الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية

جامعة الجيلالي بونعامة - خميس مليانة -

كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية

جودة المراجعة في المؤسسة في ظل حوكمة الشركات

دراسة حالة: المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي EIMS

مذكرة تخرّج تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر

في العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير – تخصص: المحاسبة والتدقيق

من اعداد الطلبة:

- ✓ **ابراهيم ملوك**
- ✓ **ابراهيم مكاوي**

تحت اشراف

- ✓ **د.حمان زناتي نبيلة.**

نوقشت أمام اللجنة المكونة من السادة:

الاستاذ دحمان عبد القادر الدرجة العلمية الجيلاني بونعامة خميس مليانة **رئيسا**–

الدكتورة دحمان زناتي نبيلة الدرجة العلمية جامعة الجيلاني بونعامة خميس مليانة **مشرفا**–

الدكتورنبيل قبلي الدرجة العلمية جامعة الجيلاني بونعامة خميس مليانة **مناقشا**–

السنة الجـامــعيــة: 1441 ـ 1440 هـ/ 2019 ـ 2020 م

بسم الله الرحمن الرحيم
١٤٢٩

الإهداء

ربي نحمدك حمدا يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانك.

نهدي عملنا هذا الي:

التي جعلت تحت أقدامها الجنة وعظم شأنها، بهجة الحياة التي غمرتني بعطفها وأنارت لي دربي.

امي الغالية حفظها ربي وأطال في عمرها.

الي الذي تعب من أجلى وكان لي ملجئ الأمان ابي العزيز حفظه الله وأطال في عمره.

الي عائلتي ملوك ومكاوي الي افراد الأسرة دون استثناء أسال الله ان يرزقكم الهناء والسعادة في الدنيا والأخرة، ويدخلكم جنته والمسلمين كافة.

الي من قاسمني تعب هذا العمل تحياتي لكم.

الي كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي، الي هؤلاء اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.

ابراهيم ملوك

ابراهيم مكاوي

شكر وتقدير

قال الله عز وجل: "ولئن شكرتم لأزيدنكم"

نشكر الله عز وجل الذي أنار دربنا وألهمنا الصبر، وتحمل عناء هذا المشوار الي نهايته

كما نتوجه بالشكر الجزيل الي الأستاذة المشرفة زناتي نبيلة التي صبرت علينا طوال المشوار، والتي اسعدتنا بإشرافها على مذكرة تخرجنا وعلى جهدها الثمين.

نتوجه بالشكر والعرفان بالجميل الي المؤسسة التي احتضنتنا، والجامعة التي تخرجنا منها، الي كل اطار فيها من الحارس الي المسؤول، الي كل اعضاء اللجنة شكرا لكم.

ولا أنسي كاتبة البحث سامية كواشي والمنسقة بحري حكيمة

الفهرس

العنوان رقم الصفحة

الفهرس

مقدمة 01

الفصل الأول الإطار النظري للدراسة.....06

المبحث الأول: ماهية المراجعة وحوكمة الشركات 09

المبحث الثاني: الدراسات السابقة 41

خاتمة الفصل الأول : 47

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية في مؤسسة EIMS.....47

المبحث الأول: تقديم مؤسسة EIMS.....48

خاتمة الفصل ثاني 70

خاتمة 70

قائمة المراجع :.....73

قائمة الأشكال :

رقم الشكل	العنوان	رقم الصفحة
شكل رقم 1	تصنيفات المراجعة حسب وجهات النظر المختلف	17
شكل رقم 2	قواعد المراجعة	18
شكل رقم 3	ملخص معايير المراجعة المتعارف عليها	21
شكل رقم 4	المحددات الداخلية والخارجية للحوكمة	28
شكل رقم 5	خصائص حوكمة الشركات	65

قائمة الجداول :

رقم الجدول	العنوان	رقم الصفحة
الجدول 01	التطور التاريخي للمراجعة	54
الجدول 02	تصنيف العمال حسب الدرجات	61
الجدول 03	الأصول الثابتة	62
الجدول 04	الأصول الأخرى المالية	63
الجدول 05	الأصول الجارية	65
الجدول 06	الأقسام الخاصة	66
الجدول 07	الخصوم الغير جارية	67

ملخص البحث:

تهدف هذه الدراسة الي تبيين جودة المراجعة في ظل حوكمة الشركات حيث قمنا بعرض مختلف المبادئ والمفاهيم المتعلقة بالمراجعة وحوكمة الشركات.

