الفصل الأول** : يحتوي الجانب النظري للدراسة و الذي يتعلق بالمراجعة و حوكمة الشركات و يتضمن مبحثين :

  المبحث الأول : تناولنا فيه مفاهيم أساسية و أهم مبادئ حوكمة الشركات و المراجعة

  المبحث الثاني : تناولنا فيه الدراسات السابقة

- **الفصل الثاني** : يتضمن الجانب العملي الميداني للبحث و تضمن مبحثين :

المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي أما المبحث الثاني فقد تناولنا فيه بالدراسة آليات المراجعة في المؤسسة.

تمهيد

تعتبر المراجعة المحاسبية من بين إحدى الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا بشكل ملحوظ و متواصل أدت بها إلى أن تحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، تمثل الهدف العام للمراجعة في فحص أعمال الغير و ذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد و التعليمات و الإجراءات المحددة مسبقا و رفع تقرير عن نتيجة الفحص إلى من يهمه الأمر، و لتحقيق هذه الغاية التي نشأت من اجلها مهنة المراجعة فقد قامت هذه المهنة على مجموعة من الفروض و المفاهيم التي من خلالها حددت الإجراءات و الخطوات التنفيذية للمراجعة.

إن حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في السنوات الماضية بقوة على السطح في عالم الأعمال نظرا للمتطلبات الجديدة التي فرضتها مظاهر العولمة وما صاحبها من تطورات على الصعيدين القانوني والاقتصادي، و مما زاد من الاهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية الجيدة، حيث ارتبط مفهوم الحوكمة ارتباطا وثيقا بالأزمات المالية والاقتصادية التي كشفت عن عدم تطبيق الحوكمة بالشكل المطلوب قد زاد من حدتها وهز من ثقة المستثمرين و جميع أصحاب المصلحة بالأنظمة الرقابية و المحاسبية على أداء الشركات.

و للإلمام أكثر بالدراسة قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي :

المبحث الأول : المراجعة و حوكمة الشركات – المفاهيم و الماهية

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

المبحث الأول : المراجعة و حوكمة الشركات –المفاهيم و الماهية

و نوجز هذه المفاهيم في مطلبين الأول يعرض المراجعة أما المطلب الثاني يعرض الحوكمة :

المطلب الأول : عموميات حول المراجعة

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها و عملها بحيث ظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا، و بالتالي لم يعد للمماليك أي دخل في المؤسسة، و منه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث أخر محايد كواسطة بينه و بين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة و في نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء و التلاعبات التي قد تحدث، و هذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالإعتماد على وسائل إجراءات خاصة.

أولا : مفهوم المراجعة المحاسبية

1- التطور التاريخي للمراجعة

في البداية لم تكن هناك حاجة للمراجعة أو حتى أشخاص يقومون بهذه المهمة فكان كل فرد قادر على أن يتفقد أعماله بنفسه نظرا لقلة الصفقات و صغر العمليات التجارية التي كانت آنذاك.

و نتيجة للتطور الفكري و الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي المختلف مراحل الحياة البشرية ظهرت المراجعة وأخذت في التطور

حتى وصلت إلى ماهي عليه اليوم، و ظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مرت بها المراجعة، حيث يمكن تقسيم تلك المراحل إلى خمس مراحل نستعرضها فيما يلي :[1]

1- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية** و العملية، دار الوائل للنشر، الأردن، الطبعة الثالثة، 2006، ص 17.

الجدول رقم (01) : التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1400 ميلادي	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدنيا، كاتب	معاقبة السارق على إختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم، التجارية و المساهمين	المحاسب	منع الغش و معاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	تجنب الغش و الأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة.
ابتدءا من 1990	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و توعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد طواهر التهامي و آخرون، المراجعة و تدقيق الحسابات، الجزائر، 2003، ص 8-7.

2- تعريف المراجعة المحاسبية

بالرغم من تعدد التعريفات الخاصة بالمراجعة بين المعاهد و الباحثين المختصين و الجمعيات المهيمنة في هذا المجال، إلا أنها تشترك في مجملها من حيث الأهداف المراد تحقيقها و المجالات التي تعمل فيها و فيما يلي بعض التعاريف:

- عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة على أنها : عملية منظمة و منهجية لجمع و تقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث، و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.[1]كما عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها عبارة عن مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف معني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم، و تقدير مصداقية و فعالية النظم و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم؛[2]

و من هذا التعريف نستخلص نقطتين أساسيتين :

- عملية المراجعة تنفذ من طرف شخص مهني؛

- يقوم هذا الشخص بتقييم مدى صدق و فعالية مختلف الأنظمة و الإجراءات التي تنتج المعلومات باستخدام تقنيات و أدوات مختلفة.[3]

- و عرف خالد أمين المراجعة بأنها: فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالشركة و فحصا انتقاديا منظما قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك الشركة في نهاية فترة زمنية محددة، و مدى تصورها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة في تلك الفترة؛[4]
- كما يرى زاهر توفيق سوّاد أن المراجعة : هي عملية فحص شامل للسجلات أو الحسابات أو الإجراءات التي يقوم بها شخص مؤهل و مدرب على هذه الأعمال تدريبا خاصا، و الهدف من مراجعة الحسابات هو تقرير ما إذا كانت الأصول قد قيمت تقييما صحيحا و ما شابه ذلك، قد يقوم بمراجعة الحسابات موظف من داخل الشركة أو شخصا آخر من خارج الشركة يعين و يكلف خصيصا بالقيام بهذه المهمة و في أعمال الشركات العادية يكون الهدف الأساسي من مراجعة الحسابات تقرير ما إذا كانت الشركة تحفظ حساباتها و بياناتها و تمسك دفاترها و سجلاتها وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما و ما إذا كانت هذه الحسابات و البيانات تمثل وضع الشركة المالي بصورة صحيحة و عادلة.[5]

---

1 - شعباي لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين التسيير**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 70.

2 - محمد طواهر التهامي و آخرون،**المراجعة و تدقيق الحسابات** ، مرجع سابق، ص 09.

3 - خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار الوائل للنشر، الأردن، 1999-2001، ص 13.

4 - وليم قوماس و آخرون، ترجمة احمد حامد حجاج و كمال الدنيا سعيد، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006، ص 27.

5 - زاهرة توفيق سوّاد، **مراجعة الحسابات و التدقيق**، دار الراية، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 191.

وفي الأخير يتضح لنا أن المراجعة تتمحور حول ثلاث نقاط و التي تشكل أبعاد و هي:

- **الفحص**

و يقصد به فحص البيانات و السجلات المحاسبية و كل أدلة الإثبات و مسار المعالجة للتأكد من صحة وسلامة و حقيقة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها، أي فحص القياس المحاسبي و هو القياس الكمي و النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة؛

- **التحقيق**

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

و بما أن مخرجات النظام المحاسبي تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي إحتمالا إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية، لذلك فالتدقيق بإمكانه إكتشاف الخلل من خلال تقويم هذا النظام و التأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية و الإلتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها؛

- **التقرير**

يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المستخدمة لرأي المراجعة سواءا كانت داخل أو خارج المؤسسة، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة و ثمرتها و بالتالي يبرز فيه جميع الجهود المبذولة من قبل المدقق و المؤطر بالمعايير الكفيلة باستصدار الرأي الفني المحايد.[1]

1- عوض ليب، محمد القيومي، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998، ص 90.

ثانيا : أهداف و أهمية المراجعة المحاسبية

تتمثل أهم أهداف و أهمية المراجعة في النقاط التالية:

1- أهداف المراجعة المحاسبية

إن الهدف الرئيسي من عملية المراجعة المحاسبية هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية عن تلك الفترة المدقق فيها وهناك أهداف ثانوية منها التقليدي و الحديث و نتيجة التطور و الإنفتاح الاقتصادي:[1]

أ- الأهداف التقليدية: يمكن إيجازها فيما يلي : إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية و كشف الأخطاء و أعمال الغش و التلاعب

- التأكد من صحة العمليات المثبتة في الدفاتر و السجلات المحاسبية مع مفردات الأصول و الالتزامات؛
- إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية و بيان أوجه القصور فيه.

ب- الأهداف الحديثة : يمكن إيجازها فيما يلي :

- مراقبة الخطط الموضوعية و متابعة عملية التنفيذ و النتائج المحققة مع مقارنتها بما هو مخطط مسبقا؛
- تحديد و تحليل الانحرافات لمعرفة أسبابها و مدى معالجتها كما يعمل على الحد من الإسراف؛
- تقييم كفاءة الأداء و الكفاءة الإنتاجية مع رفع مستوى فعالية المؤسسات؛
- و عموما فان هدف مراجعة الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي و نتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل المراجعة.[2]

- إن الهدف الرئيسي للمراجعة هو تحديد درجة التطابق بين المعلومات المحددة و التقرير عن ذلك، حيث أن أية عملية مراجعة تكون لها العديد من الأهداف التفصيلية و لكن كل هذه لأهداف تصب في النهاية في تحقيق الهدف الرئيسي و هو تحديد التطابق و التوافق بين المعلومات و ما تحويه من تأكيدات مع المعايير المحددة و الموضوعة مسبقا و المتفق عليها ثم التقرير عن النتائج التي يتم التوصل إليها في صورة رأي فني أو حقائق تذكر إلى الجهات المعنية أو المستفيدة من المعلومات؛[3]

و أخيرا نستخلص أن دور المراجعة هي بمثابة إبداء رأي أكثر من كونه تأكيد الحقائق او شهادة.[4]

---

1 - يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2000، ص 7.

2- Philipe laurent, Liere tchrkwsky, **Pratique de l'audit opérationnel**, les éditions d'organisation, France, 1992, p 29.

3 - عماد سعيد الزمر و آخرون، **مقدمة في مبادئ و برامج المراجعة**، كلية التجارة، مص، بدون سنة نشر، ص 7 .

4 - زاهرة توفيق سوّاد، **مراجعة الحسابات و التدقيق**، مرجع سابق، ص 198.

2- أهمية المراجعة المحاسبية

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغيرات جذرية في عالم الصناعة و التجارة بصفة خاصة و في مجالات الحياة بصفة عامة، فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة، فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية، كذلك من ناحية النشاط فظهرت المؤسسات ذات الإمتداد الإقليمي و الوطني و تبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فكان لابد من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين و ماليين.[1]

و استلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين و أن للمراجعة أهمية داخلية و خارجية نجد منها :

- تكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة تساعد في إدارة المؤسسة و ملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، و المحافظة على ممتلكات و أموال المؤسسة؛
- إضافة إلى أنها تعبر عين و إذن المراجع الخارجي، و أهم آليات التحكم المؤسسي، لذلك فقد ظهرت و تطورت و زادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي:[2]

1- كبر حجم المنشات و تعدد عملياتها؛

2- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات و المسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛

3- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية و صيانة أموال المؤسسة من الغش و السرقة و الأخطاء.[3]

و تكمن أهمية المراجعة الخارجية في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد إعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل و ذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات و التي تختلف تبعا لاختلاف مصالحها و أهدافها، و هذه الفئات تتمثل في :[4] الإدارة و أعضاء مجلس الإدارة، حملة الأسهم، حملة السندات الحاليون و المحتملون، مجموعة الموظفين و إتحادات العمال، الإقتصاديون و رجال البحث العلمي، العملاء و الموردون و المنافسون، دعاة و مؤسسات حماية البيئة، الأجهزة الحكومية، نظام المحاكم.[5]

---

1 - زاهرة توفيق سوّاد، نفس المرجع السابق، ص 18.

2 - يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، دار الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 128.

3 - سعيد عبد العزيز سليمان، **إدارة التدقيق الداخلي**، مجلة التدقيق، 2006، العدد 67-68، ص 13.

4 - عبيد سعيد شريم و آخرون، **أصول مراجعة الحسابات**، مركز الأمين للنشر و التوزيع، اليمن، 2007، ص 15.

5 - خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية و العلمية**، دار الوائل للطباعة و النشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2001، ص 15.

ثالثا : أنواع المراجعة

بصفة عامة يمكن القول وجود ثلاثة أنواع أساسية للمراجعة و هي :

1- المراجعة المالية التقليدية

و هي عبارة عن مراجعة معلومات القوائم المالية السنوية للعميل، و ذلك من أجل تحديد ما إذا كانت هذه القوائم و ما تحتويه من معلومات قد أعدت و عرضت بطريقة صادقة و عادلة في ضوء المبادئ أو المعايير المحاسبية المتعارف عليها و القوائم المالية عادة ما تشمل كل :

- قائمة المركز المالي؛
- قائمة الدخل؛
- قائمة التدفقات النقدية؛
- قائمة التغير في حقوق الملكية؛
- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية؛[1]

- إن طبيعة المعايير الموضوعة في مراجعة القوائم المالية هي مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما و يكون تقرير المراجع رأي عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية.[2]

2- المراجعة التشغيلية

تنطوي على فحص أي مجموعة من الإجراءات و الطرق التشغيلية في منشأة ما بغرض تقويم كفاءة و فاعلية تطبيق هذه لإجراءات و تتوقع إدارة المنشأة الحصول على مقترحات لتحسين كفاءة و فاعلية عملياتها في نهاية عملية المراجعة التشغيلية، و تشمل أسئلة المراجعة التشغيلية الآتي :

- تقويم كفاءة و دقة نظام الأجور لمطبق في برنامج محاسبي إلكتروني جديد؛
- تقويم كفاءة و مدى رضا العملاء في نظام توزيع البريد؛
- تقويم مدى كفاية المعلومات المستخدمة بواسطة الإدارة في اتخاذ القرارات الاستثمارية؛
- تقويم مدى كفاءة مراجعة المعلومات في استلام أوامر العملاء.

كما تتضمن المراجعة التشغيلية أنواع هي:

- **المراجعة الوظيفية** : بحيث تمثل الوظائف وسائل لتجميع أنشطة المنشأة؛
- **المراجعة التنظيمية** : تتعلق بوحدة تنظيمية كاملة؛
- **مهام خاصة** : تبرز المهام الخاصة تبعا لطلبات الإدارة العليا.

---

1 – عماد سعيد الزمر و آخرون، **مقدمة في مبادئ و برامج المراجعة**، مرجع سابق، ص 09.

2 – إبراهيم طه عبد الوهاب، **المراجعة النظرية و الممارسة المهنية**، كلية التجارة، مصر، الطبعة الأولى، 2004، ص 11-12 .

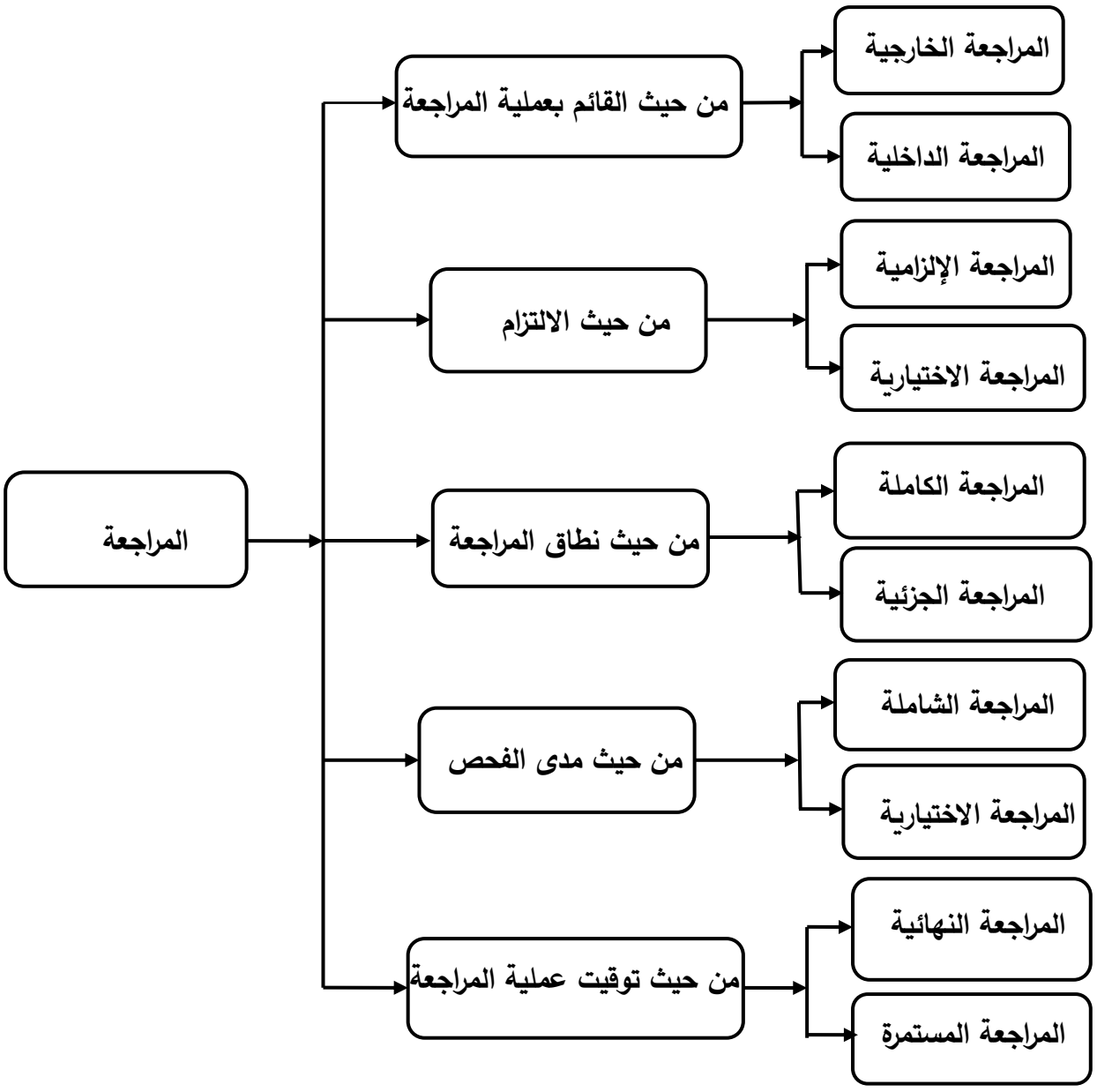
2- مراجعة الالتزام

يتمثل الهدف من مراجعة الإلتزام في تحديد ما إذا كان العميل قد إلتزم بإجراءات و قواعد محددة و موضوعة من قبل سلطة ما أعلى، و تشمل مراجعة الالتزام في منشاة خاصة تحديد ما إذا كان العاملين في إدارة المحاسبة يتبعون الإجراءات الموضوعة من قبل المراقب (المدير العام بالشركة)، أو فحص الاتفاقات مع رجال البنوك و باقي المقرضين الآخرين للتأكد من أن الشركة تلتزم بالمتطلبات القانونية و في مراجعة الوحدات الحكومية مثل المدارس، تتمثل مراجعة الالتزام في التحقق من تنفيذ القواعد التنظيمية المحددة بواسطة السلطات الحكومية العليا، و في الواقع يحكم عمل كل منظمة خاصة و كل منظمة غير هادفة لتحقيق الربح مجموعة من السياسات الموضوعة سلفا والاتفاقات التعاقدية و المتطلبات القانونية التي تتطلب القيام بمراجعة الالتزام.[1]

1- ألفين ارينز و جيمس لوبك، ترجمة محمد الديسطي، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002، ص 25.