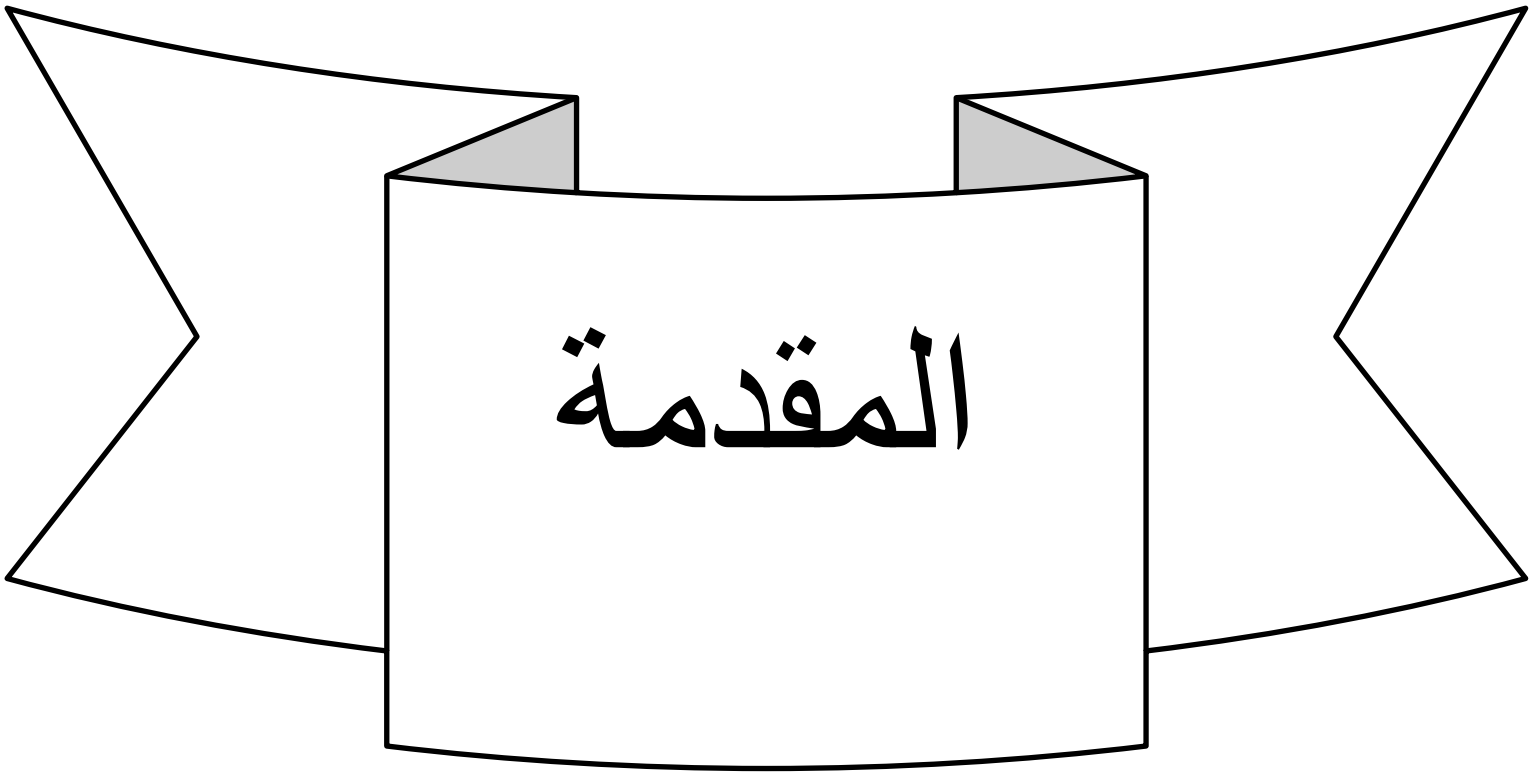
وقمنا بذكر أهم المراحل في عملية المراجعة داخل المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي EIMS بمليانة ومدى مساهمتها في ممارسة الحوكمة بحيث تساعد مجلس الادارة في موازنة مختلف الأنظمة والقوانين السارية لظمان سير أحسن دون حدوث أي تجاوزات

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، المراجعة الداخلية والخارجية، مجلس الإدارة.

Research Summary

This study aims to demonstrate the quality of the study in light of corporate governance, as we presented various principles and concepts related to audit and corporate governance. We mentioned the most important stages in the review process within EIMS in (Miliana) and the extent of its contribution to the practice of governance, as it helps the Board of Directors to balance the various regulations and laws in force and ensure better functioning without the occurrence of violations

The key words: corporate governance, internal and external audit, board of directors


المقدمة

مقدمة:

شهد العالم خلال العقود الثلاثة الماضية انهيارات مالية وفضائح إدارية عديدة وذلك نتيجة القصور الذي تخلل والتشريعات التي تحكم ممارسة الأعمال والأنشطة التجارية والتي أدت إلى حدوث الكثير من حالات الإفلاس والتعسر والعسر المالي للعديد من الشركات الرائدة والعملاقة في العديد من دول العالم كالولايات المتحدة الأمريكية ودول شرق آسيا وروسيا وكشركة انرون وشركة ورد كم ...مما أدى إلى تأثر اقتصاديات الدول التي تنتمي إليها، وتكبد المساهمين فيها خسائر فادحة.

وفي ظل هذا الواقع كانت النتيجة المنطقية لحدوث حالات الانهيارات المالية والإخفاقات التي حدثت أن سارعت كثير من المؤسسات الدولية وبورصات الأوراق المالية والمنظمات المهنية في العديد من الدول بوضع مجموعة من القوانين والضوابط والأعراف والأنظمة والمبادئ الأخلاقية للرقابة المالية وغير المالية على إدارة الشركة، وذلك لحماية المستثمرين والأطراف ذات العلاقة من التلاعب المالي والفساد الإداري وتعزيز الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية المعلنة، التي يحتاج إليها مستخدموها وخاصة المستثمرين المتعاملون في سوق الأوراق المالية، وقد سميت هذه المجموعة من الضوابط والمبادئ بـ"حوكمة الشركات" ويعد هذا المصطلح من المصطلحات التي أخذت في الانتشار على الساحة الدولية مؤخراً وهو المصطلح الذي لتفق على ترجمته إلى "أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة".

كما دفعت هذه الانهيارات أيضاً إلى البحث عن الدور الحيوي للجان المراجعة والمراجعين الداخليين والخارجيين في عمليات حوكمة الشركات، حيث تعتبر كل هذه الأطراف وسيلة إشرافية على جودة التقارير المالية، حيث تحتاج حوكمة المؤسسات إلى العديد من الآليات والوسائل والأدوات للتطبيق الجيد لها، سواءاً داخل المؤسسة كمجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، أو خارجها كالمراجعة الخارجية والأنظمة والقوانين التي تنظم عمل المؤسسات بما يضمن تطبيق مبادئها.

ويمكن أن نعتبر أن المراجعة تؤدي دوراً هاماً وأساسياً في الحوكمة، فهي تمثل من خلال ما توفره من تقارير مالية مدققة أداة هامة لتفعيل آليات الحوكمة، فالحوكمة بطبيعتها ترتبط بمشكلة الوكالة وانفصال الملكية عن الإدارة، ومن المعروف تاريخياً أن التقارير المالية القابلة

للمراجعة من قبل مراجع مستقل تلعب دوراً أساسياً في حل مشكلة الوكالة، وتأكيداً لذلك فقد اشتملت الإرشادات المختلفة عن الحوكمة والتي صدرت من مختلف الجهات على الإشارة إلى أهمية التقارير والمعلومات المالية والشفافية كأحد مقومات الحوكمة الجيدة.

1- إشكالية البحث:

في ظل هذه الظروف والمتغيرات لتحقيق أهداف هذه الدراسة، فإن الإشكالية التي نسعى إلى بلورتها هي كالآتي:

" ما مدى مساهمة المراجعة في تفعيل حوكمة المؤسسات؟ "

وللإجابة عن هذا التساؤل، يتطلب منا البحث والإجابة عن عدد من التساؤلات الجزئية التالية:

1. ما مفهوم الحوكمة، وما هي آليات تطبيقها؟
2. ما هي مختلف أدوار المراجعة الواجب توفرها للتمكن من التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات؟
3. كيف تساهم آليات المراجعة في تفعيل تطبيق الحوكمة في المؤسسات؟
4. هل نجاح المراجعة يعكس نجاح حوكمة الشركات في القضاء على المشاكل اللتي تعاني منها؟

2- فرضيات البحث:

لكي نتمكن من حل ومناقشة هذه الإشكالية نقوم باعتماد الفرضيات الآتية:

- تحتل مبادئ حوكمة الشركات وممارساتها أهمية كبيرة، خاصة بعد ظهور الأزمات المالية حيث أنها تمنح للمؤسسات مختلف المبادئ والقواعد التي تسمح بإراداتها بشكل جيد وبالتالي تزيد من مصداقيتها وكفاءتها.

- يتزايد تطور مهنة المراجعة وممارستها بمرور الزمن بما أثر علة جودة أدائها ودرجة الاعتماد عليها في تحسين تطبيق حوكمة المؤسسات بشكل سليم.

– جودة حوكمة الشركات تعتمد بشكل كبير على فعالية الآليات المتبناة من طرفها وهو ما ينعكس على أداء المؤسسة.

– وجود علاقة موجبة بين المراجعة وحوكمة المؤسسات مع الحاجة للنهوض بهما في الجزائر في إطار تحسين الاساليب التي تحوكم بها المؤسسات الجزائرية.

3–أسباب اختيار الموضوع:

- ملائمة الموضوع مع تخصص المحاسبة والتدقيق؛
- موضوع له أهمية في الواقع الاقتصادي للمؤسسات خاصة في الجزائر ؛
- ظاهرة الفساد بسبب عدم تطبيق مفاهيم الحوكمة بشكل صحيح؛
- موضوع يمس جوهر نظام المؤسسات المعمول به ومدى فاعليته.

4– أهمية الموضوع:

تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال تناولها موضوعاً معاصراً، حيث تزايد الاهتمام بموضع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة، باعتباره يساهم في عدة جوانب اقتصادية والمتمثلة في لرفع مستوى الكفاءة الاقتصادية لما لها من أهمية في المساعدة على استقرار الأسواق المالية ورفع مستوى الشفافية في تلك الشركات. كذلك سنحاول إبراز الدور الهام للمراجعة في تفعيل مبادئ الحوكمة وفق أسس ومفاهيم جديدة، الامر الذي يؤدي إلى التقليل من المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات، خاصة وأن التجارب الأخيرة في العالم أظهرت أن ضعف الحوكمة في المؤسسات يؤدي إلى تدمير الاقتصاديات القومية بشكل خطير، وعليه فإن تفعيل مبادئ الحوكمة، والبدء بتطبيق قواعدها، يعمل على تطوير أداء المؤسسات، مما ينعكس إيجابياً على المستثمرين والقطاع المالي وحركة سوق الاوراق المالية، وبالتالي تنشيط الاقتصاد.

5–أهداف الدراسة:

- تسليط الضوء على مفهوم المراجعة والحوكمة وما العلاقة بينهما.

- إيجابيات الحوكمة في حال تطبيقها بطريقة صحيحة وسلبياتها في حال عدم تطبيقها بطريقة الصحيحة.
- الرابط بين المراجعة والحوكمة وكيف يكون ذلك وكيف يكون التكامل بينهما.
- إلغاء نظرة كيف تكون الحوكمة في المؤسسات الجزائرية.