كما يمكن توضيح تصنيفات أخرى من خلال الآتي:

الشكل رقم (01): تصنيفات المراجعة حسب وجهات النظر المختلف



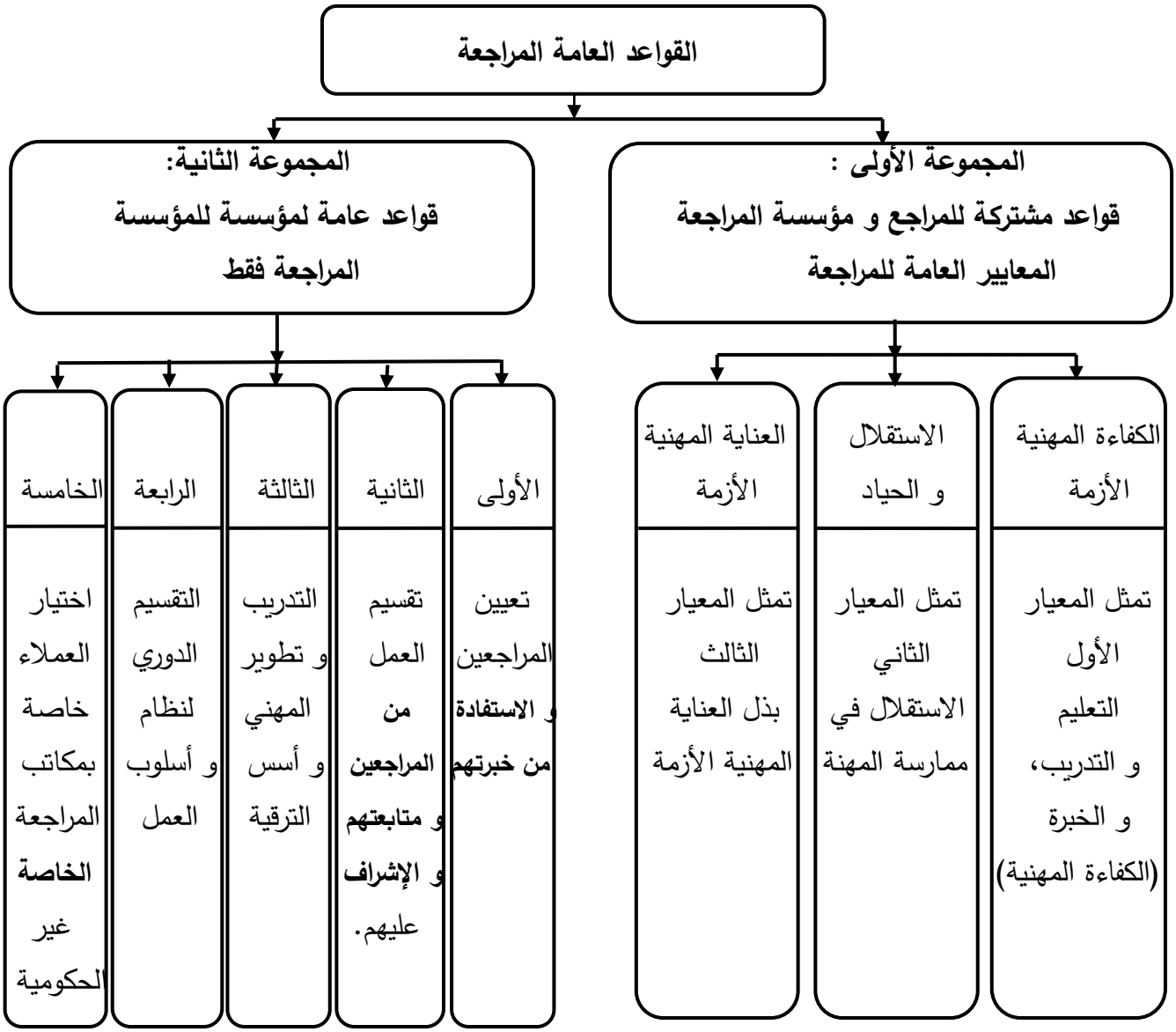
المصدر : محمود السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية و الممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 1998، ص 21.

رابعا: قواعد و معايير المراجعة

نختصرها في الآتي :

1- **قواعد المراجعة:** لخصناها في الشكل التالي :

الشكل رقم (02) : قواعد المراجعة



المصدر : محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل (الإطار النظري، المعايير و القواعد- المعاييرو القواعد- مشاكل التطبيق العملي)، كلية التجارة، مصر، 2007، ص 166- 167.

2- معايير المراجعة

- تُعرف معايير المراجعة بأنها المقاييس التي يستطيع بها المراجع في ضوئها أن يقيّم العمل الذي قام به، و أن يتعرف على ما إذا كان قد قام بالواجبات التي التزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبة و المراجعة، و بنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء لمهنة؛[1]

و تتمثل معايير المراجعة فيما يلي :

أ. معايير التأهيل و الأداء : تتعلق هذه المعايير بشخصية و كفاءة المراجع و الموضحة فيما يلي :

- **التدريب و الكفاية** : يعتمد مستخدم القوائم المالية على المراجع بإعتباره خبيرا مهنيا لديه الخبرة والدراية و التعليم؛[2]
- **الاستقلال:** بحيث يجب أن يتوفر المراجع من خلال كافة مراحل عمل المراجعة بالاستقلالية، و التي تعرف بأنها القدرة على العمل بنزاهة و موضوعية؛[3]
- **بذل العناية المهنية المعتدلة** : إن هذا المعيار يشترط على المراجع أن يبذل العناية والمهارة المهنية المعقولة على أداء عمله.[4]

ب. معايير العمل الميداني : إن هناك معايير العمل الميداني المتعلقة بتنفيذ مهمة المراجعة يجب على المراجع أن يكون ملما بها :

- **التخطيط و الإشراف:** يتضمن تخطيط عملية المراجعة الإستراتيجية بمعنى الرؤية والخطة التي سيتبعها المراجع عند قيامه بأعمال المراجعة [5]لأن هذا ما يمكنه من تقدير الأثر المحتمل للأحداث و العمليات على القوائم المالية؛[6]
- **تقييم نظام الرقابة الداخلية** :إن هذا النظام لدى العميل من أهم المفاهيم و الجوانب التي ترتكز عليها عملية المراجعة و ذلك لما يوفره من بيانات و معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها؛[7]

---

1 – محمد بوسماحة، **معايير المراجعة و تطبيقاتها في الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 38.

2 – منصور حامد محمود و آخرون، **أساسيات المراجعة**، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 1993، ص 45.

3 – منصور حامد محمود و آخرون، نفس المرجع السابق، ص 45.

4 – أمين السيد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 46.

5 – داود يوسف صبح، **تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية و التطبيقية**، مكتبة ناشرون، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، لبنان، 2002، ص 46.

6 – المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ترجمة محمد تيسير الرجبي، **المراجعة و التفتيش**، منشورات المجمع، الأردن، 1992، ص 61.

7 _ سميرة بلخيضر، **المراجعة في قطاع البنوك**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002 ، ص 28.

- **جمع أدلة المراجعة الكافية:** إذا فأدلة المراجعة الكافية طبقا لهذا المعيار هي التي تمثل أساسا معقولا للمراجع لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية.[1]

ج. معايير إعداد التقارير : إن تقرير المراجعة يعتبر الخلاصة النهائية لعملية المراجعة إلا أن القوائم المالية، فهو يحتوي على المعلومات المبلغة من المراجع لمعظم مستخدمي القوائم المالية.

- **اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها** :_في هذا المعيار يجب على المراجع أن يشير في تقريره بنتائج عملية المراجعة، إلا أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

و تعرف تلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما بأنها:

تلك المفاهيم و السياسات و المعايير و الأساليب الفنية و الإجراءات العملية التي تلقى قبولا عاما من الغالبية العظمى من المحاسبين و المراجعين؛[2]

- **الثبات:**إن الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى ضروري للتأكيد على أن التغيرات في القوائم المالية من فترة لأخرى قد نشأت نتيجة أنشطة المشروع المختلفة، ولم تنشا من تغير المبادئ المحاسبية، و يهدف معيار الثبات إلى:[3]

1- التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية؛

2- لو حدث و تأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري يمثل هذه التغيرات، في فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم تقرير المراجعة؛[4]

- **كفاية الإفصاح الإعلامي:** هو بأن التفسير المتوفر في البيانات المالية يكون بشكل كافي و أنه القادر على عكس قراءة واضحة و صحيحة و دقيقة لمحتويات البيانات المالية من كافة الأطراف التي لها مصلحة من هذه البيانات، و تلك التي ستتعامل مع هذه البيانات خلال السنوات القادمة؛[5]
- **إبداء الرأي في القوائم المالية** : نص هذا المعيار على مايلي:

---

1 - وليم قوماس و آخرون، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، مرجع سابق، ص 32.

2- أمال بن يخلف، **المراجعة الخارجية في الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 68.

3- وليم قوماس و آخرون، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، مرجع سابق، ص 55.

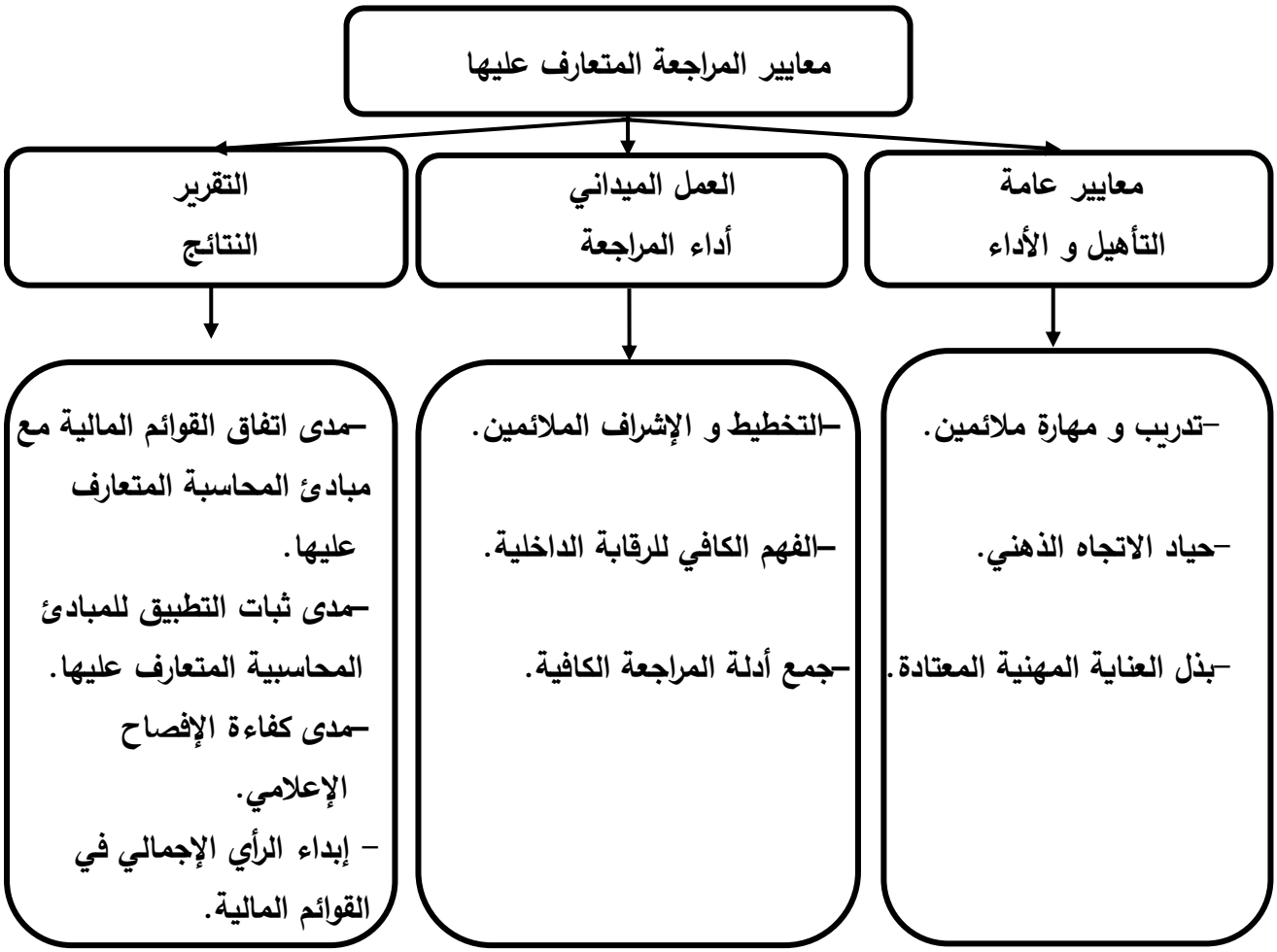
4- وليد زكرياء صيام، **اثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير مدقق الحسابات**، مجلة المدقق، 2000، العدد 43، ص 3.

5- محمد البشير، **الإفصاح و معايير المحاسبة الدولية**، مجلة المدقق، 2002، العدد 51، ص 13.

يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيه على بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي و عندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك، و عندما يقترن اسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع الإشارة إلى طبيعة عمل المراجع و إلى درجة مسؤوليته".

و نلخص معايير المراجعة إجمالا مختصرة في الشكل الآتي:

الشكل رقم (03): ملخص معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: ألفين ارينز و جيمس لوبك، نفس المرجع السابق ، ص 42.

المطلب الثاني: مفاهيم و ضوابط حوكمة الشركات

لقد أصبحت حوكمة الشركات من بين المواضيع الحديثة بعد ما تم التطرق إليها في جميع الميادين و كافة المستويات، و ذلك بعد سلسلة الأزمات و الفضائح المالية التي شهدها العالم؛

لذلك سنتطرق في هذا المطلب إلى تقديم عام حول حوكمة الشركات من خلال تطور مفهومها، و تعريفها من كافة الجوانب، كما سنتطرق أيضا إلى أهميتها و أهدافها.

أولا : مفهوم الحوكمة

في بداية تناول هذا الموضوع تجدر الإشارة إلى أنه على المستوى العاملين لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين و القانونيين و المحللين لمفهوم حوكمة الشركات Gorporate Governance و يرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية و الاقتصادية و المالية و الاجتماعية للشركات و هو الأمر الذي يؤثر على المجتمع و الاقتصاد ككل، [1]مما جعل لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها :

1- الحوكمة لغة: الحوكمة لفظ غير قياسية، حيث اختزلت في ثنايا عدة مفاهيم تتمثل أساسا في : [2]

- **الحكمة:** و هي ما تستلزمه من التوجيه و الإرشاد؛
- **الحكم** : و هو ما يقتضيه من السيطرة على الأمور؛
- **الاحتكام** : و هو ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية و ثقافية؛
- **التحاكم** : طلب للعدالة.[3]

2- الحوكمة إصطلاحا

- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات؛
- تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة و المديرين و المساهمين و أصحاب المصالح؛
- التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين؛
- مجموعة من القواعد التي يتم بموجبها إدارة الشركة و الرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق و الواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين و المساهمين.[4]

---

1 – محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 15.

2 – عبد المجيد الصلاحين، **الحوكمة في المؤسسات المالية الإسلامية**، مؤتمر الخدمات المالية الإسلامية الثاني، ليبيا، 2010، ص 04.

3- شرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات و أطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات**، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مصر، 2005، ص 05.

4- شحاتة السيد شحاتة و آخرون، **مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، مصر، 2007 ، ص 19.

3- تعريف الحوكمة من وجهة نظر الهيآت الدولية و الكتاب

لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح و محدد لمصطلح حوكمة الشركات، حيث اخذ المفكرون و الباحثون وكذا المنظمات الدولية و المهنية بالتسابق لتعريفها، و قد رجع تنوع التعاريف إلى التداخل في العديد من الأمور التنظيمية و الاقتصادية و المالية و الاجتماعية و هو الأمر الذي يؤثر في كل مجتمع و اقتصاد على حدى ويمكننا سرد مجموعة من التعاريف ثم نحاول استنباط المعاني و المفاهيم الأساسية لهذا المفهوم؛

- يمكن تعريف حوكمة الشركات بأنها: تطبيق ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة بالشركات و يشير مفهوم حوكمة الشركات إلى القوانين و المعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية و حملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى.[1]

4- تعريف لجنة كاد بيري Cadbury

وصف تقرير لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات (Cadbury) عام 1992 حوكمة الشركات بأنها : نظام بمقتضاه تدار الشركات و تراقب.[2]

5- تعريف معهد المدققين الداخليين

و قد عرف معهد لمدققين الداخليين حوكمة الشركات بأنها : العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة و مراقبة مخاطر الشركات و التأكيد على كفاية الضوابط لانجاز الأهداف و المحافظة على قيمة الشركة من خلال أداء الحوكمة فيها.[3]

6-تعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة

هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات و التحكم في أعمالها.[4]

---

1 – محدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات و أثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 16، العدد 2، 2009.

2 – طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (شركات قطاع علم و خاص و مصارف المفاهيم–المبادئ–التجارب– المتطلبات)**، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، بدون بلد نشر، 2007، ص 77.

3 – يحي سعيدي و آخرون، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، جامعة الوادي، الجزائر، السنة الخامسة، العدد الخامس، 2012، ص 184.

4 - Alamgir M, Corporate governance : A risck perspective, paper presented to : coorporate governance and reform : paving the way to financial stability and development , a confernce organezed by the egyptian banking institute, cairo, may 7-8, 2007, page : 03.

7- كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية_OECD

مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة و مجلس الإدارة و حملة السهم و غيرهم من المساهمين.[1]

ثانيا : محددات و الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات

هي كالتالي:

1- الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات

أ- المساهمين : هم من يقومون بتقديم رأس مال الشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم؛

أيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، و هم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم؛[2] يحق للمساهمين على جميع التعديلات الأساسية في الشركات و كذلك تسجيل السهم بأسمائهم قرر شرائها، والمشاركة و التصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.[3]

ب- مجلس الإدارة : نظريا مجلس الإدارة يتم انتخابه أو اختياره بمعرفة الملاك لكي يمثلهم و يتبني مصالحهم وبدراسة مشاكل مجلس الإدارة نجد منها مشاكل سببها حق التصويت، و مشاكل أخرى مثل تشكيل أو تكوين مجلس الإدارة و السيطرة على عملية اختيار و انتخاب أعضائه.[4]

جـ- الإدارة : و هي المسئولة عن الإدارة الفعلية للشركة و تقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسئولة عن تعظيم أرباح الشركة و زيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها اتجاه الإفصاح و الشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

د- أصحاب المصالح : هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح دخل الشركة مثل الدائنين و الموردين و العمال والموظفين، الدائنين يهتمون بمقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال و الموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.[5]

1- Freeland C, Basel committee guidance on corporate governa,ce for bank, paper presented to : coorporate governance and reform : paving the way to financial stability and development a confernce organized by the egyptian banking institue, cairo, may 7-8, 2007.

2- محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري**، مرجع سابق، ص 20.

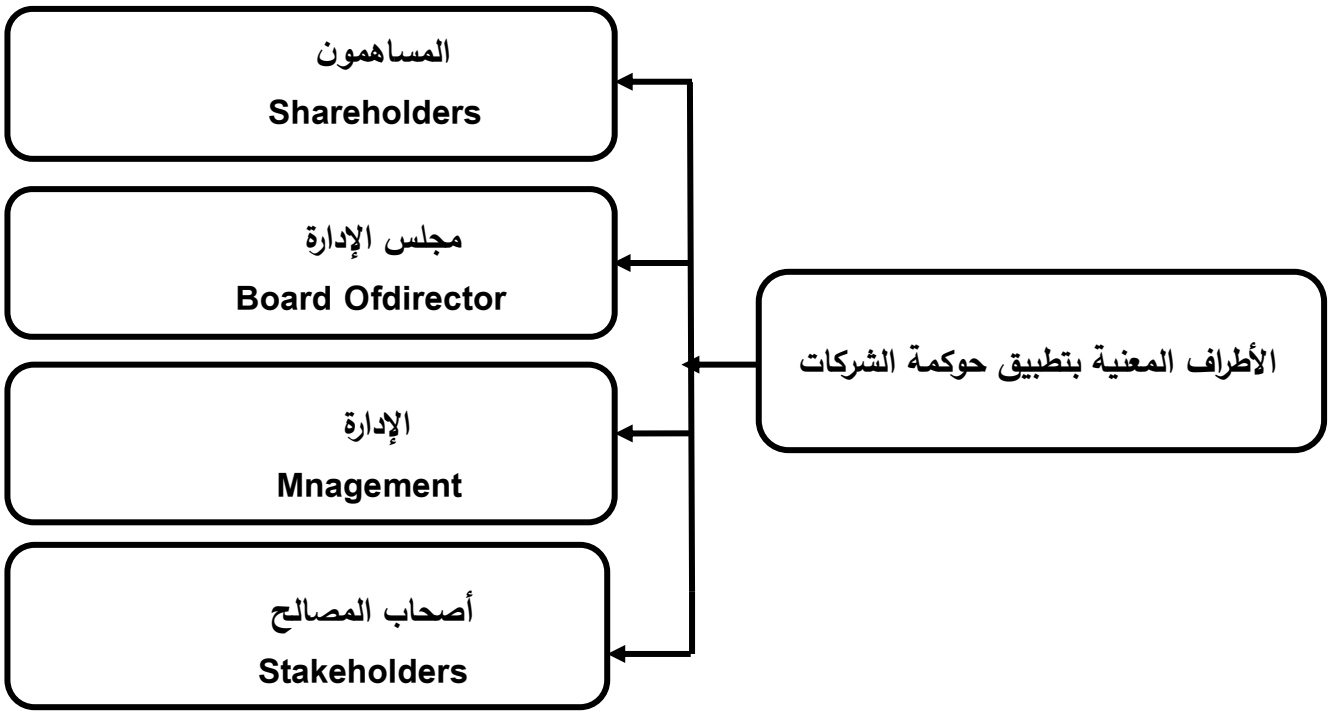
3- ماجد إسماعيل أبو حمام، **اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، ص 20.