6-حدود الدراسة:

تهتم هذه الدراسة بتبيان دور المراجعة في تفعيل المؤسسات، وبالأخص فيما يتعلق بالآليات الأساسية الأربع التي تشكل إطار الحوكمة ألا وهي: المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجان المراجعة ومجلس الإدارة، وسيتم عرض مختلف هذه الآليات ثم التركيز على دور كل منها في تفعيل جودة حوكمة المؤسسات، في إطار التمهيد للدراسة الميدانية التي سنحاول من خلال دراسة المؤسسة الوطنية للأشغال في الأبار باعتبارها أحد أهم المؤسسات الوطنية الرائدة الحكم على مدى تطبيق هذه الآليات ومدى استعداد المؤسسات الجزائرية لتبني مبادئ الحوكمة.

7-منهجية الدراسة وأدواتها:

في ضوء طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى إلى تحقيقها فإن منهج الدراسة سيكون وصفيا تحليلياً لكونه من أكثر المناهج استخداما في العلوم الإنسانية والاجتماعية، ولكي نتوصل إلى نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة.

كما سنعتمد على المنهج الاستنباطي وذلك بالرجوع إلى الدراسات السابقة من الدوريات والرسائل العلمية والكتب المتعلقة بحوكمة الشركات وعلاقتها بالمراجعة.

أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا فيه على منهج دراسة الحالة لإسقاط مجمل ما تم التطرق إليه في الجانب النظري للدراسة على الشركة محل الدراسة وهي المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي EMIS.

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

تعتبر المراجعة المحاسبية من بين إحدى الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا بشكل ملحوظ ومتواصل أدت بها إلى أن تحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، تمثل الهدف العام للمراجعة في فحص أعمال الغير وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد والتعليمات والإجراءات المحددة مسبقا ورفع تقرير عن نتيجة الفحص إلى من يهمه الأمر، ولتحقيق هذه الغاية التي نشأت من أجلها مهنة المراجعة فقد قامت هذه المهنة على مجموعة من الفروض والمفاهيم التي من خلالها حددت الإجراءات والخطوات 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، ومما وزاد من الاهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية الجيدة، حيث ارتبط مفهوم الحكومة ارتباطا وثيقا بالأزمات المالية والاقتصادية التي كشفت عن عدم تطبيق الحوكمة بالشكل المطلوب قد زاد من حدتها وهز من ثقة المستثمرين وجميع أصحاب المصلحة بالأنظمة الرقابية والمحاسبية على أداء الشركات.

وللإلمام أكثر بالدراسة قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: ماهية المراجعة وحوكمة الشركات (مفاهيم وتعاريف).

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: ماهية المراجعة وحوكمة الشركات (مفاهيم وتعاريف)

ونوجز 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 وعملها بحيث ظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا، وبالتالي لم يعد للمماليك أي دخل في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث أخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث، وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد 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 وصغر العمليات التجارية التي كانت آنذاك.

الجدول رقم (01): التطور التاريخي للمراجعة:

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1400ميلادي	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدنيا، كاتب.	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم، التجارية والمساهمين.	المحاسب.	منع الغش ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهن في المحاسبة أو القانون	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك، والمساهمين.	ش شخص مهن في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى، والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى، والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة الاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و توعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير لا ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد طواهر التهامي وآخرون، المراجعة وتدقيق الحسابات، الجزائر، 2003، ص 7-8.

ونتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي المختلف مراحل الحياة البشرية ظهرت المراجعة وأخذت في التطور حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم، وظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مرت بها المراجعة، حيث يمكن تقسيم تلك المراحل إلى خمس مراحل نستعرضها فيما يلي:

اولا – تعريف المراجعة المحاسبية:

بالرغم من تعدد التعريفات الخاصة بالمراجعة بين المعاهد والباحثين المختصين والجمعيات المهيمنة في هذا المجال، إلا أنها تشترك في مجملها من حيث الأهداف المراد تحقيقها والمجالات التي تعمل فيها وفيما يلي بعض التعاريف:

اولا: عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة على أنها: عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمقررة وتبليغ الاطراف 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 والتقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظم والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.[2]

ومن هذا التعريف نستخلص نقطتين أساسيتين:

- عملية المراجعة تنفذ من طرف شخص مهني.
- يقوم هذا الشخص بتقييم مدى صدق وفعالية مختلف الأنظمة والإجراءات التي تنتج المعلومات باستخدام تقنيات وأدوات مختلفة.[3]

ثانيا: وعرف خالد أمين المراجعة بأنها: فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركة وفحصا انتقاديا منظما قصد الخروج برأي فني محايد على مدى

[1] شعباي لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 70.

[2] محمد طواهر التهامي وآخرون، المراجعة وتدقيق الحسابات، الجزائر، 2003، ص 09.

[3] خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار الوائل للنشر، الأردن، 2000-2001، ص 13.

دلالة القوائم المالية عن الوضع الملي لتلك الشركة في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى تصورها لنتائج أعمالها وربح أو خسارة في تلك الفترة.[1]

ثالثا: كما يرى زاهر توفيق سوّاد أن المراجعة: هي عملية فحص شامل للسجلات أو الحسابات أو الإجراءات التي يقوم بها شخص مؤهل ومدرب على هذه الأعمال تدريبا خاصا، والهدف من مراجعة الحسابات هو تقرير ما إذا كانت الأصول قد قيمت تقييما صحيحا وما شابه ذلك، قد يقوم بمراجعة الحسابات موظف من داخل الشركة أو شخصا آخر من خارج الشركة يعين ويكلف خصيصا بالقيام بهذه المهمة وفي اعمال الشركات العادية يكون الهدف الأساسي من مراجعة الحسابات تقرير ما إذا كانت الشركة تحفظ حساباتها وبياناتها وتمسك دفاترها وسجلاتها وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما و ما إذا كانت هذه الحسابات والبيانات تمثل وضع الشركة المالي بصورة صحيحة وعادلة.[2]

وفي الأخير يتضح لنا ان المراجعة تتمحور حول ثلاث نقاط والتي تشكل أبعاد وهي:

- الفحص:

ويقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية وكل أدلة الإثبات ومسار المعالجة للتأكد من صحة وسلامة وحقيقة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي 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 معينة، بمعنى التأكد من الوجود الفعلي والميداني لعناصر الذمة على أرض الواقع.

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

---

[1] وليم قوماس وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدنيا سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريح للنشر، السعودية، 2006، ص 27.

[2] زاهرة توفيق سوّاد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 191.

- التقرير

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

ثانيا: أهداف وأهمية المراجعة المحاسبية

تتمثل أهم أهداف وأهمية 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 ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية عن تلك الفترة المدقق فيها وهناك أهداف ثانوية منها التقليدي والحديث ونتيجة التطور والانفتاح الاقتصادي.[2]

أ- **الأهداف التقليدية:** يمكن إيجازها فيما يلي: إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية وكشف الأخطاء وأعمال الغش والتلاعب.

- التأكد من صحة العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية مع مفردات الأصول والالتزامات،
- إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه.

ب- الأهداف الحديثة: يمكن إيجازها فيما يلي:

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة عملية التنفيذ والنتائج المحققة مع مقارنتها بما هو مخطط مسبقا.
- تحديد وتحليل الانحرافات لمعرفة أسبابها ومدى معالجتها كما يعمل على الحد من الإسراف.
- تقييم كفاءة الأداء والكفاءة الإنتاجية مع رفع مستوى فعالية المؤسسات.

[1] عوض ليب، محمد الفيومي، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2001، ص 90.

[2] يوسف حمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2000، ص 7.

- وعموما فإن هدف مراجعة الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل المراجعة.[1]
- إن الهدف الرئيسي للمراجعة هو تحديد درجة التطابق بين المعلومات المحددة والتقرير عن ذلك، حيث أن أي عملية مراجعة تكون لها العديد من الأهداف التفصيلية ولكن كل هذه الأهداف تصب في النهاية في تحقيق الهدف الرئيسي وهو تحديد التطابق والتوافق بين المعلومات وما تحويه من تأكيدات مع المعايير المحددة والموضوعة مسبقا والمتفق عليها ثم التقرير عن النتائج التي تم التوصل إليها في صورة رأي فني أو حقائق تذكر إلى الجهات المعنية أو المستفيدة من المعلومات.[2]

وأخيرا نستخلص أن دور المراجعة هي بمثابة إبداء رأي أكثر من كونه تأكيد الحقائق أو شهادة.[3]

2- أهمية المراجعة المحاسبية

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة وفي مجالات الحياة بصفة عامة، فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة، فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية، كذلك من ناحية النشاط فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي والوطني وتبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فكان لابد من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين وماليين.[4]

واستلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين وأن للمراجعة أهمية داخلية وخارجية نجد منها:

- تكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة تساعد في إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الاعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأموال المؤسسة.

[1] Philipe laurent, Liere tchrkwsky, pratique de l'audit opérationnel, les éditions d'organisation, France2001 , p 29.

[2] عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة، مص، بدون سنة نشر، ص 7.

[3] زاهرة توفيق سوّاد، مراجعة الحسابات والتدقيق، مرجع سابق، ص 198.

[4] المرجع نفسه، ص 18.

- إضافة إلى انها تعبر عين وإذن المراجع الخارجي، واهم آليات التحكم المؤسسي، لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي:[1]

1- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها.

2- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة.

3- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة والأخطاء.[2]

وتكمن أهمية المراجعة الخارجية في انها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات والتي تختلف تبعا لاختلاف مصالحها وأهدافها، وهذه الفئات تتمثل في:[3] الغدارة وأعضاء مجلس الإدارة، حملة الأسهم، حملة السندات الحاليون والمحتملون، مجموعة الموظفين وإتحادات العمال، الاقتصاديون ورجال البحث العلمي، العملاء والموردون والمنافسون، دعاة ومؤسسات حماية البيئة، الأجهزة الحكومية، نظام المحاكم.[4]

ثالثا: أنواع المراجعة

بصفة عامة يمكن القول وجود ثلاثة انواع أساسية للمراجعة وهي:

1- المراجعة المالية التقليدية:

وهي عبارة عن مراجعة معلومات القوائم المالية السنوية للعميل، وذلك من أجل ما إذا كانت هذه القوائم وما تحتويه من معلومات قد أعدت وعرضت بطريقة صادقة وعادلة في ضوء المبادئ أو المعايير المحاسبية المتعارف عليها والقوائم المالية عادة ما تشمل كل:

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.

---

[1] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 128.

[2] سعيد عبد العزيز سليمان، إدارة التدقيق الداخلي، مجلة التدقيق، 2006، العدد 67-68، ص 13.

[3] عبيد سعيد شريم وآخرون، أصول مراجعة الحسابات، مركز الأمين للنشر والتوزيع، اليمن، 2007، ص 15.

[4] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، دار الوائل للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، 2001، ص 15.