4 - عدنان بن حيدر، رشاد درويش، **حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة**، اتحاد المعارف العربية، مصر، 2007، ص 86.

5- محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري**، مرجع سابق، ص 21.

وعليه نلخص الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة في الشكل التالي :

الشكل رقم (04) : الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر : ماجد إسماعيل أبو حمام،اثر تطبيق الحوكمة على الافصاح المحاسبى و جودة التقارير المالية، مرجع سابق ، ص 26.

2- محددات حوكمة الشركات

لكي تتمكن الشركات من الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يجب أن تتوافر مجموعة من المحددات و العوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، و عليه فهناك محددات داخلية وخارجية:[1]

- **المحددات الداخلية**

– تشير إلى القواعد و الأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات و توزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة و مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين، و التي يؤدي توافرها من ناحية تطبيقها من ناحية أخرى إلى تعليل التعارض بين المصالح؛[2]

– تتدخل حوكمة الشركات عدة أطراف داخلية تحدد كيفية اتخاذ القرارات و توزيع السلطات داخل الشركة بين الثلاثة أطراف داخلية تحدد كيفية اتخاذ القرارات و توزيع السلطات داخل الشركة بين الثلاثة أطراف الرئيسية فيها وهي : الجمعية العامة، المديرين التنفيذيين[3]، و الإدارة المسئولة عن توجيه الشركات نحو تحقيق أهدافها و تحديد النشاطات التي يقوم الأفراد بانجازها.[4]

- **المحددات الخارجية**

تتمثل هذه المحددات في البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله الشركات و التي قد تختلف من دولة إلى أخرى هي عبارة عن :

– القوانين و اللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات و قوانين سوق المال ز القوانين المتعلقة بالإفلاس و أيضا القوانين التي تنظم المنافسة و التي تعمل على منع الاحتكار ؛

– وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع و المنافسة الدولية؛

– كفاءة الهيئات و الأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال و البورصات و ظلك عن طريق أحكام الرقابة على الشركات و التحقق من دقة و سلامة البيانات و المعلومات التي تنشرها و أيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الشركات؛

---

1 – هشام سفيان صلواتشي، **تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة– مدخل لتطبيق الحوكمة و تحسين الأداء** ، مذكرة ماجستير غير منشورة، علوم التسيير، جامعة البليدة، الجزا ئر ،2008، ص 29.

2- Jean cloud papillon, **economie de l'entreprise (de petreneur a la gouvernance)**, edition management et societé, can, 2000, p 218.

3 – عمر شريفي، **التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة و دوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و الادارية و علوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2013 ، ص 32.

4 – علي محمد، صالح عباس و آخرون، **مبادئ علم الإدارة**، مكتبة الرائد العلمية، الأردن، 2001، ص 14.

– دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية و المهنية و الأخلاقية التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، و تتمثل هذه المؤسسات غير الحكومية في جمعيات المحاسبين و المراجعين و نقابات المحامين على سبيل المثال.[1]

ثالثا : أهمية و أهداف حوكمة الشركات

تكمن أهمية و أهداف الحوكمة في :

1- أهمية حوكمة الشركات

حظيت حوكمة الشركات Corporate Governance بالعديد من الاهتمام في الآونة الأخيرة نتيجة عدد من حالات الفشل الإداري و المالي التي منيت بها العديد من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية ولشرق آسيا على سبيل المثال؛

و من خلال دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذا الفشل الإداري و المالي تبين انعدام أسلوب حوكمة الشركات يمكن القائمين على الشركة من الداخل سواءا كانوا مجلس الإدارة أو المديرين أو الموظفين الحكوميين من تفضيل مصلحتهم الشخصية على حساب مصلحة المساهمين و الدائنين و أصحاب المصلحة الآخرين مثل الموظفين و الموردين و عموم الجمهور.[2]

و يمكن إيجاز أهمية حوكمة لا حصرها فيما يلي :

- تحقيق أفضل حماية و توازن بين مصالح المدربين و المساهمين و أصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بالمؤسسة؛
- تحسين درجة ثقة الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، و زيادة قيمتها السوقية؛
- تضييق الخناق على الفساد بالمؤسسات، و بالتالي الحد من وقوع الفضائح المالية؛
- التمكن من الحصول على التمويل بمختلف أشكاله و بأقل التكاليف؛
- دعم المناخ الاستثماري و جذب الاستثمارات الأجنبية، و بالتالي رفع الثقة في الاقتصاد الوطني بتحسين درجة نشاطه؛[3]

1- ماجد إسماعيل أبو حمام ،أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية، مرجع سابق ، ص 29.

2- محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري**، مرجع سابق، ص 26.

3 - مفيدة بن عثمان، **دور حوكمة المؤسسات في تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية و مراجعي الحسابات**، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010، ص 14.

- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس العلاقة بين مديري الشركة و سبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين؛
- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية و جذب قاعدة عريضة من المستثمرين (بالأخص المستثمرين الأجانب) لتمويل المشاريع التوسعية، فإذا كانت الشركات لا تعتمد على الاستثمارات الأجنبية يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي و بالتالي زيادة رأس المال بتكلفة اقل؛
- حظيت الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لان تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم، و لذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة جيدا قد يقومون بالتفكير جيدا قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات حتى عندما تتعرض لامات مؤقتة تؤدي إلى انخفاض أسعار أسهمها لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود في فترة الأزمات؛[1]
- تخفيض المخاطر؛
- تعزيز الأداء؛
- تحسين الوصول إلى الأسواق المالية؛
- زيادة القابلية التسويقية للسلع و الخدمات؛
- إظهار الشفافية و قابلية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.[2]

2- أهداف حوكمة الشركات

سعت معظم الوحدات الاقتصادية لمختلف لدول بتطبيق حوكمة الشركات و وضع التشريعات المختلفة الأزمة لها إلا أنها تشمل مجموعة من الأهداف أو المزايا أو لدوافع، و التي يمكن تلخيصها في العناصر التالية:

- الحد من مخالفات الإدارة المحتملة و ضمان التناسق الفعال بين مصالح الإدارة و مصالح المساهمين سواء كانوا أقلية أو أغلبية و تعظيم عائدهم، و الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة؛ [3]

1 – شحاتة السيد شحاته و آخرون، **مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة**: مرجع سابق، ص 28-29.

2 - OECD, **Principles of corporate governance, organization for economic**, **operation and devlopment pubilication service**, 1999, p 03.

3- فيصل محمود السواورة، **قواعد الحوكمة و تقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد و الوقاية منه في شركات المساهمة العامة الأردنية**، مجلة جامعة دمشق، للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 25، العدد 02، سوريا، 2009، ص 10.

- تحسين صورة الشركة و تحسين عملية صنع القرار فيها[1]؛
- العدالة و الشفافية و المعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة؛
- حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية و تعظيم عوائدهم؛
- منح استغلال السلطات المتاحة مع تحقيق مكاسب غير مشروعة و المتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين و أصحاب المصالح.

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

- محاربة الفساد بكل صورة سواء كان فسادا ماليا أو محاسبيا أو سياسيا؛
- جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أو المحلية و الحد من هروب رؤوس الأموال؛
- تحقيق الاستقرار و المصداقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي و الدولي؛
- تحسين و تطوير إدارة الشركات و مساعدة المديرين و مجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة و ضمان قرارات الدمج أو السيطرة بناءا على أسس سليمة بما يؤدي إلى دفع كفاءة الأداء. [2]

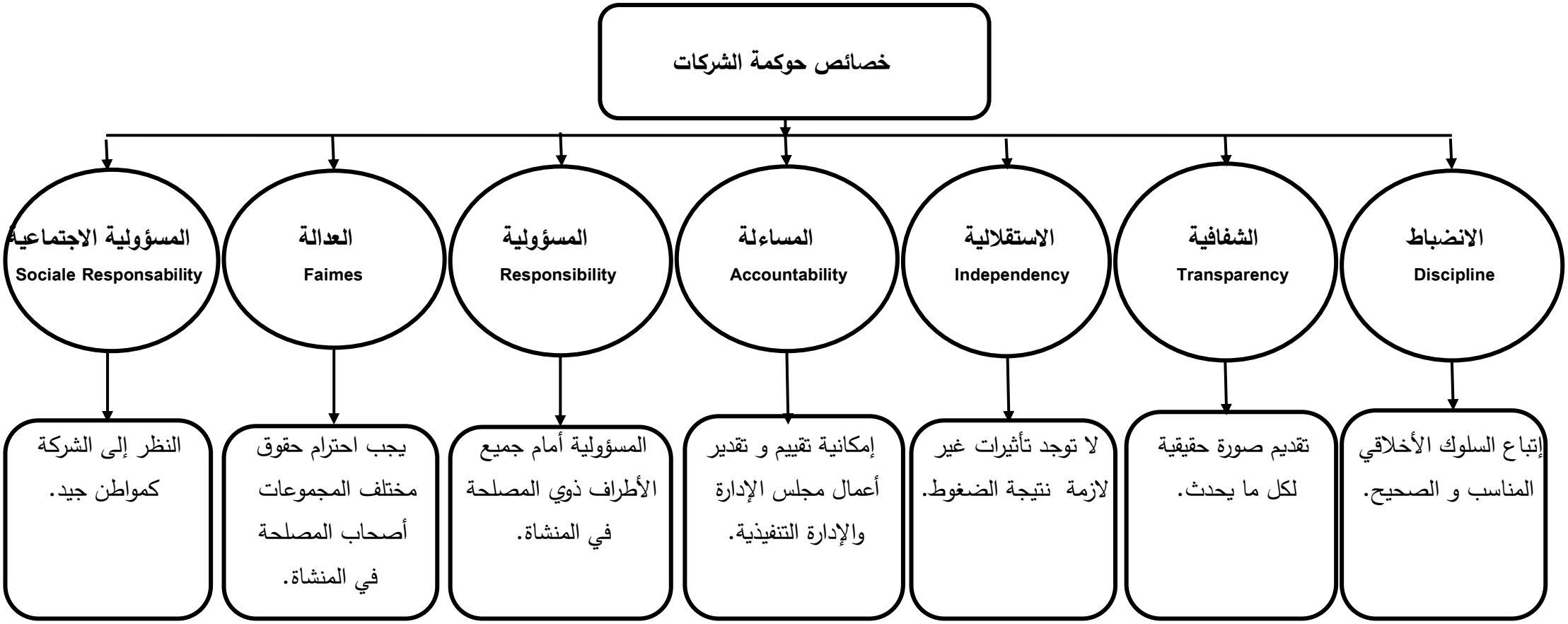
1 – بن علي بلعزوز، عبد الرزاق حبار، **حوكمة الشركات في المؤسسات المالية و المصرفية، مدخل للوقاية من الأزمات المالية و المصرفية بالإشارة لحالة الجزائر**، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس –سطيف–، الجزائر، 2009، ص 05.

2 – عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، مصر ، 2007، ص 72–75.

رابعا : خصائص، ركائز، مبادئ حوكمة الشركات

1- خصائص حوكمة الشركات : يمكن إيجاز أهم خصائص حوكمة الشركات من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (05) : خصائص حوكمة الشركات

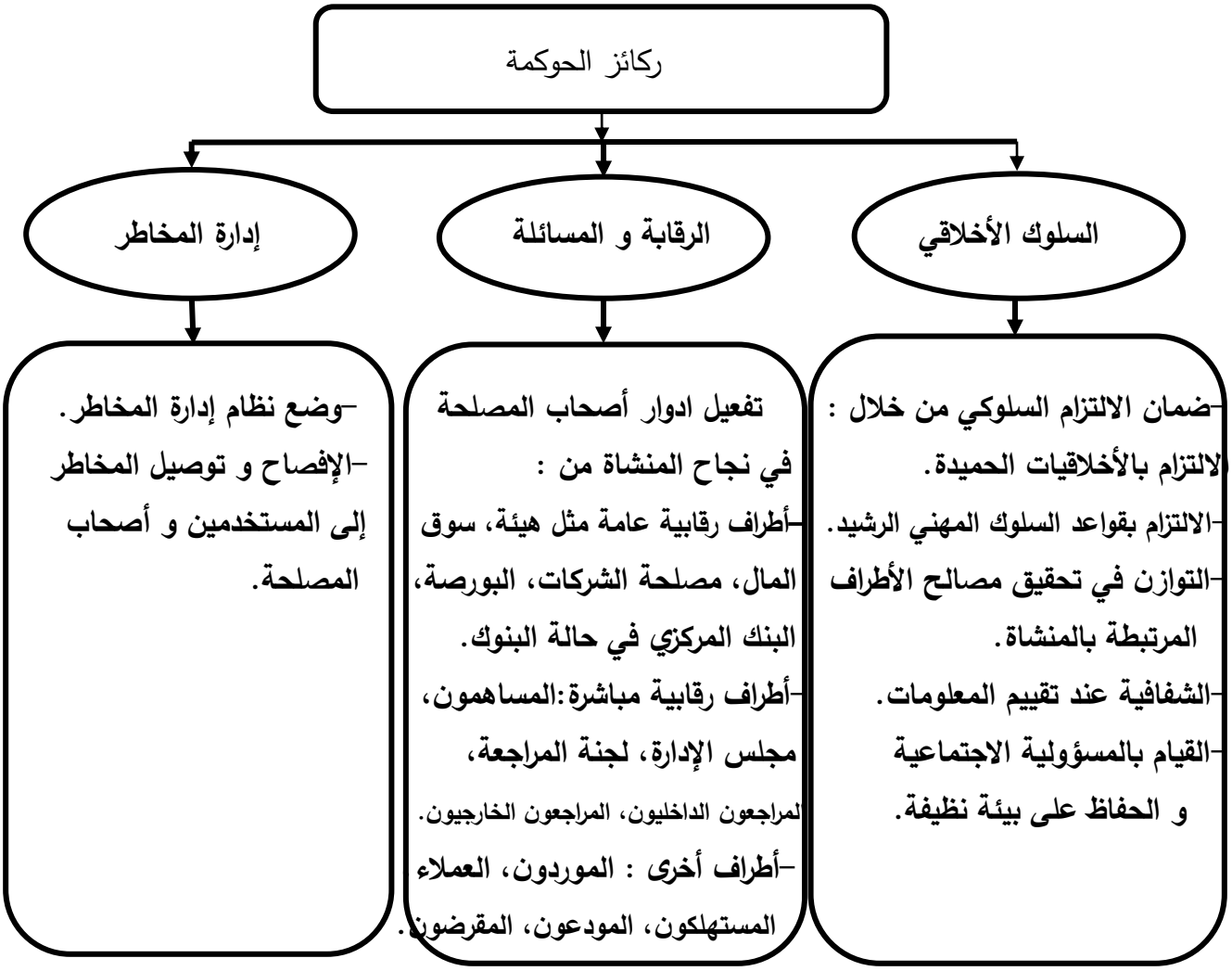


المصدر : طارق عبد العال حماد،حوكمة الشركات(شركات قطاع عام و خاص و مصارف المفاهيم-التجارب-المتطلبات)، مرجع سابق ، ص 23.

2-ركائز حوكمة الشركات

يتم إيجاز ركائز حوكمة الشركات في الشكل التالي:

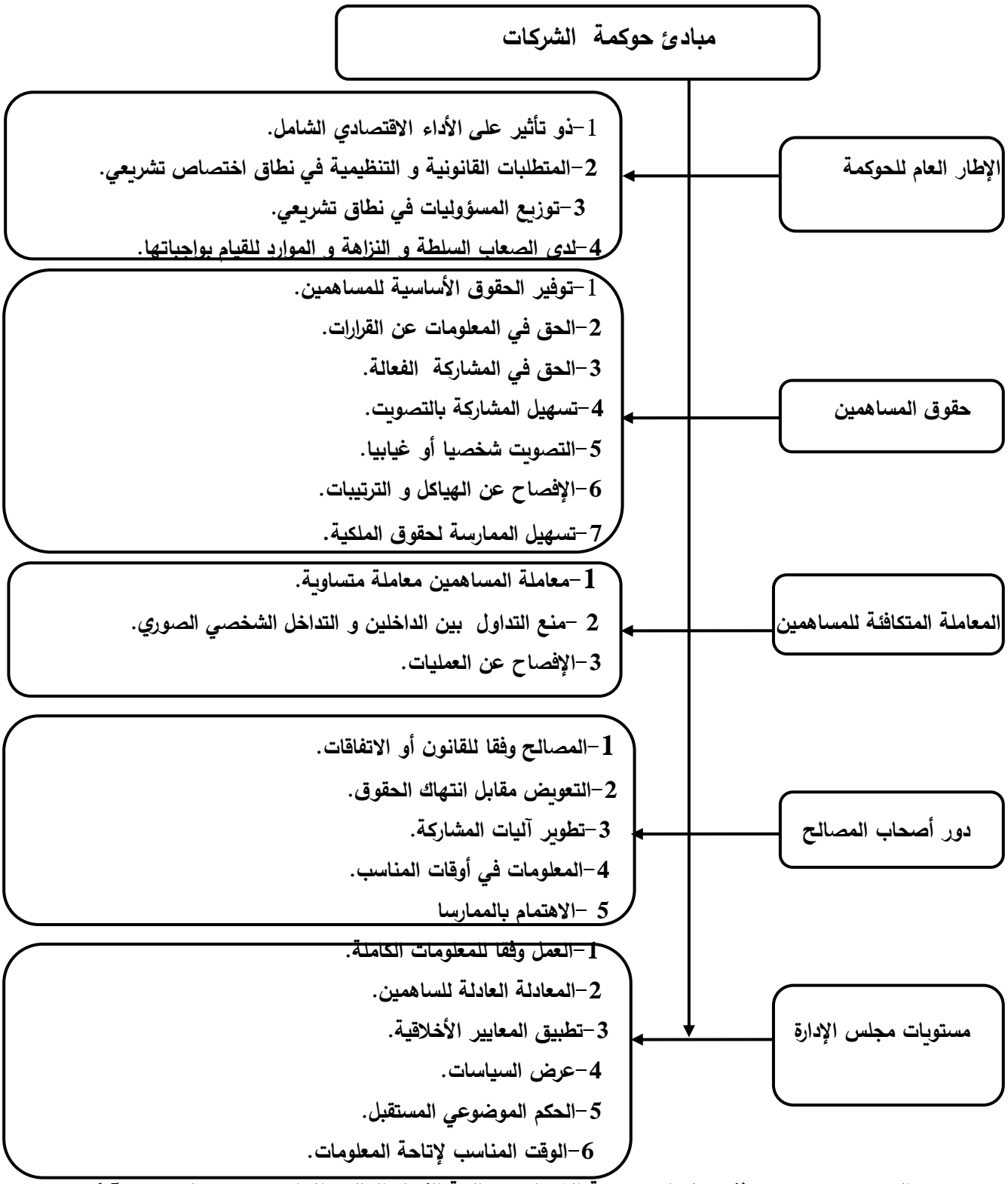
الشكل رقم (06) : ركائز حوكمة الشركات



المصدر : طارق عبد العال، نفس المرجع السابق، ص 47.