- 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 ويكون تقرير المراجع رأي عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.[2]

2- المراجعة التشغيلية:

تنطوي على فحص أي مجموعة من الإجراءات والطرق التشغيلية في منشأة ما بغرض تقويم كفاءة وفاعلية تطبيق هذه الإجراءات وتتوقع إدارة المنشأة الحصول على مقترحات لتحسين كفاءة وفاعلية عملياتها في نهاية عملية المراجعة التشغيلية، وتشمل أسئلة المراجعة التشغيلية الآتي:

- تقويم كفاءة ودقة نظام الأجور لمطبق في برنامج محاسبي إلكتروني جديد.
- تقويم كفاءة ومدى 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.

3- مراجعة الالتزام:

يتمثل الهدف من مراجعة الالتزام في تحديد ما إذا كان العميل قد التزم بإجراءات وقواعد محددة وموضوعة من قبل سلطة ما أعلى، وتشمل مراجعة الالتزام في منشأة خاصة تحديد ما إذا كان العاملين في إدارة المحاسبة يتبعون الإجراءات الموضوعة من قبل المراقب (المدير العام للشركة)، أو فحص الاتفاقات مع رجال البنوك وباقي المقرضين الآخرين للتأكد من ان الشركة تلتزم بالمتطلبات القانونية وفي مراجعة الوحدات الحكومية مثل المدارس، تتمثل مراجعة الالتزام في التحقق من تنفيذ

[1] عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، مرجع سابق، ص 09.

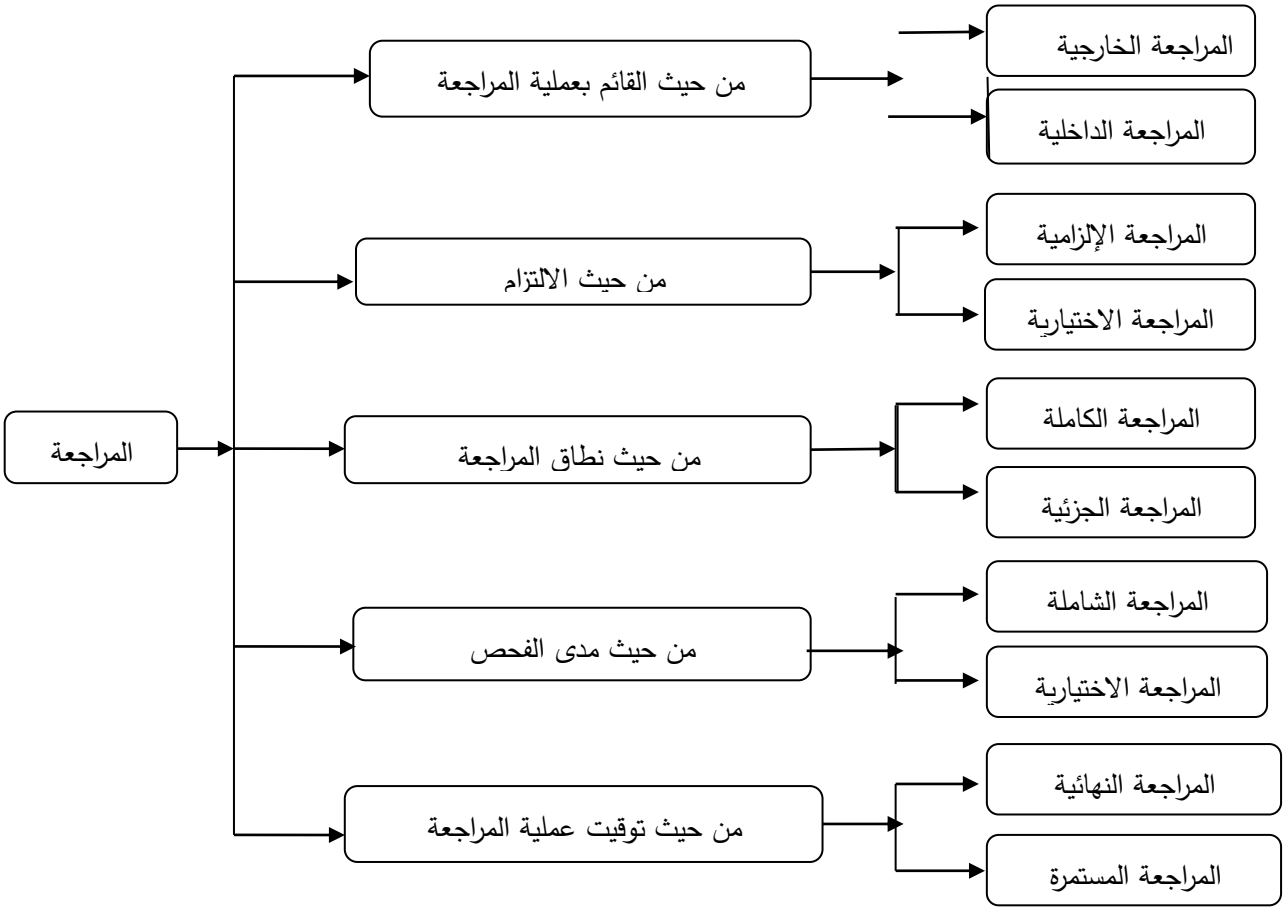
[2] إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، كلية التجارة، مصر، الطبعة الاولى، 2004، ص 11- 12.

القواعد التنظيمية المحددة بواسطة السلطات الحكومية العليا، وفي الواقع يحكم عمل كل منظمة خاصة

وكل منظمة غير هادفة لتحقيق الربح مجموعة من السياسات الموضوعة سلفا والاتفاقات التعاقدية والمتطلبات القانونية التي تتطلب القيام بمراجعة الالتزام.[1]

كما يمكن توضيح تصنيفات أخرى من خلال الآتي:

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



المصدر: محمود السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 2000، ص 21.