3- **مبادئ حوكمة الشركات :** تعطى في الشكل التالي :

الشكل رقم (07) : مبادئ حوكمة الشركات



المصدر : محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري، مرجع سابق، ص 15

خامسا : دور المراجعة في حوكمة الشركات

- يتطلب الإطار العام لحوكمة الشركات ضرورة تعيين المساهمين لمراجع حسابات مستقل و مؤهل ذو كفاءة مهنية لإجراء المراجعة لكافة عمليات و أنشطة الشركة بغرض إبداء الرأي الفني المحايد و الموضوعي في مدى صدق و عدالة القوائم المالية للشركة في التعبير قي كل جوانبها الهامة عن نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي و غيرها من الأمور المالية؛
- ينشا الطلب على خدمات وظيفة المراجعة بسبب التعارض بين مصالح الإدارة المسئولة عن تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة في الشركة علاوة على القيمة المضافة التي تحققها المراجعة نتيجة زيادة درجة الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية على المعلومات الواردة فيها؛
- اتسع دور مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة بسبب كبر حجم المشروعات و تعقد النشاط الاقتصادي والظروف البيئية المحيطة؛
- تلعب المراجعة دورا كبيرا في تدعيم حوكمة الشركات و خدمة المجتمع انطلاقا من حاجة المساهمين وكافة الأطراف التي لها مصالح بالشركة؛
- من ناحية أخرى يجب على المراجع مراعاة مصالح المساهمين بجانب اهتماماته بمراعاة مصالح كافة الأطراف الأخرى تدعيما لدور المراجعة في حوكمة الشركات؛
- ولا شك إن للمنظمات المهنية دورا كبيرا في تفعيل الدور الحوكمي للمراجعة من خلال إصدار العديد من المعايير المهنية و من خلال الآليات التي يتم من خلالها ضمان التزام المراجعين بتلك المعايير و تطبيقها ضمانا لتحقيق الجودة في أداء عملية المراجعة، بالإضافة إلى ضرورة الرقابة على جودة عملية المراجعة،

من ناحية أخرى فان دور المراجعة في مجال حوكمة الشركات يتمثل في محاولة حل مشكلة عدم تماثل المعلومات و التعارض بين الملاك و الإدارة و ذلك من خلال إبداء مراجع الحسابات للرأي الفني المحايد في القوائم المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها و يتحقق ذلك من خلال تحقيق الكفاءة و الفعالية في أداء عملية المراجعة و الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة.

في إطار توسيع دور المراجعة في عملية حوكمة الشركات يجب :

- أنه على مراجع الحسابات إبداء الرأي و مدى كفاءة و فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركات العامة المقيدة بالبورصة؛
- توقع مستخدمي القوائم المالية من مراجع الحسابات بذل العناية المهنية الأزمة عند قيامه بعملية المراجعة واكتشاف كل الأخطاء الجوهرية و غير الجوهرية و التقرير عن كل الأخطاء و التحريفات،و قد نص دليل قواعد و معايير حوكمة الشركات بمصر و الصادر بقرار وزير الاستثمار رقم 332 لسنة 2005 على ضرورة أن يكون لدى الشركة نظام محكم للرقابة الداخلية و أن يتعاون في وضعه مجلس الإدارة مع مديري الشركة، و إلا وجب عليه بيان أسباب عدم وجود مثل هذا النظام للجمعية العامة السنوية، و أن يتولى

تنفيذ هذا النظام إدارة مختصة بالمراجعة الداخلية، و يتولى إدارة المراجعة الداخلية مسؤول متفرغ لذلك بالشركة يكون من القيادات الإدارية بها، و يتبع مباشرة العضو المنتدب كما يكون له الاتصال مباشرة و التشاور مع رئيس مجلس الإدارة، و يحضر كل اجتماعات لجنة المراجعة و يكون تعيين و تجديد ووعزل مدير إدارة المراجعة الداخلية و تحديد معاملته المالية بقرار من العضو المنتدب، بشرط موافقة لجنة المراجعة؛

- يجب أن تكون لمدير المراجعة الداخلية الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه حيث يقدم مدير إدارة المراجعة الداخلية تقريرا ربع سنويا إلى مجلس الإدارة و إلى لجنة المراجعة عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون و القواعد المنظمة لنشاطها و كذلك عن مدى التزامها بقواعد الحوكمة ، يصدر بتحديد أهداف و مهام و صلاحيات إدارة المراجعة الداخلية و أسماء مديريها و من يعاونوه في قرار واضح و مفصل و مكتوب من مجلس إدارة الشركة؛
- تهدف المراجعة الداخلية إلى وضع نظم لتقييم وسائل و نظم و إجراءات إدارة المخاطر في الشركة لتطبيق قواعد الحوكمة بها على نحو سليم؛
- يتم وضع نظم و إجراءات المراجعة الداخلية بناءا على تصور و دراسة للمخاطر التي تواجه الشركة، على أن يستعان في ذلك بآراء و تقارير مجلس الإدارة و مراقبي الحسابات و مديري الشركة و أن يتم تحديث متابعة و تقييم تلك المخاطر بشكل دوري؛
- من ناحية أخرى نص دليل قواعد و معايير حوكمة الشركات بمصر و الصادر بقرار وزير الاستثمار رقم 332 لسنة 2005 على ضرورة أن يكون للشركة مراقب حسابات لا تربطه بها علاقة عمل و يكون مستقل عن إدارتها الداخلية؛
- على مجلس الإدارة بناء على توصية لجنة المراجعة ترشح مراقب الحسابات ممن تتوافر فيهم الكفاءة و السمة و الخبرة الكافيين، و أن تكون خبرته و كفائتة و قدراته متناسبة مع حجم و طبيعة نشاط الشركة ومن تتعامل معهم؛
- يجب أن يكون مساهما فيها أو عضوا ذا خبرة في مجلس إدارتها و أن يتم تعيينه بقرار من الجمعية العامة للشركة مع تحديد أتعابه السنوية؛
- يحضر مراقب الحسابات الجمعية العامة السنوية للشركة، كما يجب عليه الالتزام بمبادئ و قواعد المحاسبة المصرية من حيث المضمون لا الشكل فقط؛
- لا يجوز التعاقد مع مراقب حسابات الشركة لأداء أية أعمال إضافية للشركة إلا بعد موافقة لجنة المراجعة على ألا يكون هذا العمل الإضافي من الأعمال التي تخضع لمراجعة أو تقييم أو إبداء رأي ذات مراقب الحسابات عند مراجعته لحسابات الشركة و قوائمها المالية، كما يجب أن تتناسب أتعاب أداء الأعمال

الإضافية مع طبيعة العمل المطلوب و ألا تصل قيمتها بالنسبة لأتعاب مراقب الحسابات عن أعمال المراجعة إلى الحد الذي يهدد استقلاله في أداء عمله، و في جميع الأحوال يجب أن تعرض تلك التكاليف في أول اجتماع تال للجمعية العامة للشركة و يكون مراقب الحسابات مستقل و محايد فيما يبديه من آراء، ويجب أن يكون عمله محصنا ضد تدخل مجلس الإدارة.

تجدر الإشارة إلى انه لتدعيم الدور الحوكمي لمراجعة الحسابات صدر قرار من البنك المركزي المصري يتعلق بوضع بعض الضوابط بشأن القوائم المالية و مراجعتها و قد نصت هذه الضوابط على أن تتوافر في السادة مراقبي الحسابات الشروط التالية :

- أن يكون المقيدين بالسجل العام للمحاسبين و المراجعين؛
- تقديم صورة من شهادة قيده في السجل من شعبة مزاولي المهنة الحرة للمحاسبة و المراجعة؛
- تقديم صورة من بطاقته العضوية لشعبة المهنة الحرة المحاسبة و المراجعة بنقابة التجاريين.

كما ألزم البنك المركزي بضرورة توافر احد الشروط الإضافية التالية:

- أن يكون مقيدا بسجل البنك المركزي المصري؛
- يكون عضوا في جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية أو حاصلا على الشهادات الأجنبية المعادلة لها (CPA, CA, ACCA) على ألا تقل مدة الخبرة الكلية عن عشر سنوات؛
- أن يكون له حق مراجعة حسابات شركات الأموال لمدة لا تقل عن خمس سنوات؛

في أي من الأحوال الثلاث يجب أن يكون المراقب قد قام بمراجعة حسابات خمس شركات مساهمة على الأقل لمدة خمس سنوات ، ولا شك أن ذلك يدعم الدور الحوكمي للمراجعة و يزيد ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المراجعة.[1]

1 - شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة**، مرجع سابق ، ص 101-104.

المبحث الثاني:الدراسات السابقة

تقسم كالأتي :

المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية

- **دراسة خليل عزيزة الموسومة بـ : "دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات دراسة حالة Sarl Sprotrap"، رسالة ماستر في المحاسبة و التدقيق، جامعة آكلي محند أولحاج البويرة، سنة 2015.**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة بنوعيها في تطبيق الحوكمة فتم التطرق إلى التأهيل العلمي للمراجعة ومفهوم حوكمة الشركات و إبراز العلاقة بينهما و كيفية سريانها في الواقع من خلال دراسة ميدانية توصلت الدراسة إلى أن المراجعة تعتبر أهم مكونات عناصر تطبيق الحوكمة في المؤسسات و أصبحت وظيفة المراجعة من الوظائف الهامة في المؤسسة و هذا ما تقدمه من مساندة لمجلس الإدارة، لجنة المراجعة الإدارة العليا و المراجع الخارجي و كذا مراجعتها لإدارة المخاطر و من هنا فهي تساعد في تطبيق حوكمة الشركات إن مفهوم حوكمة الشركات غير على مجتمعاتنا الإسلامية لأنه نابع من الحكم الراشد و هو ما حث عليه ديننا الإسلامي الحنيف انطلاقا من السنة النبوية الشريفة و بالقران الكريم و سيرة الخلفاء الراشدين و أن المراجعة تغير أهم احد مكونات عناصر تطبيق الحوكمة في المؤسسات و أصبحت وظيفة المراجعة من الوظائف الهامة في المؤسسة.

- **دراسة العيفة رشيد الموسومة بـ : "دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة المؤسسة الميناائية بسكيكدة" ، رسالة ماجستير بالمحاسبة المراقبة التدقيق، جامعة 20 أوت 1956 بسكيكدة، سنة 2015.**

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات و مبادئها و آليات تطبيقها و مفهوم التدقيق الداخلي و التطورات التي طرأت عليه مع إبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيلا حوكمة الشركات و العلاقة التكاملية و التعاونية للتدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة و لجنة التدقيق، و إبراز العلاقة التعاونية للتدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي، و خلصت الدراسة إلى أن المدقق بالمؤسسة الميناائية بسكيكدة يؤدي مهامه بكفاءة واستقلالية و موضوعية و بالجودة المطلوبة، و ذلك من خلال إجابات أفراد العينة و أن لهيئة التدقيق الداخلي بالمؤسسة الميناائية بسكيكدة تقوم بالمهام المنوطة بها وتتبع كل الخطوات و الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم و إدارة المخاطر و رفعها إلى مجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق و إلى الإدارة العليا ممثلة في المدير العام و إلى المديرين التنفيذيين لإبلاغهم بالاختلالات المحتملة و المخاطر المحتملة.

- **دراسة د.سيد عبد الرحمان عباس الموسومة بـ : " دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لحوكمة الشركات بالسودان"، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير العدد 12، المملكة العربية السعودية، سنة 2012.** هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بحوكمة الشركات ومبادئها و أهميتها و أهدافها و معرفة دور الحوكمة في الحد ممن ممارسة المحاسبة الإبداعية و كذلك دورها

في رفع كفاءة أداء الشركات، كما يهدف البحث إلى إلقاء الضوء على حوكمة الشركات في السودان و دور مبادئها و أهميتها و أهدافها و معرفة دور الحوكمة في الحد ممن ممارسة المحاسبة الإبداعية و كذلك دورها في رفع كفاءة أداء الشركات، كما يهدف البحث إلى إلقاء الضوء على حوكمة الشركات في السودان و دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، و توصلت الدراسة إلى انه ليس هناك اتفاق مفهوم حوكمة الشركات و إنما هناك اتفاق على أن تطبيقها يعزز من كفاءة أداء الشركات و يدعم مقدرتها لمواجهة أي أزمة مالية قد تعترضها كما توصلت إلى أن تجربة حوكمة الشركات في السودان بذلك على ذلك الخلل الإداري في بعضها و أن تطبيق حوكمة الشركات في السودان أصبح أمرا مهما و ضروريا تتطلبه عملية التنمية الاقتصادية، أن للحوكمة دور مهم و مؤثر في رفع كفاءة آدائها المالي و الإداري وأن ممارسة المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية القوائم المالية و تظهرها بصورة غير حقيقية لتحقيق مصلحة الإدارة مما يظلل المستفيدين من القوائم المالية، كما توصلت إلى أن الأبعاد الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية تتنافى مع قواعد و أخلاقيات مهنة المحاسبة و أن حوكمة الشركات لها دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- **دراسة هيدوب ليلى ريمة، المرسومة بـ : "المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار ENTP"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة ورقلة سنة 2012.**

هدفت هذه الدراسة إلى تبيين دور المراجعة و مدى مساهمتها في تحسين جودة حوكمة الشركات حيث تم التركيز على دور المراجعة و مدى مساهمتها في تحسين جودة حوكمة الشركات حيث تم التركيز على دور كل من مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية و لجان المراجعة في تفعيل جودة حوكمة الشركات، واعتمدت الدراسة دراسة حالة إحدى المؤسسات الوطنية كمثال عن وقع الحوكمة في المؤسسات الجزائرية، و أهم النتائج التي لخصت لها الدراسة أن الدراسة هي الأداة التي تضمن كفاءة و فعالية إدارة المؤسسة في استغلالها لمواردها و دراستها للمخاطر و أنه لا يوجد نموذج للحوكمة يمكن أن يطبق قي جميع البلدان لأنها تتأثر بالظروف الاقتصادية و الاجتماعية و الثقافية لكل بلد، و أن تفعيل آليات المراجعة يؤدي إلى تفعيل أسلوب حوكمة الشركات لابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز السياسية لحوكمة الشركات لتجسيد الدور الفعلي و الحقيقي للمراجعة في لمؤسسات الجزائرية.

- **دراسة هـ.بن الطاهر حسين و أ.بوطلاعة محمد، الموسومة بـ : " حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري"، ملتقى وطني بمخبر مالية، بنوك و إدارة الأعمال جامعة محمد خيضر بسكرة سنة 2012.**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة اثر حوكمة الشركات على الشفافية و الإفصاح و جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، و ذلك للحد من الفساد المالي و الإداري مع إبراز العلاقة بين المتغيرات السابقة، و توصلت الدراسة إلى انه يمكننا القول انه رغم تعدد آليات الحوكمة سواء القانونية و التنظيمية أو

الاجتماعية، إلا أن الآليات المحاسبية تحظى باهتمام كبير و تشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيق الحوكمة في المنشاة و أن أهم تلك الآليات المراجعة الخارجية، المراجعة الداخلية، للالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية و المراجعة، لجان المراجعة، النتيجة النهائية لتلك الآليات المحاسبية تكمن في إنتاج معلومات محاسبية ذات فائدة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالمنشاة.

- **دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة الموسومة بـ : "التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجدي و حازم حسن و شركائهم –محاسبون قانونيون– و إدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن و الكويت للتجارة و الاستثمار في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير بالمحاسبة و التدقيق، جامعة الجزائر 3 ،سنة 2010.**

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية و فائدة عمل كل من المراجع الداخلي و المراجع الخارجي بالإضافة إلى تحديد مجالات أوجه التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية و مدى استفادة كل منهما من عمل الآخر، و خلصت الدراسة إلى أن المراجع الداخلي يقوم بممارسة الرقابة السابقة و اللاحقة أما المراجع الخارجي فيمارس الرقابة اللاحقة فقط و أن النسبة الكبيرة من عملية التكامل هي فينا تقدمه المراجعة الداخلية من مساعدة للمراجع الخارج أثناء تأديته لمهامه بالإضافة إلى إبراز الاهتمام المتزايد بموضوع التكامل بين المراجعة الداخلية و المرجعة الخارجية من قبل هيئات و منظمات.

- **دراسة ماجد إسماعيل أبو الحمام الموسومة بـ : " أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية "، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل الجامعة الإسلامية، فلسطين، سنة 2009.**

تهدف هده الدراسة إلى الوقوف على الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات و التعرف على الأبعاد التنظيمية لها والجوانب التقييمية كذلك.

كما تهدف إلى الوقوف على دور الإفصاح و الشفافية و جودة المعلومات المحاسبية و تأثيرهما بقواعد الحوكمة مع إبراز العلاقة المتداخلة بين قواعد الحوكمة و كل من الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المحاسبية، و توصلت هذه الدراسة إلى انه لابد من تطوير وجود أساس محكم و فعال لقواعد الحوكمة مطبق لدى الشركات المسجلة في سوق فلسطين للأوراق المالية و أن مقومات كافية للإفصاح و الشفافية لجميع أصحاب المصالح في الشركات المدرجة في سوق فلسطين.

- **دراسة حمادي نبيل الموسومة بـ : "التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء الجزائر العاصمة "، رسالة ماجستير بالمحاسبة و المالية، جامعة شلف، سنة 2008.**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز كيفية الاستفادة من التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات حيث تطرق الدراسة النظرية على مجمع صيدال لمعرفة واقع التدقيق الخارجي في المجمع و دوره في تطبيق الحوكمة، و قد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي من خلال مساهمته في تطبيق الحوكمة بالمجمع يسعى إلى التقليل من فجوة التوقعات من خلال اكتشاف الغش و التصرفات غير القانونية، بالضفة إلى دراسة القوائم المالية المستقبلية للشركة، و يتحقق هذا من خلال التخطيط المحكم لعملية التدقيق و الاعتماد على جميع المؤشرات التي تبين مدى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط و ليس الاعتماد فقط على المؤشرات المالية.

المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية

- **دراسة Frankya 2006 بعنوان : آليات تأثير حوكمة الشركات على إدارة الأرباح**

Corporate Governance and Earnings Managemrent

هدفت هده الدراسة إلى توضيح آليات تأثير حوكمة الشركات على إدارة الأرباح و خلصت الدراسة إلى أن الشركات التي لها حوكمة داخلية قوية مثل التركيز العالي للملكية و تركيز مجلس الإدارة في عدد قليل فإنها تقوم بإدارة الأرباح بشكل اكبر، حيث انه في حالة وجود حوكمة خارجية قوية فان الشركة تقوم بإدارة الأرباح بشكل اقل و أشارت الدراسة أن إدارة الأرباح ليست المحرك الرئيسي بين طرفي الملكية و الحوكمة.

- **دراسة**

Jean Catttrysse, Reflections on corporate Governance and the role of the internal auditors, Roularte media groupe, 2005.

هدفت الدراسة إلى إظهار الإطار العام لحوكمة المؤسسات و تبين دور الحديث للمراجعة الداخلية في ظل البيئة الحالية، و خلصت الدراسة إلى أن حوكمة المؤسسات أصبحت مطلب ضروري للمؤسسات الحديثة فزادت أهميته مع الانهيارات المالية التي مست كبريات المؤسسات العالمية كما بينت أن دور المراجعة الداخلية في ظل المستجدات الراهنة .