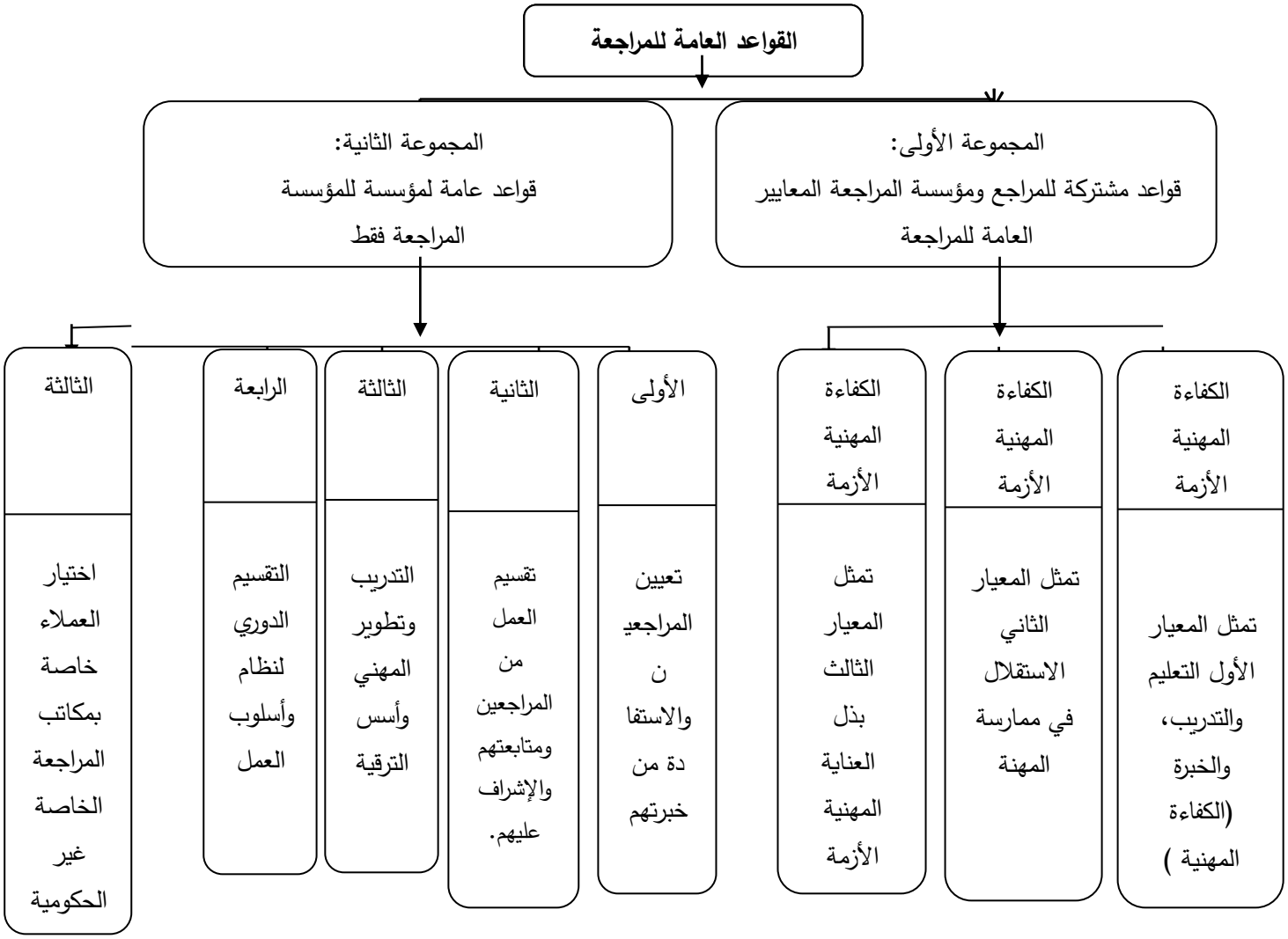
[1] ألفين ارينز وجيمس لوبك، ترجمة محمد الديسطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002، ص 25 .

رابعا: قواعد ومعايير المراجعة:

نختصرها في الآتي:

1-قواعد المراجعة: لخصناها في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): قواعد المراجعة



المصدر: محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشمل (الإطار النظري، المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي)، كلية التجارة، مصر، 2007، ص 166- 167.

2- معايير المراجعة:

تعرف معايير المراجعة بأنها المقاييس التي يستطيع بها المراجع في ضوئها أن يقيّم العمل الذي قام به، وأن يتعرف على ما إذا كان قد قام بالواجبات التي التزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبة والمراجعة، وبنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء لمهنة.[1]

معايير المراجعة فيما يلي:

أ. معايير التأهيل والأداء: تتعلق هذه المعايير بشخصية وكفاءة المراجع فيما يلي:

- التدريب والكفاية: يعتمد مستخدم القوائم المالية على المراجع باعتباره خبيرا مهنيا لديه الخبرة والدراية والتعليم.[2]
- الاستقلال: بحيث يجب أن يتوفر المراجع من خلال كافة مراحل عمل المراجعة بالاستقلالية، والتي تعرف بأنها القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية.[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 والإشراف: يتضمن تخطيط عملية المراجعة الاستراتيجية بمعنى الرؤية والخطة التي سيتبعها المراجع عند قيامه بأعمال المراجعة[5] لأن هذا ما يمكنه من تقدير الأثر المحتمل للأحداث والعمليات على القوائم المالية.[6]

---

[1] محمد بوسماحة، معايير المراجعة وتطبيقاتها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 38.