- **دراسة Brown 2004 بعنوان العلاقة بين حوكمة الشركات و آدائها**

Corporate governance and firm performance

هدفت هذه الدراسة إلى قياس العلاقة بين حوكمة الشركات و آدائها و ذلك من خلال وضع مقاييس واسعة لحوكمة الشركات التي تم الحصول عليها من خدمات حملة الأسهم المؤسساتية ، و تشمل هذه المقاييس المحصلة قياس 512 عامل تشمل على لافتات للحوكمة، المراجعة، مجلس الإدارة، القانون الداخلي، مدير التعليم، المدير التنفيذي للتعويضات، حقوق الملكية، الممارسات المتقدمة و قد تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة حيث تم الربط بين فئات الحوكمة الثمانية و مقاييس الأداء الستة المعتمدة من معهد جو الإدارة و الدراسة على الربط بين نتيجة الحوكمة و بين كل متغير أساسي باستخدام معامل ارتباط بيرمان و تم ترتيب نتائج الحوكمة من الأعلى إلى الأدنى (من الأفضل إلى الأقل حوكميا) و خلصت الدراسة إلى أن الشركات التي تتمتع بمستوى حوكمة أفضل نسبيا أكثر

ربحية و أكثر قيمة و تدفع أمرا لا أكثر لحملة الأسهم، كما أن رسوم الاستشارات التي تدفع للمدققين الخارجيين أقل من الأتعاب التي تدفع لهم و هذا مرتبط بشكل كبير بضعف الأداء للشركات.

- **دراسة**

Willian R.kinney.Ir , Auditing risk Ass exment and Management Processes, the Instilute of internal auditors, research foundation, 2003.

اهتمت هذه الدراسة بالمراجعة على أساس الخطر كمدخل جديد للمراجعة الداخلية، و قد توصلت الدراسة إلى أنه توجد ثلاث أنواع من المخاطر هي مخاطر البيئة الخارجية و مخاطر عمليات الأعمال و مخاطر المعلومات، كما يوجد سبعة مكونات لإدارة مخاطر المشروع توفر إطار مفاهيمي لمعرفة التهديدات التي تواجه المنظمة تشمل البيئة تحديد الأحداث تقييم المخاطر الاستجابة للمخاطر أنشطة الرقابة الاتصال و المعلومات المراقبة و أن وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تلعب دور عظيم و تقدم خدمة قيمة ن خلال إدارة مخاطر المؤسسات.

- **دراسة**

Sridhar Ramamoorte , Internal Auditing history evolution and prospects, the institute of internal auditors, research foundation, 2003.

اهتمت هذه الدراسة بعرض التطور التاريخي للمراجعة الداخلية، مجالات تطورها و ما هو متوقع منها، و توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن القرن الحادي و العشرون يقدم وعد ليس له مثيل لنمو فرص مهنة المراجعة الداخلية و أن التطور في التطبيق يجب أن يكون من خلل الدراسات إلي يقوم بها الأكاديميين المهتمين بعناية لبناء هيكل المعرفة بشكل منظم.

- **دراسة آيت خلف عبد الغني الموسومة بـ :**

Le gouvernance d’entreprise : Pratique des banques publiques algériennes

تمحورت هذه الدراسة حول كيفية مساهمة حوكمة الشركات في تطوير و عصرنة البنوك الجزائرية من خلال دراسة مختلف القوانين و الآليات المنظمة لهذا القطاع في الجزائر و مدى تطابقها مع القواعد التي وضعتها المنظمات الدولية لحوكمة البنوك و المشكلات التي تحول دون عصرنة البنوك الجزائرية و البحث عن الحلول التي تجنب البنوك شبح الإفلاس الذي أدى إلى حدوث أزمات عالمية.

المطلب الثالث : ما يميز الدراسات السابقة عن الدراسات الحالية

أولا :نقد الدراسات السابقة

قمنا بنقد هذه الدراسات حسب ترتيبها في المطلب الأول و الثاني:

1- الدراسات باللغة العربية

- لاحظنا في هذه الدراسة أنها تشبه إلى حد كبير دراستنا من أنها تشبه إلى حد كبير دراستنا من خلال الدراسة الميدانية من خلال عرض لأهم مراحل المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية مع إضافة لمسة الحوكمة على المراجعة في حين أنه تم التطرق في هذه الدراسة إلى المراجعة بنوعيها من عدة زوايا لم نركز عليها في دراستنا.
- لاحظنا في هذه الدراسة أنه تم دراسة العلاقة بين التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة و لجنة التدقيق في حين دراستنا لم تقف عندها كما تم الاعتماد على عينة في الدراسة الميدانية على عكس دراستنا كانت دراسة عامة حول المراجعة في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي بمليانة.
- في هذه المجلة ثم لاحظنا الاطلاع على الدراسات النظرية للحوكمة مع استقراء و عرض أهم نتائج الدراسات السابقة المتعلقة بحوكمة الشركات و المحاسبة الإبداعية و استنباط ما يدعم تطوير حوكمة الشركات و يفيد في رفع كفاءة أداء الشركات و الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية مع إهمال المراجعة في ذلك.
- لاحظنا أن في هذه الدراسة في الجانب التطبيقي تناول كيفية تطبيق كل من المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية داخل المؤسسة محل الدراسة و لم يتم توضيح دورها في تفعيل تطبيق مبادئ الحوكمة بينما في دراستنا تم إبراز دورها في تطبيق مبادئ الحوكمة.
- القوائم المالية لاحظنا في هذا الملتقى تم التطرق إلى أثر الحوكمة على معايير المراجعة بالخصوص الشفافية و الإفصاح المالي و جودة و عدم الربط بالمراجعة الداخلية أو المراجعة الخارجية
- لاحظنا أنه تم عرض لمفاهيم المراجعة العامة ثم دراسة كل من المراجعة الداخلية و الخارجية كل واحدة على حدى بمفاهيمها الأساسية ثم عرض التكامل بينهما في دراستها ركزنا على المراجعة العامة مبرزين دور المراجعة في ممارسة حوكمة الشركات.
- لاحظنا في هذه الدراسة تم التطرق إلى تفاصيل تطبيق الحوكمة في المؤسسة و التطرق إلى أهم المبادئ المعتمدة للحوكمة و نقطة بنقطة بالإضافة إلى جودة المعلومات المحاسبية و العوامل المؤثرة فيهل، أما في الدراسة الميدانية تم اختيار التوزيع الطبيعي و تحليل فترات الدراسة مع استعمال استبيانات في حين في دراستنا استغنينا عن الاستبيان محللين جداول و مقدمين تعليمات و توصيات على أرقام الحسابات.
- لاحظنا أن هذه الدراسة أبرزت دور التدقيق الخارجي في تطبيق الخارجي في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات و أهملت دور التدقيق الذي يعتبر احد أهم الركائز لتفعيل مبادئ الحوكمة لان المدقق الداخلي دوره يتعلق بإدارة المخاطر الداخلية و الخارجية و مراقبتها التي يمكن أن يؤثر على أعمال المؤسسة.

- لاحظنا في هذه الدراسة أنه تم التركيز على الحوكمة الداخلية و مدى ربحيتها و الحوكمة الخارجية و مدى خسرانيتها أي التطرق إلى الحوكمة بنوعيه

2- الدراسات باللغة الأجنبية

- لاحظنا أنه في هذه الدراسة لبرز أن للمراجعة الداخلية دور في إظهار فاعلية الحوكمة في حين من خلال دراستنا أبرزنا أن للمراجعة دور في إظهار ممارسة حوكمة الشركات.
- لاحظنا أن هذه الدراسة تم التطرق إلى الحوكمة عموما و الربط بين حوكمة الشركات و أدائها مع استخلاص العلاقة مستبعدين كل ما يخص المراجعة و عدم ربطها بقواعد و مبادئ الحوكمة على عكس دراستنا.
- لاحظنا في هذه الدراسة أنه تم ربط المراجعة بالمخاطر المحيطة بالمؤسسة و إبراز دور المرجعة الخارجية الكبير من خلال إدارة المخاطر بالمؤسسة، أما في دراستنا تم التطرق إلى إبراز دور المراجعة الداخلية ومراحلها في الجزء التطبيقي أما في الجزء النظري فتطرقنا للمراجعة و ربطها بحوكمة الشركات.
- لاحظنا في هذه الدراسة تم التركيز على المراجعة الداخلي وأهم تطوراتها التاريخية مع إعطاء أهم التوقعات لتغيرات المراجعة الداخلية مستقبلا و كان هذا جزء من دراستنا.
- أنه في هذه المذكرة لاحظنا تم التركيز على حوكمة الشركات و مساهمتها في تطوير البنوك الجزائرية بالدخول في تفاصيل أهم القوانين و القواعد الحوكمية في البنوك الجزائرية بينما دراستنا ركزت على مساهمة المراجعة المحاسبية في حوكمة الشركات أي كلانا تطرق لدراسة الحوكمة لكن الدراسة السابقة درست في البنوك أما في دراستنا تطرقنا للمراجعة داخل المؤسسة الاقتصادية.

ثانيا: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

من خلال عرض النتائج و الأبحاث و الملتقيات السابقة نلاحظ أنه يوجد اختلاف واضح بين طريقة معالجة كل دراسة و نتائجها و لكن يمكن القول أن كل دراسة من الدراسات السابقة اتسمت بخاصية معينة حيث أن كل واحدة منها تناولت الموضوع من زاوية أو أكثر من زاوايا موضوعنا كما أننا حاولنا الربط بين مختلف أفكار وأهداف هذه الدراسات من أجل التوصل إلى وضع إشكالية بحثنا و التي تهدف إلى معرفة دور المراجعة في ممارسة حوكمة الشركات.

و يمكن تلخيص مميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في النقاط التالية:

1- إبراز المفاهيم و الأنواع و المعايير و الأسس التي تحكم سير عملية المراجعة؛

2- إبراز أهم المفاهيم الأساسية للحوكمة و الجهات المختصة بتطبيقها و القواعد التي توجه نجاح حوكميتها ؛

3- محاولة تكوين نتيجة حول دور المراجعة في حوكمة الشركات ؛

4- التطرق في الجزء التطبيقي إلى إبراز الجزء النظري في حقيقة الأمر.

خلاصة الفصل الأول

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بالإطار النظري لحوكمة الشركات و المراجعة و الدراسات السابقة، تطرقنا فيه إلى مفهوم المراجعة بأنواعها و معاييرها كما تناولنا مفهوم حوكمة الشركات إلى دور المراجعة في ممارسة حوكمة الشركات و عرضنا أيضا أهم الدراسات السابقة التي تناولت عدة زوايا من موضوعنا و مقارنتها بدراستنا.

مما سبق نستنتج أن :

- إن المراجعة المحاسبية هي الفحص لعمل الغير و لها موقع مميز في هيكل الشركة إلى تقييم المخاطر و تحديد الأساليب المناسبة لإدارتها و التأكد من نظام المراجعة يعمل بكفاءة مع تقديم التوصيات الأزمة لحماية الشركة؛
- أن الحوكمة هي إحدى المتطلبات الجديدة للاقتصاديات العربية، كما أن للحوكمة أهداف و أسس متينة تقوم عليها بالاعتماد على مبادئ ترتكز عليها لتحقيق نظام متكامل و استغلال امثل في الشركة؛
- يتوقف دور المراجعة الحاسبية في ممارسة حوكمة الشركات باعتبار أن للمراجعة دور هام من الناحية الاقتصادية نتيجة قيامها بزيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للشركات.

تمهيد

للإلمام بموضوع الدراسة و تكملة الجوانب النظرية التي تم التطرق إليها في الفصل الأول و الإجابة عن الإشكالية الأساسية، نتناول من خلال هذا الفصل إعداد دراسة تطبيقية من اجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث، عند عرض نتائجه و بناء توصياته و نظرا لحداثة تجربة الجزائر سواء فيما يخص المراجعة المحاسبية و كذا حوكمة الشركات مقارنة بالدول المتقدمة و نظرا لقلة وجود دراسات تطبيقية حول العلاقة بين المراجعة و حوكمة الشركات، ارتأينا القيام بدراسة تطبيقية في "المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي"، و الإلمام أكثر بالدراسة قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي :

المبحث الأول : تقديم المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

المبحث الثاني : آليات المراجعة في المؤسسة

المبحث الأول :تقديم عام للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي ENIEM

بعد الدراسة التي قمنا بالمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي نقدمها كما يلي:

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة

لإجراء دراسة تحليلية عن المؤسسة يستوجب التعرض إلى تاريخها التأسيسي و نمط التسيير المعمول داخلها بالإضافة إلى تطور الهيكل التنظيمي لها كما أن تحصلنا عليها من المسئولين توضح التطورات التي لخصناها في هذا المطلب.

1 – نشأة و مراحل تطور المؤسسة

قبل التطرق إلى النشأة يجب القول أنها فرع تابع للمؤسسة الوطنية للصناعات الكهرومنزلية و هي تقع بولاية تيزي وزو، تضم عدة وحدات و فروع موزعة عبر التراب الوطني من بينها فرع مليانة (المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي) و هي محل دراستنا التطبيقية.

بعد تحولات شملت أجهزته الداخلية و كذا أعمالها، فقد كانت مؤسسة وطنية للمواد المنفعية المعدنية حيث نشأت بالأمر 236/67 المؤرخ في ديسمبر 1967 ،حيث تمحورت أعمالها في صناعة و تركيب المواد المعدنية الحرارية، و على إثر برنامج 1977/1974 أسس مشروع وحدة الطرق و الطلاء.

2– تعريف المؤسسة

المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي – فرع مليانة – تقع في مدخل المدينة على طريق عين التركي مساحتها الإجمالية تقدر ب 81.907 متر مربع و هي مزودة بسلسلة إنتاج تعمل 08 ساعات يوميا و 05 أيام في الأسبوع (الجمعة و السبت عطلة) و تحتوي على الأقسام التالية :

1 – الجناح الإداري؛

2 – مخزون المنتجات التامة الصنع،أخرى لتخزين المواد الأولية؛

3 – ورشة الصناعة و التصليح؛

4 – ورشة الإنتاج.

إضافة إلى وحدة بيع تجارية بعين الدفلى، و تضم حاليا 122 عاملا موزعين على عدد من المصالح متناسقة فيما بينها لمتابعة الإنتاجية من أول مراحلها إلى عملية ما بعد البيع أما عن طبيعتها القانونية فهي لا تزال تخضع للقطاع العام في شكل شركة ذات أسهم.

المطلب الثاني : مهام المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

إن المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي – فرع مليانة – كغيرها من المؤسسات الإنتاجية لها عدة مهام تتمثل في إنتاج مجموعة الأدوات الصحية و تتمثل في :

- حوض مغسل فردي 600 ملم/485 ملم مصنوعة من الفلاذ مطلي مرتين لافوف على الألوان و حسب الطلب؛
- مغسل جماعي 1200ملم/485 ملم هو للأخر مطلي مرتين و مصنوع من الفولاذ و يوجه هذا المنتج إلى المدارس و الجامعات و المؤسسات العمومية؛
- مصرف مياه مطبخ إينوكس 500ملم/1200 ملم سمك الورقة (1ملم) مصنوع من قطعة واحدة و دون تلحيم؛
- مصرف مياه مطبخ من الفولاذ مطلي بالخزف:
  - 100 ملم/600 ملم (حوض واحد)؛
  - 1200 ملم (حوضين).
- حوض مرش الحمام و قد تم إعادة فتح ورشة إنتاج المدفئات حيث قدرت ب 2000 وحدة لموسم 2009 وكان ذلك حسب الطلب؛

كما أن هناك عمل ثانوي تقوم به المؤسسة، حيث تم على مستواها نقل المنتجات الكهرومنزلية إلى نقاط البيع بعين الدفلى،إلى بيع كل هذه المنتجات المختلفة تباع بمقياس معين و ألوان مختلفة إلى كل القطع الملحقة .

المطلب الثالث : مصالح المؤسسة و مهامها

للمؤسسة عدة مديريات و مصالح تنطوي تحت هيكلها التنظيمي الذي تسير عليه و ذلك كما يلي :

1- المديرية العامة : مسؤوليتها تتفرع إلى مجموعة المصالح :

- **مصلحة المراقبة النوعية** : يسهر على سير المصلحة ثلاثة موظفين و هم رئيس المصلحة و مساعديه مهمتهم مراقبة النوعية و الجودة المطلوبة في المنتج عبر مراحل التصنيع و مدى قبوله للبيع و كذا مطابقته للمواصفات المرغوبة، و ذلك دون إغفال الموارد الأولية المستعملة علما أن المؤسسة متحصلة على شهادة الجودة إيزو 9001/2008؛
- **مصلحة الأمن و الوقاية** : تتكون هذه المصلحة من أعوان أمن يقسمون حسب نوبات العمل و ذلك للسهر على أمن الوحدة ليلا نهارا، و فريق آخر منهم مكلفون بمراقبة مدى أمن العمال في خط الإنتاج من حيث ارتداء الملابس اللازمة للعمل و أحذية خاصة القفازات و واقي الفحم و النظارات لمنع دخول الطلاء إلى العين.

و على ذلك يمكن تصنيف العمال حسب الدرجات و حسب السلم الإداري كما يلي :

- إطار سامي بدرجة إطار ما بين 15 و 19؛
- عون مهارة ما بين 11 و 14؛
- عون تنفيذ (عادي) بدرجة ما بين 7 و 10.

مكلفة بتسيير الأعمال المالية و الإدارية للمؤسسة، و يعتبر العمود الفقري في خلق المصالح إذا تنسق و تخطط البرامج اللتي تعتمد عليها المؤسسة في أمورها و تضم مصلحتين لها و هما :

أ- إدارة الموارد البشرية،الإدارة العامة و الشؤون القانونية : يتركز عمل أعضائها المتكون من ثلاثة عمال هم رئيس المصلحة الذي مهمته بين مختلف الوظائف الرئيسية و تمثل المؤسسة أمام الجهات الإدارية و القضائية والمسير الإجتماعي و مسير العمال و الأجر، أما مسير أجر العمال توكل له مهمة مراقبة الحركة اليومية للعمال حتى بداية النشاط اليومي إلى نهايته،تسليم العطل،إعداد كواشف الراتب و العلاوات؛

أما بالنسبة للمسير الإجتماعي فهو يهتم بالجوانب الإجتماعية للعمال من التأمينات و الضمان الإجتماعي ضف على ذلك فرع الوسائل العامة .

ب- مصلحة المحاسبة و المالية : تقوم هذه المصلحة بتسجيل كل المدخلات و المخرجات من و إلى المؤسسة سوءا كانت مواد أولية أو لوازم، استثمارات في حساباتها الخاصة على الشكل نقد كما أنها متفرعة إلى عدة جوانب: صندوق، البنك، المشتريات، المبيعات، الخدمات، الأجور، الإستثمارات ؛

و تترجم هذه الجوانب في نهاية كل سنة إلى ميزانية ختامية و تحليلات حسابية لكل حساب بحيث تكون هذه الأرقام مطابقة مع المخزون و البنك و الصندوق و الجرد نهاية السنة و تنقسم إلى فرعين : المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.

3- مديرية الإنتاج و الإستغلال

مختصة أساسا في مراقبة سير عملية الإنتاج و دورته الإنتاجية إبتداءا من دخوله إلى المصنع (الإنتاج) كمادة أولية على أن يصبح تام الصنع، و يضم هذا القطاع أربع خطوط عبر ورشتي الإنتاج، بالإضافة إلى مصلحة الصيانة .

أ- ورشة الطرق: في هذه الورشة يأخذ المنتج شكله المناسب، إذ تمر عملية الإنتاج فيها بثلاثة خطوط هي :

- **الخط الأول:** يحتوي على ضاغطة من الحجم بقدر 1600 طن و ضاغطة من الحجم المتوسط بقدر 600 طن متخصصة في إنتاج حوض الحمام،و يكون التحكم بإلصاق الطلع الثانوية لتسهيل عملية رفع المواد المطروقة ؛

- **الخط الثاني:** يحتوي على ثلاثة ضاغطات و هذا الخط مختص في إنتاج باقي المنتجات الأخرى؛
  -الأولى بطاقة 600 طن ؛
  -الثانية بطاقة 500 طن ؛
  -الثالثة بطاقة 315 طن .
- **الخط الثالث** : متخصص في صنع القطع الصغيرة مثل : أرجل حوض الحمام .

ب- ورشة الطلي :مهمتها إكمال عمل الورشة السابقة، و هي تحتوي على الخط الرابع للتنظيف و العمل فيها يتم على مستويين :

-لما تصل القطعة من الورشة الطرق يتم تنظيفها من الزيوت و الصدأ و تجهيزها لعملية الطلاء (الطلاء الأسود). بعد الطلاء الأولي تمر السلعة لتجفف ثم تمرر ثانية لأخذ اللون المطلوب و بعد عملية التجفيف الثانية تصبح القطعة تامة الصنع إذ توضع مباشرة في حاويات خشبية سعة الواحدة 20 قطعة؛

يحتوي قسم الإنتاج على تجهيزات مختلفة من الفرن،مكابح،ضاغطات،رافعات،و هو بطاقة إنتاجية تقدر بحوالي 500 قطعة في اليوم، و يبلغ عدد عمال هذا القسم 15 عامل (عمال رؤسائهم) .

ج- مصلحة الصيانة : حسب طبيعة عمل هذه المصلحة فهي على علاقة مباشرة مع مباشرة مع مختلف مصالح الوحدة إذ توكل لها صيانة كل الإستثمارات من معدات التدخل في حالة وجود أعطال (إنجاز مخططات الآلات العادية و الكهربائية)؛

تتكون هذه المصلحة من 17 عامل : رئيس المصلحة،محضر و باقي العمال مقسمون حسب مهامهم من خراطة و الصيانة التلقائية (الوقاية و التدخلات الصغيرة و مراقبة الطاقة الكهربائية الغاز و المياه) ضبط الآلات،مكانيك، تلحيم و ثلاث سائقين.

4- المديرية التقنية التجارية :

أ – المصلحة التجارية :هي المصلحة المختصة أساسا في تصريف المنتج عبر نقاط البيع المختلفة و يكون البيع بالجملة و التجزئة بالنسبة لعدد العمال التابعين للمصلحة وهم :

- رئيس المصلحة : و هو المسئول عنها و المكلف بالبحث عن الزبائن؛
  -رئيس فرع البيع؛
  -مسير المحزونات و التوزيع؛

و يعتمد في تحديد سعر البيع على سعر الشراء للمواد الأولية بما فيها التكاليف الملحقة و هامش الربح أدناه 10% و أقصاه 25 % .

ب– مصلحة المخزونات و التموين : مهمتها الأساسية هي تموين المؤسسة بالمواد الأولية اللازمة للإنتاج من صفائح حديدية و طلاء و مواد أخرى خاصة بالإدارة،و تعتمد في ذلك على موردين من داخل الوطن و خارجه، ويشرف على هذه المصلحة أربعة عمال و رئيس المصلحة تحتوي على ثلاث مخازن :

1 – مخزون للمواد الأولية بكل أنواعها؛

2 – مخزون قطع الغير ووسائل النقل؛

3– قسم المشتريات مهمته تحرير طلب الشراء بعد إستلام طلب التموين من مسير المخزون قسم تسيير المخزونات مهمته مراقبة حركة المخزونات و إعداد تقارير يومية لها .

المطلب الرابع : الهيكل التنظيمي لمؤسسة العتاد الصحي

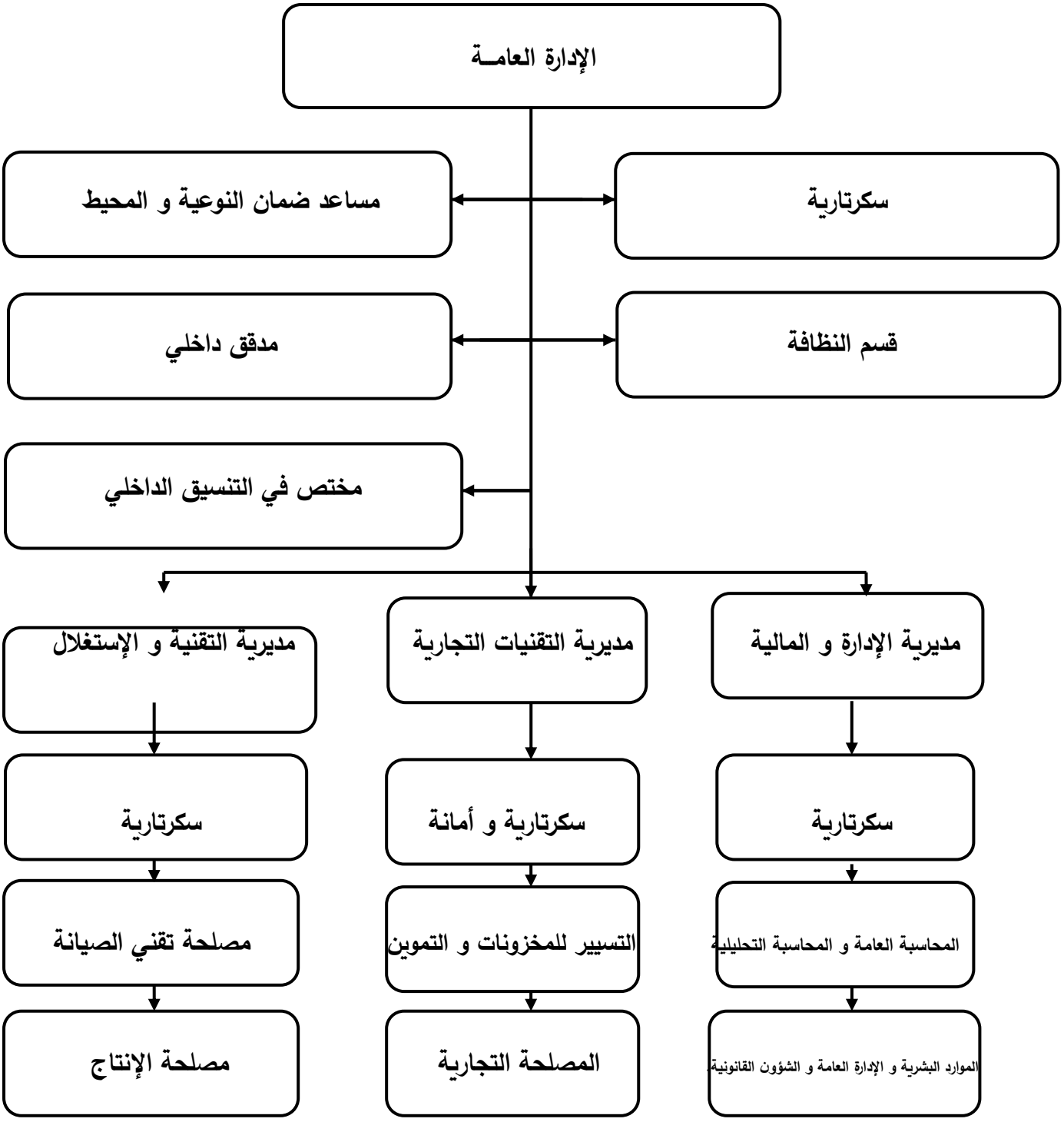
يبرز الهيكل التنظيمي صورة عامة عن مختلف العلاقات التي تربط العديد من مراكز إتخاذ القرار و نقاط تنفيذها و بالنظر إلى مختلف الإتجاهات المعتمدة كمسارات للإتصال فيما بينها مع العلم أن تعميمه مرتبط على حد كبير بتحقيق أهداف المؤسسة لذلك لا بد أن يستجيب هذا الهيكل لمختلف ما تسعى للوصول إليه ؛

و ما يتميز به الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي *فرع مليانة* هو تعرضه للعديد من التغيرات و التعديلات سواء الإضافة أو النقصان و ذلك ليتجاوب مع المتغيرات و المتطلبات الجديدة للتسيير و للبيئة على الصعيد الداخلي و الخارجي؛

فالهيكل التنظيمي للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي فرع مليانة محل الدراسة لم يخالف هذه القاعدة إذ عرف بعض التغيرات و التعديلات منذ نشأتها؛

و عليه ركزنا إهتمامنا على الهيكل التنظيمي الذي استقرت عليه المؤسسة في الآونة الأخيرة فإننا نجده مكونا من المديرية العامة و ثلاث مديريات فرعية تضم المصالح و يمكن توضيح ذلك في الشكل التالي :

الشكل رقم 08 : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي



من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

المبحث الثاني : آليات المراجعة في المؤسسة

تعتبر المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي من أحد المؤسسات الكبرى في منطقة تيزي وز، كما لديها عدة فروع منها فرع في الجزائر وعين الدفلى في مدينة مليانة و هو مكان إجراء الدراسة التطبيقية، وهي من المؤسسات التي تساهم في تطوير الإقتصاد الوطني، بإعتبارها مصدر رئيسي لتمويل الخزينة ،لذا يجب على مسيري المؤسسة مراقبة مختلف العمليات التي تتم في المؤسسة لضمان السير الحسن .

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

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

أولا : تحضير مخطط المراجعة السنوي

يقوم قسم المراجعة في كل سنة بوضع مخطط مراجعة سنوي يحتوي مختلف المهمات المراد القيام بها خلال هذه السنة، و التي يمكن أن تؤثر على وصول المؤسسة إلى أهدافها المسطرة من خلال حصر مختلف الأخطار وتحليلها بالإعتماد على :

- تقارير المراجعة الداخلية لثلاث سنوات سابقة؛
- تقارير المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) لثلاث سنوات سابقة؛
- القوائم المالية لثلاث سنوات سابقة؛
- تقارير أنشطة المؤسسة لثلاث سنوات سابقة.

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

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

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

– عدد المراجعين المتوفرين؛

– الأمور التي يجب أخذها بعين الإعتبار عند القيام بالمراجعة؛

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

ثانيا : تطبيق مهام المراجعة المحاسبية

تكون كالآتي :

1.2 التحضير للمهمة: هي أطول مرحلة لأنها مرجع إعتماد باقي المراحل و يتم فيها :

- **إختيار فريق المهمة** : يفترض أن يتم إختيار الفريق الذي يقوم بمهمة المراجعة على أساس الموضوع المراد مراجعته و حسب خبرة و إختصاص كل فرد في الفريق،لكن نظرا لقلة العمالة تعتمد المصلحة في الإختيار على طبيعة العملية إذا كان يمكن أن يتولاها مراجع واحد، أو إذا كانت تتطلب عدة أفراد يكون مراجعين أو ثلاثة مراجعين على الأكثر مع ضرورة تعاون أحد العاملين في المصلحة المراد مراجعتها لشرح الأمور التقنية لفريق المراجعة،و توضيح كيفية تسيير العمل في هذه المصلحة؛
- **رسالة المهمة** : يقوم المسؤول عن مصلحة المراجعة بإرسال رسالة إلى القسم الذي سيتم مراجعته، أسبوع على الأقل قبل بدأ عملية المراجعة، و هذا ليتم تحضير الوثائق التي يحتاجها المراجعين أثناء أداء مهمتهم؛
- **عقد إجتماع لإفتتاح المهمة** :يتم عقد إجتماع يعتبر إنطلاقه عملية المراجعة و يتم فيه :
  - التعريف بفريق المهمة و تقسيم المسؤوليات؛
  - شرح أهداف المؤسسة من مراحل و إجراءات متبعة؛
  - طلب الوثائق التي يحتاجونها لإتمام المهمة.
- **إعداد جدول المخاطر** : يبدأ المراجعين بتقسيم نظام الرقابة الداخلية،من خلال تقسيم كل نشاط إلى مجموعة إجراءات و تحليلها و ذلك بدراسة أهدافها،و بالتالي تحديد الأخطار التي يمكن أن تنجم عنها والتي تعيق تحقيق هذه الأهداف ،

بعدها توضح نتائج يمكن أن تنتج عن كل خطر من الأخطار السابقة،و في هذه الحالة غياب الرقابة وهذا ما يعتبر من النقائص التي يواجهها المراجع من خلال وضع توصيات بخصوصها؛

- **تعليمة توجيه مهمة المراجعة** : يتم تصنيف المخاطر التي وجدت في جدول المخاطر حسب أهميتها (منها لها أهمية و أخرى لا)،و حسب الأخطار المقبولة توضع أهداف المهمة و يتم تثبيتها في وثيقة توجه إلى مسئولي القسم الذي تتم مراجعته حيث تتناول هذه الوثيقة :
  - ماذا سيراجع المراجعين؛
  - الأعمال المتعلقة بكل هدف من الأهداف التي تم تحديدها؛
  - وسائل المراجعة؛
  - من يقوم بهذه المراجعة،و ما المدة اللازمة لذلك.
- **تحديد برنامج العمل** : يوضع برنامج العمل لتسيير باقي مهمة المراجعة،و ذلك بتقسيم المسؤوليات بين فريق العمل و تحديد الوثائق التي سيستخدمها كل مراجع و المدة الزمنية التي يحتاجها للقيام بمهمته ويبقى هذا البرنامج لدى فريق العمل فقط.

2.2 تطبيق مهمة المراجعة

في هذه المرحلة يتم الإعتماد على برنامج العمل الذي وضع سابقا حيث يحدد :

- الأهداف التي تم إختيارها؛
- المسئول المحدد لكل هدف؛
- الوسائل التي ستستخدم؛
- المدة الزمنية اللازمة لتحقيق كل هدف .

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

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

تسجل الملاحظات في وثيقة إختبار خاصة بكل مهمة، كما يبدي المراجع رأيه الأولي حول المشاكل لاحظها ويحدد أسبابها و المشاكل التي تجمعت عنها، ثم يقوم بتحليل كل مشكل ضمن وثيقة تحليل المشاكل،لتحديد رأيه النهائي و التوصيات التي يقترحها حول هذا المشكل .

3.2 التقرير النهائي للمراجع

- بعد وضع مشروع أولي فيه التوصيات التي وصل لها المراجعين و الرتب حسب الأولويات مع تحديد المدة اللازمة لتطبيق هذه التوصيات ليتم متابعتها فيما بعد من قبل قسم المراجعة ؛
- من المشروع الأولي يتم تحرير التقرير النهائي الذي يحتوي على خلاصة و فيها أهم نقاط مهمة المراجعة إضافة إلى جدول يحمل التوصيات المقترحة ليتطلع عليها المدير العام للمؤسسة ؛
- متابعة التوصيات من قبل قسم المراجعة يتتبع مختلف المهام التي تمت مراجعتها، و دلك على الأكثر في آجال سنة من تاريخ المراجعة لمعرفة التطورات و تتبع التصحيحات التي تمت .

المطلب الثاني : سير عملية المراجعة الخارجية في المؤسسة

يقوم المراجع الخارجي للمؤسسة بالمراجعة مرتين في عام على عمل المراجع الداخلي و أقسام أخرى

أولا : جانب الأصول

تتم عملية المراجعة الخارجية للمؤسسة من قبل محافظ الحسابات حيث يزور المؤسسة للإطلاع على وثائقها و الحصول على ما يحتاجه من معلومات لإعداد تقرير المراجعة،حيث أنه يقوم بالتحقق من الدفاتر الإلزامية كدفتر الأجرة، دفتر اليومية، دفتر حركة الموظفين، دفتر الجرد، كما عليه مراقبة الحسابات؛

سوف نعرض أهم التعليقات التي تتم حسب الصنف المحاسبي،التي تتضمن الملاحظات البالغة الأهمية التي سجلت أثناء المراجعة و المراقبة من قبل محافظ الحسابات .

1.1 الأصول الغير جارية

الأصول الغير جارية من 2012/12/31 حتى 2013/12/31 لأغراض مقارنة الملخص :

جدول رقم (02) : الأصول الثابتة

KDA

قسم الحسابات	البيان	نهاية فترة مبالغ		التغيير
		2012	2013	0
211	الأراضي	103 180	103 180	0
212	عملية ترتيب و تهيئة الأراضي	1 441	1 441	0
213	البناءات	382 636	382 636	0
215	المنشآت التقنية المعدات و الأدوات الصناعية	197 337	202 949	5 612
218	التثبيتات العينية الأخرى	4 869	5 130	261
	القيمة الإجمالية للأصول	689 463	695 336	5 873
	إستهلاك الدين	417 127	434 962	17 835
	القيمة الصافية للأصول	272 336	260 374	−11 962

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة لسنة 2013

الملاحظة

أوضح الإختلاف أنه يفسر ترتيب أداء عمليات الإستحواد من 5873 دج الفئة التي تلخص كالآتي:

- المعدات الصناعية 5613 Kda؛
- معدات الإعلام الآلي 85Kda؛
- معدات مكتب 176 Kda.

2.1 الأصول الأخرى المالية

الأصول الأخرى المالية فصلناها كالآتي :

جدول رقم (03) : الأصول الأخرى المالية

KDA

رقم الحساب	البيان	مبالغ نهاية فترة		التغيير
		2012	2013	
134	**الضرائب المؤجلة على الخصوم**	5 034	6 118	1 084
275	**الودائع و الكفالات المدفوعة**	531	431	-100
	المجموع	5 565	6 549	984

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة لسنة 2013

و تغطي :

- الضرائب المؤجلة المعترف بها في أواخر عام 2009 تتعلق بالأحكام الواردة في سياق إستحقاقات الموظفين
- الضمانات المدفوعة.

و عليه فان عمليات المراجعة المنجزة كالأتي:

- إجراءات صنع المخزون؛
- الجرد المادي؛
- إستطلاعات الرأي على الإستحواد العملياتي؛
- دراسات إستقصائية عن الإستحواد العملياتي؛
- مصلحة الجرد الفعلي للمحاسبة.

من أهم الملاحظات و التوصيات نجد:

أبرزت المصالح المادية المحاسبية جرد المعدات المتقادمة في الإصلاح التي ينبغي بيعها في المزاد العلني.

3.1 الأصول الجارية

تتألف من :

- المخزونات غير المسددة؛
- الديون؛
- وظائف ذات الصلة.

المخزونات الجارية من 2013/12/31 تتحلل كالآتي :

الجدول رقم (04) :الأصول الجارية

KDA

رقم التسجيل	الأصول	أصول نهاية العام
		2013
300	**المخزونات من البضائع**	9 025
310	**المواد الأولية و اللوازم**	45 074
321	**المواد القابلة للإستهلاك**	1 277
322	**اللوازم القابلة للإستهلاك**	31 313
326	**التغليفات**	591
331	**المنتجات الجاري إنتاجها**	17 843
351	**المنتجات الوسيطة**	624
355	**المنتجات المصنعة**	276 751
358	**المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة**	3 046
370	**المخزونات الخارجية**	3 857
	المجموع	389 401
	المئونة	62 791
39	**صافي الأسهم**	326 611

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة لسنة 2013

و تتضمن مراجعة الأداء :

- جرد مادي؛
- ممارسة إستطلاعات المشتريات؛
- تسوية المخزونات المادية/المحاسبية.

تكون الملاحظات و التوصيات كالأتي:

سمح موضوع مراجعة المخزونات لتلبية مستوى عالي من التوفير هو من أجل 62791 و تراجع في المبيعات من المنتجات و مستوى المخزون السلع تامة الصنع.

4.1 الديون المدينة و إستعابها للوظائف

تتمثل ديون الوظائف التي تم إستيعابها حتى 2013/12/31 سوف تلخص كالآتي :

جدول رقم (05) :الديون المدينة و إستيعابها للوظائف

KDA

الصيغة	رصيد نهاية 2013
المدينين و الموردين	17
الزبائن	11 827
الديون المعدومة	2 932
العاملين،الودائع و السلفيات الممنوحة	16
بضائع الزبائن الغير مفوترة	00
حالة الدولة و الضرائب على رجال الأعمال	345
مجموعة العمل	20 000
القيمة الإجمالية للديون و ما يتصل بها من فرص عمل	35 534
قيمة الخسارة من ديون الزبائن	2 932
القيمة الصافية	32 602

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة لسنة 2013

و يظهر في المراجعة :

- إستعراض مختلف العمليات و دراستها؛
- مؤونة.

و تكون التعليقات و التوصيات على الشكل التالي :

-المدينين و الموردين

- رصيد هدا الحساب يشرح التقدم الكبير للموردين.

- الزبائن

- استعراض مراجعة التوازن تحسبا إلى أن التوازن لا يزال من الديون القديمة المستحقة تعود إلى العام السابق.

- مستحقات من عملية المجموعة

- يتعلق الأمر بالديون الكثبان للشركة ذات صلة.

أما الإستعاب و التوافر فيكون كالأتي:

- التوافر من 2013/12/31 بلغ 67759 ؛
- تقارير التسوية و التصريحات النقدية تم رسمها بشكل صحيح.

ثانيا : جانب الخصوم

1.2 الأقسام الخاصة

الأقسام الخاصة حتى 2012/12/31 حتى 2013/12/31 نظهرها كالآتي :

جدول رقم (06) :الأقسام الخاصة

Kda

البيان	رصيد نهاية الفترة		التغيير
	2012	2013	
رأس المال المصدر	485 000	485 000	0
تأجيل مرة جديدة	-11 306	-11 485	179
الإحتياطي القانوني	248	248	0
تعديل نتيجة تغيير المحاسب	-15 295	-33 931	-18 636
النتيجة العملياتية	177	3 226	3049
إجمالي حقوق المساهمين	458 645	443 237	-15 408

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة لسنة 2013

تبرز أهم التعليقات و التوصيات في:

التغيير أثناء الممارسة العملياتية 2013 نشرحه كالآتي :

- توزيع الدخل لـ 2012 إلى 179 صاف Kda إلى حساب المرة الأخرى؛
- صافي الدخل المحاسبي لعمليات 2013 بلغت 3226 Kda.

الإعتراف بالإيرادات و رسوم جديدة المتعلقة بعمليات السابقة،في :

- في البداية التقاعد بلغ 11280 kda؛
- النفقات ذات الصلة لدى المنطقة الصناعية من 2005 4665 kda؛
- تذكير بمنافع الإزعاج .

2.2 الخصوم غير الجارية

جدول رقم (07)_:الخصوم غير الجارية

Kda

البيان	رصيد الفترة		التغيير
	2012	2013	
الإلتزامات الضريبية المؤجلة	1 446	0	−1 446
مخصصات المعاشات و مجموعة السندات	47 002	46 231	− 771
مجموعة الفوائد المستحقة لها حيازات	168 086	168 086	0
مجموع الخصوم الغير جارية	216 534	214 317	−2 217

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة لسنة 2013

تدقيق هذه الحسابات لا تدعو إلى تعليق خاص

3.2 الخصوم المتداولة

يظهر الخصم المتداول (الجاري) في 2013/12/31 كالآتي :

جدول رقم (08) :الخصوم المتداولة

Kda

القيود (التسجيلات)	المجموع
الممونون	22 901
رسوم و ضرائب مختلفة	1 725
الضمان الإجتماعي	1 429
الموظفين و الحسابات المرفقة	8 945
الزبائن المدينون	123
مجموع الخصوم المتداولة	35 123

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة لسنة 2013

تظهر التعليقات و التوصيات كالاتي:

حسابات الخصم المتداول(الجاري) و تقريبه لفروق الحالات المقررة لتظهر عادية يجب أساس ارتباط قصير الأمد.

ثالثا : حسابات النتيجة المتوسطة

1.3 مراجعة حسابات النتيجة يمكنني من النقاط التالية :

- **القيمة المضافة** :10808190443

القيمة المضافة مطلقة تبقى مرفقة بتقرير عملية سابقة؛

- **زيادة المالي الإستثمار (الإستغلال):** مثل القيمة المضافة مطلقة،إجمالي الإستثمار يعرف بقاعدة من تقرير تمرين سابق ؛
- **النتيجة العملية** : النتيجة العملية تعرف نمو دو معنى كبير يمر ب 996497,79 في 2012 حتى 4284801,91 في 2013.

2.3 التكاليف (الأعباء)

65 :أعباء العمليات الأخرى: 11959578,09 – هدا الرصيد يعنى بالمؤونات،تعويضات علاوة التقاعد،إقتطاعات الحضور و آخرون؛

685 : مخصصات المؤونات و خسائر قيم الأصول المتداولة: 5148110,74 –

– هذا الحساب يسجل المؤونات الناشئة في سنة 2013؛

– إنخفاض في المخزونات؛

– مئونات الفصل في التقاعد.

681 : الإهتلاك و إستهلاك الدنيا : 17834104,05 – رصيد هدا الحساب هو نسبي على عملية الإستهلاك ل 2013

78 : إسترجاع خسائر القيمة و المؤونات : 19521129,62 هدا الحساب يسجل إلغاء المؤونات الثابتة سابقة تعني :

– إنخفاض المخزونات؛

– إنخفاض قيمة الديون المدينة؛

– مؤونات لتعويضات الفصل بالتقاعد.

المطلب الثالث : التقرير النهائي للمراجعة و دافع الحوكمة

أولا : تقرير المراجع

باعتبار آخر مرحلة من عملية المراجعة يصدر المراجع تقريره النهائي للأطراف الطالبة له و المتمثلة في رجال الحوكمة، و له في ذلك ان يتقيد بجملة من المعايير الدولية للمراجعة يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المألوف :

- عنوان التقرير (مع تحديد نوعه داخلي أو خارجي)؛
- الجهة التي يوجه إليها التقرير (المساهمين، مجلس الإدارة)؛
- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية :
  - تحديد القوائم المالية المدققة؛
  - بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة و مسؤوليات المدقق.
- فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية المراجعة) :
  - الإشارة إلى المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة؛
  - وصف العمل الذي قام المراجع بانجازه و انه يتضمن فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ و افصاحات القوائم المالية؛

– يجب أن تتضمن بيانا من المراجع بان عملية المراجعة قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداءه.

- فقرة الرأي :

– أن ينص بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقا للإطار التقارير المالية، إضافة إلى إشارته أينما كان مناسبا فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية و يجب أن يتضمن تقرير المراجع احد الآراء الثلاث التالية :

1- الرأي المتحفظ؛

2- عدم إبداء الرأي؛

3- الرأي المعاكس.

ثانيا : واقع الحوكمة في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي ENIEM

- أن كلتا التقريرين النهائيين (تقرير المراجع الداخلي و تقرير المراجع الخارجي) يقدمان إلى المدير العام للمؤسسة الذي يطلع بدوره على هذه الملاحظات الهامة منها و يرسل بدوره الأمر إلى كل مصلحة للقيام بعملية لتصحيح الأخطاء المرتكبة؛
- بصفة عامة يمكننا القول أن هناك احترام لحقوق المساهمين في الحصول على المعلومة بان لهم الحق في المشاركة و التصويت في الجمعية العامة للمساهمين؛
- أن مسؤوليات مجلس الإدارة وجدنا انه يقوم بعمله بناءا على معلومات ممتازة وفقا لما يحقق أفضل مصلحة للمؤسسة؛
- لاحظنا نزاهة التقارير المالية و نظام المراجعة و المحاسبة في المؤسسة التي تم إعدادها على أساس الرقابة الداخلية مع تعيين مدقق خارجي مستقل من اجل القيام بعملية المصاقة على العمليات المفصح عنها؛
- بالنسبة لدور أصحاب المصالح فقد وجدنا أن المؤسسة تقوم بوضع و تنفيذ التنظيمات التي ينص عليها قانون العمل، وتنفيذ آليات حماية البيئة و حقوق الزبائن بالإضافة إلى وجود ممثلين للعمال في مجلس إدارة المجمع؛
- في الإفصاح و الشفافية تقوم المؤسسة بالإفصاح عن حساباتها الموحدة كما تعرض عوامل المخاطرة ذات الصلة مع المؤسسة؛
- تعرض المؤسسة القوائم المالية ثم تقوم بمراجعتها من طرف مراجعين مستقلين مؤهلين و أكفاء بعد القيام بالمراجعة الداخلية للفصل في الآراء المختلفة؛

- هناك قرارات بالمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي عدم إخراج أرقام المبيعات و المرتبات الخاصة بكبار العمال و أموال الاحتياطات و حتى القوائم المالية للمؤسسة أو كيفية المراجعة الداخلية تطبيقا أو حتى التعليقات على الأقسام و ذلك لشدة سرية مهنتهم في المؤسسة و ذلك بصرامة نظام الحوكمة بالمؤسسة للظفر بالنجاح الاقتصادي؛
- عدم قيام مجلس الإدارة و المسئولين التنفيذيين بالإفصاح عن مصالحهم المادية في أي عملية أو موضوع يؤثر على المؤسسة.

خلاصة الفصل الثاني

استهدفت الدراسة الميدانية إبراز دور وظيفة المراجعة في ممارسة حوكمة الشركات في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي بمليانة، و ذلك عن طريق المقابلة المباشرة حيث قمت بعدة مقابلات مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية و مسؤول الرقابة الداخلية لمعرفة سير عملية المراجعة بنوعيها داخل المؤسسة و كانت النتائج المتوصل إليها كالأتي :

- أن المراجع الداخلي أو المسئولون عن المراجعة الداخلية للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي يؤدون مهامهم بكفاءة واستقلالية و موضوعية و بالجودة المطلوبة، و هذه الخصائص التي يتمتع بها المراجع الداخلي تساهم كلها في دعم و زيادة فعالية الأدوار و المهام التي تقوم بها المراجعة الداخلية و لتي تساهم في ممارسة و تحسين حوكمة الشركات؛
- أن المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي بمليانة تعين مراجع خارجي ذا كفاءة عالية و خبرة في الميدان يعمل بروح مسؤولية صارمة، كم يمكن تعيين أكثر من مراجع واحد خارجي للظفر بمقترنة الآراء و التوصيات لضمان أساس مؤسسة قوي؛
- أن عملية المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية متشابهتان إلى حد كبير و كلاهما يتضمن تقرير نهائي يقدم إلى المدير العام المكلف بالحوكمة في المؤسسة؛
- أن هناك علاقة تعاونية بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي بمليانة، و من خلال هذه النتائج المتوصل إليها نستطيع أن نستنتج صحة الفرضيات الفرعية السابق ذكرها، و منه نستخلص صحة الفرضية الرئيسية بأن المراجعة في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي تساهم في ممارسة حوكمة الشركات بالمؤسسة.

خاتمة

حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز دور المراجعة في ممارسة حوكمة الشركات باعتبارها آلية من آليات تطبيقها، حيث تطرقنا في الجانب النظري إلى ماهية حوكمة الشركات و خصائصها و مبادئها و ركائزها بالإضافة إلى المحددات و الأطراف المعنية بحوكمة الشركات؛

كما تطرقنا إلى مفهوم المراجعة و التطورات التي طرأت عليها حيث تلعب دور مهم كآلية رقابية في دعم و تفعيل حوكمة الشركات و ذلك من خلال المهام المنوطة بها و المتمثلة في تقييم نظام الرقابة الداخلية و الخارجية من خلال القيام بعملية المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية؛

وتمت الدراسة التطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي ENIEM لإظهار الجانب النظري في الواقع الميداني كمحاولة للإجابة على إشكالية البحث و التي تدور حول : إلى أي مدى تساهم المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات ؟

و ذلك انطلاقا من الفصلين التي تتضمنهما المذكرة و التي حاولت الإجابة على الفرضيات الأساسية للبحث .

1- عرض نتائج الدراسة

بعد الدراسة الشاملة لكل الجوانب المتعلقة بحوكمة الشركات و المراجعة و دور المراجعة في ممارسة حوكمة الشركات، استخلصنا النتائج التالية:

- المراجعة تعرضت لعدة تطورات تاريخية كما تعددت تعاريفها و كلها تشير إلى أن عملية المراجعة هي مختصرة في ثلاث كلمات : الفحص، التحقق و التقرير؛
- أن وظيفة المراجعة من الوظائف الهامة في المؤسسة و لمساعدتها في تطبيق حوكمة الشركات من خلال مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، الإدارة و المراجع الخارجي؛
- من اجل تجسيد الدور الفعلي و الحقيقي للمراجعة الجزائرية لابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة المؤسسات بالإضافة إلى تفعيل دور المراجعة فيها؛
- وظيفة المراجعة تساهم بطريقة غير مباشرة في ضمان حقوق المساهمين في المؤسسة؛
- أن المبدأ التي تقوم عليها حوكمة الشركات ترتكز أساسا على الضوابط الداخلية بالإضافة إلى أنها تحتاج إلى مجموعة الآليات التي تضمن الاستغلال الأمثل لموارد الشركة و تحقيق أهداف أصحاب المصالح (خاصة المساهمين)؛
- يتوقف دور المراجعة في ممارسة حوكمة الشركات على ضرورة توافر الفهم المشترك بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي مع الأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات لجعل وظيفة المراجعة نشاطا يضيف قيمة للشركة و يحمي الحقوق بها؛

- يوجد تشابه كبير إلى حد ما في كيفية سير عمليتي المراجعة الداخلية و الخارجية يكون الاختلاف بينهما صغير؛
- تطبيق نظام سليم لأعمال المراجعة الداخلية خاصة يؤدي إلى تفعيل مبادئ حوكمة الشركات؛
- إن دور المراجع الخارجي هو استعمال عمل المراجع الداخلي كأداة أو وسيلة مساهمة في المراجعة الخارجية.

2- الاقتراحات

بناء على الدراسة التي قمنا بها تدرج الاقتراحات الآتية التي من شانها المساهمة في تفعيل دور المراجعة كآلية لتطبيق حوكمة الشركات:

- ضرورة التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة، و العمل على توفير الإطار القانوني والمؤسسي كمناخ مناسب لذلك؛
- إعادة تنظيم المراجعة في المؤسسات الجزائرية بضمان استقلاليتها و فعاليتها في الجانب العملياتي؛
- الأخذ بالحوكمة كعنصر أساسي للظفر بسلامة الأنشطة الاقتصادية، و طلك بالتركيز على المراجعة ورقابتها لتحقيق ذلك ؛
- يتطلب من الرئيس المدير العام للمؤسسة الصناعية للعتاد لصحي وضع الأوامر ضمن اللوائح والقوانين الداخلية للمؤسسة تفرض على المراجعين الالتزام بالميثاق الأخلاقي، و المعايير الدولية للمهنة مع فرض عقوبات على مخالفة ذلك لأنها تعتبر من مقومات الإدارة الرشيدة ؛
- ضرورة إعداد دورات تدريبية للمراجع الداخلي حول المعايير الدولية للمهنة، و كذا حول أهمية دور وظيفة المراجعة الداخلية في المساهمة في تحقيق الإفصاح و الشفافية والمصداقية و بالتالي دعم تطبيق الحوكمة داخل لمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي و رفع آدائها.

3- آفاق الدراسة

دراسة هذا الموضوع أظهرت إمكانية مواصلة البحث فيه من جوانب أخرى تستحق البحث و الدراسة لأن حوكمة الشركات و المراجعة من بين المواضيع الواسعة التي يمكن أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية، و من بين المواضيع المقترحة : دور حوكمة الشركات في بناء الاقتصاد المتين للمؤسسة أو مدى نجاح المراجعة من خلال حوكمة حديثة.

1- المراجع باللغة العربية

1.1 الكتب

01- إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية و الممارسة المهنية، كلية التجارة، مصر، الطبعة الأولى، 2004.

02- ألفين اريتز و جيمس لوبك، ترجمة محمد الديسطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002.

03- الهادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، الطبعة الثالثة، دار الوائل للنشر، الأردن، 2006.

04- أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007.

05- حاتم محمد الشيشي، أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية، جامعة طنطا، الطبعة الأولى، 2007.

06- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية، دار الوائل للطباعة و النشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2001.

07- داود يوسف سبح، تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية و التطبيقية، مكتبة ناشرون، لبنان، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، لبنان، 2002.

08- زاهرة توفيق سوّاد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراية، الأردن، دار الراية، الطبعة الأولى، 2009.

09- شحاتة السيد شحاتة و آخرون، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2006-2007.

10- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب) تطبيقات الحوكمة في لمصارف، الدار الجامعية، شارع ذكريا غنيم-تانيس، تونس، 2005.

11- عبيد سعد شريم و آخرون، أصول مراجعة الحسابات، مركز الأمين للنشر و التوزيع، اليمن، 2007.

12- عدنان بن حيدر، رشاد درويش، حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة، اتحاد المعارف العربية، مصر، 2007.

13- علي حاج بكري أصول مراجعة الحسابات (أساسيات و عمليات) مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية، سوريا، 2004.

14- علي محمد، صالح عباس و آخرون، مبادئ علم الإدارة، مكتبة الرائد العلمية، الأردن، 2001.

15- عماد سعيد الزمر و آخرون، مقدمة في مبادئ و برامج المراجعة، كلية التجارة، مصر.

16- عوض ليب، محمد النبوي، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998.

17- محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التحقيق الشامل (الإطار النظري، المعايير و القواعد، مشاكل التطبيق العملي)، كلية التجارة، مصر، 2007.

18-محمد طواهر التوهامي و آخرون، المراجعة و تدقيق الحسابات، الجزائر، 2003.
19- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري، الدار الجامعية، مصر، 2006.
20- محمود السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية و الممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 1998.
21- منصور حامد محمود و آخرون، أساسيات المراجعة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 1993.
22- وليم قوماس و آخرون، ترجمة احمد حامد حجاج و كمل الدنيا سعيد، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006.
23- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2000.

2.1 المذكرات

24- أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
25- سميرة بلخيضر، المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.
26- شعبان لطفي المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين التسيير رسالة ماجستير غير ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية و التسيير جامعة الجزائر، 2004.
27- عمر شريفي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة و دوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و الإدارية و علوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2013.
28- ماجد إسماعيل أبو حمام، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
29- محمد بوسماحة، معايير المراجعة و تطبيقاتها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
30- مفيدة بن عثمان، دور حوكمة المؤسسات في تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010.
31- هشام سفيان صلواتشي، تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مدخل لتطبيق الحوكمة و تحسين الأداء، مذكرة ماجستير غير منشورة، علوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 2008.

3.1 المجلات العلمية

32- سعيد عبد العزيز سليمان، إدارة التدقيق الداخلي، مجلة التدقيق، 2006، العدد 67-68.

33- فيصل محمود الشواورة، قواعد الحوكمة و تقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد و الوقاية منه في شركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق، للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 25، العدد 02، سوريا، 2009.

34- محدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات و أثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 16، العدد 2، 2009.

35- محمد البشير، الإفصاح و معايير المحاسبة الدولية، مجلة المدقق، 2002، العدد 51.

36- هيثم السعافين، التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي و تدقيق السلطات الرقابية الحكومية، مجلة المدقق، 2005، العدد 63-64.

37- وليد زكرياء صيام، اثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير مدقق الحسابات، جامعة المدقق، 2000، العدد 43.

38- يحي سعيدي و آخرون، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، جامعة الوادي، الجزائر، السنة الخامسة، العدد الخامس، 2012.

4.1 الملتقيات و المؤتمرات

39-المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ترجمة محمد تيسير الرجبي، المراجعة و التفتيش، منشورات المجمع، الأردن، 1992.

40- بن علي بلعزوز، عبد الرزاق حبار، حوكمة الشركات في المؤسسات المالية و المصرفية، مدخل للوقاية من الأزمات المالية و المصرفية بالإشارة لحالة الجزائر، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس -سطيف-، الجزائر، 2009.

41- شرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات و أطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مصر، 2005.

42- عبد المجيد الصلاحين، الحوكمة في المؤسسات المالية الإسلامية، مؤتمر الخدمات المالية الإسلامية الثاني، ليبيا

2- المراجع باللغة الأجنبية

43- Alamgir M, Corporate governance : A risck perspective, paper presented to : coorporate governance and reform : paving the way to financial stability and development , a confernce organezed by the egyptian banking institute, cairo, may 7-8, 2007.

44- Freeland C, Basel committee guidance on corporate governa,ce for bank, paper presented to : coorporate governance and reform : paving the way to financial stability and development a confernce organized by the egyptian banking institue, cairo, may 7-8, 2007.

45- Jean cloud papillon, economie de l'entreprise (de petreneur a la gouvernance), edition management et societé, can, 2000.

46- OECD, Principles of corporate governance, organization for economic, operation and devlopment pubilication service, 1999.

47- Philipe laurent, Liere tchrkwsky, Pratique de l'audit opérationnel, les éditions d'organisation, France, 1992.

الملحق رقم (01) : تمرين الإغلاق للأصول في 2013/12/31.

Entreprise Industrielle de Materiel Sanitaire
E.I.M.S. MILIANA
RC N°0763932 ب 05 - AI N° : 44020347121 - IF n°000544029001257 - NIS : 0 005 4402 02146 60
Exercice clos le 31 décembre 2013

ACTIF

N°	LIBELLE	Note	BRUT	AMO/PROV	2013	2012
ACTIFS NON COURANTS						
	Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
	Immobilisations incorporelles					
21	**Immobilisations corporelles**		695 336 885,55	434 962 048,99	260 374 836,56	272 335 817,39
211	Terrains		103 180 000,00	0,00	103 180 000,00	103 180 000,00
212	Agencements installations		1 441 327,89	629 410,72	811 917,17	987 065,92
213	Constructions		382 635 609,75	247 912 109,41	134 723 500,34	144 921 167,09
215	Installations techniques, M.Outillages industriels		202 949 959,16	181 859 245,62	21 090 713,54	22 796 923,56
218	Autres immobilisations corporelles		5 129 988,75	4 561 283,24	568 705,51	450 660,82
	Immobilisations financières		6 549 148,54	0,00	6 549 148,54	5 564 830,31
275	Prêts et autres actifs financiers non courants		430 753,75	0,00	430 753,75	530 753,75
133	Impôts différés actif		6 118 394,79	0,00	6 118 394,79	5 034 076,56
	TOTAL ACTIF NON COURANT		701 886 034,09	434 962 048,99	266 923 985,10	277 900 647,70
ACTIF COURANT						
	Stocks et encours		389 401 640,51	62 790 952,43	326 610 688,08	306 986 842,74
30	Stocks de Marchandises		9 024 968,83	471 846,08	8 553 122,75	17 641 075,62
310	Stocks de Matières premières et fournitures		45 073 682,12	28 134 837,00	16 938 845,12	41 927 622,02
321	Stocks de Matières consommables		1 276 822,37	1 058 045,81	218 776,56	634 549,55
322	Stocks de Fournitures consommables		31 312 862,27	25 126 520,68	6 186 341,59	3 781 683,71
326	Stocks d'emballages		590 976,24	4 198,66	586 777,58	1 175 186,51
331	Stocks de produits en cours		17 842 826,81	0,00	17 842 826,81	9 292 916,39
351	Stocks de produits intermédiaires		624 470,58	624 470,58	0,00	0,00
355	Stocks de produits finis		276 751 391,62	5 544 587,52	271 206 804,10	228 737 094,15
358	Stocks de produits de récupération		3 046 146,65	1 036 758,96	2 009 387,69	2 144 493,51
370	Stocks de produits à l'exterieur		3 857 493,02	789 687,14	3 067 805,88	1 652 221,28

المصدر : مصلحة المحاسبة و المالية

الملحق رقم (02) : التعليق على الحسابات وعرض التوصيات

3. **Vérifications effectuées :**

- Procédures de prise d'inventaire.
- Inventaires physiques.
- Sondages sur les acquisitions de l'exercice.
- Sondage sur les dotations aux amortissements.
- Rapprochement inventaires physiques à la comptabilité.

4- Remarques et recommandations :

Le rapprochement inventaire physique /comptabilité fait ressortir du matériel obsolète, réformé qu'il y'a lieu de proposer à la vente aux enchères publiques.

I/1 Actif Courant

L'actif courant est constitué :
-Des stocks et encours
-Créances
-Emplois assimilés.

Les stocks et encours au 31/12/2013 se décomposent comme suit :

CPT	Stocks	Stock de fin d'exercice
		2013
300	Stocks de marchandises	9 025
310	Stock de matières première et fourniture	45 074
321	Stock de matières consommables	1 277
322	Stock de fournitures consommables	31 313
326	Stock d'emballages	591
331	Stock de produits en cours	17 843
351	Stock d'intermédiaires	624
355	Stock de produits finis	276 751
358	Stock de produits résiduels	3 046
370	Stock de produits à l'extérieur	3 857
	Total	**389 401**
	Provisions	62 791
39	Stocks nets	326 611

I 1/2 Vérifications effectuées :

- Inventaires physiques.
-Sondages sur les achats de l'exercice.
-Rapprochement inventaires physiques/comptabilité.

I1/3 Remarques et recommandations :

La revue de la rubrique stocks m'a permis de relever le niveau élevé des provisions q sont de l'ordre de 62 791 KDA. Ainsi que le niveau des stocks de produits finis dû à méve des produits.

المصدر : مصلحة المحاسبة و المالية

الملحق رقم (03) : التعليق على الحسابات

I1/4 Créances et emplois assimilés

Les créances et emplois assimilés au 31/12/2013 se récapitulent comme suit :

Libellés	Solde fin 2013
Fournisseurs débiteurs	17
Clients	11 827
Clients douteux	2 932
Personnel, avances et acomptes accordés	16
Clients produits non encore facturé	00
Etat, taxes sur le chiffre d'affaire	345
Opération groupe	20 000
Valeur brute des Créances et emplois assimilés	**35 534**
Perte de valeur Créances client	**2 932**
Valeur nette	**32 602**

I1/5 Vérifications effectuées :

- Sondages sur les différentes opérations.
- Provisions.

I1/6 Commentaires et recommandations :

I1/6.1 Fournisseurs débiteurs

Le solde de ce compte s'explique par les avances versées aux fournisseurs.

I1/6.2 Clients

L'examen de la balance par antériorité de solde fait toujours ressortir des créances anciennes remontant aux exercices antérieurs provisionnés à 100%.

I1/6.4 Créance sur opération groupe :

Il s'agit d'une créance détenue sur la société apparentée Filamp.

I1/7 Disponibilités et assimilés

Les disponibilités au 31/12/2013 s'élèvent à **67 759 KDA** .

Les états de rapprochements et les PV de caisse ont été établis correctement et n'appel pas de remarque.

المصدر: مصلحة المحاسبة و المالية

الملحق رقم (04) : التعليق على الخصوم

II/ Passif

II/1 Capitaux propres.

Les capitaux propres au 31/12/2012 et au 31/12/2013 se présentent comme suit :

Libellés	Solde de fin période		
	2012	2013	variation
Capital émis	485 000	485 000	0
Report à nouveau	-11 485	-11 306	179
Réserves légales	248	248	0
Ajustement Résultant de chang.M.Comptables	-15 295	-33 931	-18 636
Résultat de l'exercice	177	3 226	3 049
Total Capitaux Propres	**458 645**	**443 237**	-15 408

II/1.1Commentaires et recommandations :

Les variations durant l'exercice 2013 s'expliquent par :

- L'affectation du résultat 2012 pour 179 KDA au compte report à nouveau.
- La comptabilisation du résultat net de l'exercice 2013 pour un montant de 3 226 KDA.
- La constatation de nouvelles charges en rapport avec les exercices antérieurs, relative
  .au départ à la retraite pour un montant de 11 280KDA.
  .charges liées à la zone industrielle 2005 à 2012. Pour un montant de 4 665 KDA.
  . rappels sur indemnités de nuisance.

II/2 Passif non courant.

Les passifs non courants au 31/12/2012 et au 31/12/2013 se récapitulent comme suit :

Libellés	Solde fin période		
	2012	2013	variation
Impôts différés passif	1 446	0	-1 446
Provisions pour pensions et obligation similaires	47 002	46 231	-771
Dettes rattachées à des participations groupe	168 086	168 086	0
Total Passif non courant	**216 534**	**214 317**	**-2 217**

II/2.1 Commentaires et recommandations :

L'examen de ces comptes n'appelle pas de remarque particulière.

المصدر: مصلحة المحاسبة و المالية

الملحق رقم (05) : التعليق على الخصوم الجارية

II/3 Passif courant

Le passif courant au 31/12/2013 se présente comme suit :

Libellés	Montant
Fournisseurs	22 901
Divers impôts et taxes	1 725
Sécurité sociale	1 429
Personnel et comptent rattachés	8 945
Clients créditeurs	123
Total Passif Courant	**35 123**

II/3.1 Commentaires et recommandations

L'examen des comptes du passif courant et leur rapprochement aux différents états établis n'a pas révélé d'anomalie.
Il s'agit essentiellement de dettes à court terme.

المصدر : مصلحة المحاسبة و المالية

الملحق رقم (06) : تمرين الاغلاق لـ 2013/12/31

Entreprise Industrielle de Materiel Sanitaire
E.I.M.S. MILIANA
RC N°0763932 ب 05 - AI N° : 44020347121 - IF n°000544029001257 - NIS : 0 005 4402 02146 60

Exercice clos le 31 décembre 2013

ACTIF

N°	LIBELLE	Note	BRUT	AMO/PROV	2013	2012
	Créances et emplois assimilés		35 534 343,48	2 932 049,58	32 602 293,90	33 235 900,46
	Créances Clients		14 759 158,88	2 932 049,58	11 827 109,30	1 341 163,05
411	Clients		11 827 109,30	0,00	11 827 109,30	1 305 091,09
416	Clients douteux		2 932 049,58	2 932 049,58	0,00	0,00
418	Clients produits non encore facturé		0,00	0,00	0,00	36 071,96
	Autres débiteurs		20 129 877,58	0,00	20 129 877,58	20 084 289,88
409	Fournisseurs débiteurs, Avances et acomptes versés		16 800,55	0,00	16 800,55	16 800,55
42	Personnels et comptes rattachés		16 538,57	0,00	16 538,57	18 038,57
43	Organismes sociaux et comptes rattachés		0,00	0,00	0,00	0,00
45	Opérations groupe- Créances		20 000 000,00	0,00	20 000 000,00	20 000 000,00
486	Débiteurs divers		96 538,46	0,00	96 538,46	49 450,76
	Impôts et assimilés		645 307,02	0,00	645 307,02	11 810 447,53
444	Etat impôts sur les bénéfices		0,00	0,00	0,00	0,00
445	Etat TVA à récupérer		645 307,02	0,00	645 307,02	11 810 447,53
	Disponibilités et assimilés		67 759 332,16	0,00	67 759 332,16	80 584 909,11
51	Valeurs à l'encaissement		67 759 332,16	0,00	67 759 332,16	29 573 065,31
53	Caisse		0,00	0,00	0,00	0,00
54	Régies d'avances et accréditif		0,00	0,00	0,00	51 011 843,80
	TOTAL ACTIF COURANT		492 695 316,15	65 723 002,01	426 972 314,14	420 807 652,31
	TOTAL GENERAL ACTIF		1 194 581 350,24	500 685 051,00	693 896 299,24	698 708 300,01

المصدر : مصلحة المحاسبة و المالية

الملحق رقم (07) : التعليق على النتائج

- **Comptes de Résultats Intermédiaires :**

La revue des comptes de résultats m'a permis de noter ce qui suit :

1- Valeur Ajoutée : 108 081 904.43

La valeur ajoutée dégagée est en légère baisse par rapport à l'exercice précédent.

2- Excédent brut d'Exploitation : 16 595 457 .20

Comme pour la valeur ajoutée l'excédent brut d'exploitation a connu une baisse par rapport à l'exercice précédent.

3- Résultat Opérationnel :

Le résultat opérationnel à connu une évolution très significative est passée de – 996 497.79 en 2012 à 4 284 801.91en 2013.

Charges :
65 Autres Charges Opérationnelles : -11 959 578.09

Ce solde concerne les provisions, indemnités bonus retraite, jetons de présence et autres.

681 Dotations aux Amortissements : -17 834 104.05

Le solde de ce compte est relatif aux amortissements de l'exercice 2013.

685 Dotations aux provisions et perte de valeur de l'Actif courant : -5 148 110.74

- ce compte a enregistré les provisions constituées en 2013 pour :
- la dépréciation des stocks
- Provisions pour départ en retraite.

78 Reprise de pertes de valeur et provisions : 19 521 129.62

Ce compte a enregistré l'annulation des provisions constatées antérieurement et qui concernent :

- la dépréciation des stocks
- la dépréciation des créances
- provision pour indemnités de départ à la retraite.

المصدر : مصلحة المحاسبة و المالية

الملحق رقم(08) : تمرين الاغلاق لـ 2013/12/31.

Entreprise Industrielle de Materiel Sanitaire
E.I.M.S. MILIANA
RC N°0763932 ب 05 - AI N° : 44020347121 - IF n°000544029001257 - NIS : 0 005 4402 02146 60
Exercice clos le 31 Décembre 2013

PASSIF

N°	LIBELLE	Note	2013	2012
	CAPITAUX PROPRES			
	Capital émis (ou compte de l'exploitant)		485 000 000,00	485 000 000,00
101	Capital social		485 000 000,00	485 000 000,00
109	Capital non appelé		0,00	0,00
	Primes et réserves(Réserves consolidés)		247 697,47	247 697,47
104	Ecart d'évaluation		0,00	0,00
105	Ecart de réévaluation		0,00	0,00
106	Réserves		247 697,47	247 697,47
107	Ecart d'équivalence		0,00	0,00
	Résultat net (Résultat net du groupe)		3 225 685,89	177 724,41
12	Résultat de l'exercice		3 225 685,89	177 724,41
11	**Report à nouveau**		-45 237 374,22	-26 779 441,10
110	Report à nouveau		-11 306 133,72	-11 483 858,13
115	Ajustements de changement M.Comptables		-33 931 240,50	-15 295 582,97
	TOTAL I (N)		443 236 009,14	458 645 980,78
	PASSIFS NON COURANTS			
	Emprunts et dettes financières		168 086 461,84	168 086 461,84
16	Emprunts et dettes assimilées		0,00	0,00
17	Dettes rattachées à des particpations		168 086 461,84	168 086 461,84
	Impôts (différés et provisionnés)		0,00	1 446 224,00
134	Impôts différés Passif		0,00	1 446 224,00
155	Provisions pour Impôts		0,00	0,00
	Autres dettes non courantes		46 231 007,72	47 002 498,75
153	Provisions pour pensions et obligations similaires		46 231 007,72	47 002 498,75
156	Provisions pour renouvellement d'immobilisations		0,00	0,00
132	Autres Provisions pour charges		0,00	0,00
	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		214 317 469,56	216 535 184,59

HAMID BOUDA
COMPTABLE AGREE

المصدر : مصلحة المحاسبة و المالية

الملحق رقم (09) : حسابات النتائج للفترة الممتدة من 2013/01/01 الى 2013/12/31

Entreprise Industrielle de Materiel Sanitaire
E.I.M.S. MILIANA
: N°0763932 ب 05 - AI N° : 44020347121 - IF n°000544029001257 - NIS : 0 005 4402 02146 60

Période du 01 Janvier 2013 au 31 Décembre 2013

COMPTE DE RESULTATS

	LIBELLE	Note	2013	2012
700	Ventes et produits annexes Marchandises		30 934 952,24	32 163 682,13
701	Ventes et produits annexes : Produits finis		182 638 911,84	173 561 803,76
703	Ventes et produits annexes : Produits Résiduels		2 762 767,00	1 169 935,00
704	Ventes et produits annexes : Prestations		3 211 355,68	4 013 986,89
723	Variation stocks en cours		8 550 502,12	48 603 058,39
724	Variation stocks produits finis		44 548 786,35	-1 871 577,19
73	Production immobilisée		5 759 868,30	4 101 386,40
74	Subventions d'exploitation		0,00	0,00
	I-Production de l'exercice		**278 407 143,53**	**261 742 275,38**
600	Achats marchandises consommées		-26 449 202,09	-28 227 251,25
601	Achats matières et autres approvisionnements consommés		-133 352 959,46	-133 643 228,18
61	Services extérieurs		-4 194 411,93	-3 077 857,96
62	Autres Services extérieurs		-6 328 665,62	-5 418 790,86
	II-Consommations de l'exercice		**-170 325 239,10**	**-170 367 128,25**
	III-Valeur ajoutée (I-II)		**108 081 904,43**	**91 375 147,13**
63	Charges de personnel		-86 716 079,66	-83 714 995,77
64	Impôts, taxes et versements assimilés		-4 770 367,57	-4 983 226,62
	IV-Excédent brut d'exploitation		**16 595 457,20**	**2 676 924,74**
75	Autres produits opérationnels		3 109 007,97	5 742 568,12
65	Autres charges opérationnelles		-11 959 578,09	-8 671 921,50
681	Dotations aux mortissements et pertes de valeurs - actif non courant		-17 834 104,05	-17 511 769,67
685/6	Dotations aux provisions et pertes de valeurs - actif courant		-5 148 110,74	-539 519,95
78	Reprise sur pertes de valeur et provisions		19 521 129,62	17 307 220,47
	V- Résultat opérationnel		**4 283 801,91**	**-996 497,79**

HAMIM

المصدر : مصلحة المحاسبة و المالية

الملحق رقم (10) : حسابات النتائج للفترة الممتدة من 2013/01/01 الى 2013/12/31

Entreprise Industrielle de Materiel Sanitaire

E.I.M.S. MILIANA

: N°0763932 ب 05 - AI N° : 44020347121 - IF n°000544029001257 - NIS : 0 005 4402 02146 60

Période du 01 Janvier 2013 au 31 Décembre 2013

COMPTE DE RESULTATS

	LIBELLE	Note	2013	2012
76	Produits financiers		272 562,42	1 189 014,08
66	Charges financiers		-120 931,46	-14 791,88
	IV-Résultat financier		151 630,96	1 174 222,20
	IV-Résultat ordinaire avant impôts (V+VI)		4 435 432,87	177 724,41
695	Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	0,00
692/693	Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-1 209 746,98	0,00
	Total des Produits des activités ordinaires		301 309 843,54	285 981 078,05
	Total des Charges des activités ordinaires		-298 084 157,65	-285 803 353,64
	VIII-Résultat Net des activités ordinaires		3 225 685,89	177 724,41
	Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0,00	0,00
	Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		0,00	0,00
	IX-Résultat extraordinaire		0,00	0,00
	X-Résultat net de l'exercice		3 225 685,89	177 724,41

المصدر : مصلحة المحاسبة و المالية

الملحق رقم (11) : التعليق على حسابات الأصول الغير جارية

I/ Actif non courant :

Les actifs non courants au 31/12/2012 et au 31/12/2013 aux fins de comparaison se récapitulent comme suit :

1- **Immobilisations corporelles** :

UM :KDA

cpt	Libellés	Solde fin de Période		
		2012	2013	Variation
211	Terrains	103 180	103 180	0
212	Agencements et aménagement de terrain	1 441	1 441	0
213	Constructions	382 636	382 636	0
215	Installations techniques	197 337	202 949	5 612
218	Autres immobilisations corporelles	4 869	5 130	261
	Valeur brute des Immobilisations	**689 463**	**695 336**	5 873
	Amortissement	417 127	434 962	17 835
	Valeur nette des Immobilisations	272 336	260 374	-11 962

La variation en hausse s'explique par les acquisitions de l'exercice de l'ordre de **5 873 KDA** qui se récapitulent comme suit :

- Matériel industriel : **5 613 KDA**
- Matériel informatique : **85 KDA**
- Matériel de bureau : **176KDA**

2-Autres Immobilisations financières :

Les autres immobilisations financières se détaillent comme suit :

UM :KDA

Cpt	Libellés	Solde fin de période		
		2012	2013	variation
134	Impôts différés actif	5 034	6 118	1 084
275	Dépôts et cautionnement versés	531	431	-100
	Total	5 565	6 549	984

Et concernent :

- Les impôts différés constatés en fin 2009 relatifs aux provisions constituées dans le cadre des avantages au personnel.
- Les cautionnements versés.

المصدر : مصلحة المحاسبة و المالية