[2] منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 2000، ص 45.

[3] منصور حامد محمود وآخرون، 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 والتطبيقية، مكتبة ناشرون، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، لبنان، 2002، ص 46.

[6] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ترجمة محمد تيسير الرجبي، المراجعة والتفتيش، منشورات المجمع، الأردن، 2001، ص 61.

- تقييم نظام الرقابة الداخلية: إن هذا النظام لدى العميل من أهم المفاهيم والجوانب التي ترتكز عليها عملية المراجعة وذلك لما يوفره من بيانات ومعلومات مالية يمكن الاعتماد عليها.[1]
- جمع أدلة المراجعة الكافية: إذا فأدلة المراجعة الكافية طبقا لهذا المعيار هي التي تمثل أساسا معقولا للمراجع لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية.[2]

ج. معايير إعداد التقرير: 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 المبادئ المحاسبة المتعارف عليها: في هذا المعيار يجب على المراجع أن يشير في تقريره بنتائج عملية المراجعة، إلا ان القوائم المالية قد اعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وتعرف تلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما بأنها:

تلك المفاهيم والسياسات والمعايير والأساليب الفنية والإجراءات العملية التي تلقى قبولا عاما من الغالبية العظمى من المحاسبين والمراجعين.[3]

- 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 تنشأ من تغير المبادئ المحاسبية، ويهدف معيار الثبات إلى:[4]

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 تأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري يمثل هذه التغيرات، فإن هذا سيطلب تعديل ملائم تقرير المراجعة.[5]

---

[1] سميرة بلخيضر، المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 28.

[2] وليم قوماس وآخرون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 32.

[3] أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 28.

[4] وليم قوماس وآخرون، ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 55.

[5] وليد زكرياء صيام، اثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير ندقق الحسابات، مجلة المدفق، 2000، العدد 43، ص 3.

- كفاية الإفصاح الإعلامي: هو بأن التفسير المتوفر في البيانات المالية يكون بشكل كافي وأنه القادر على عكس قراءة واضحة وصحيحة ودقيقة لمحتويات البيانات المالية من كافة الأطراف التي لها مصلحة من هذه البيانات، وتلك التي ستتعامل مع هذه البيانات خلال السنوات القادمة.[1]

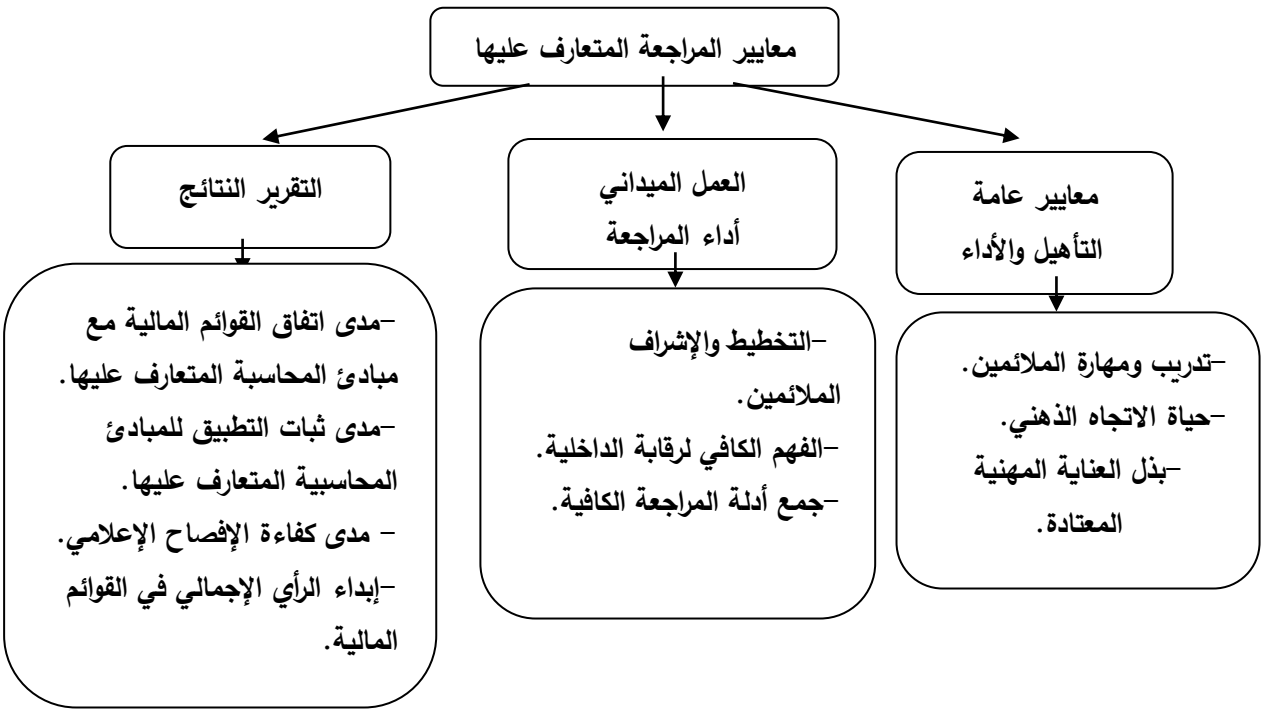
- إبداء الرأي في القوائم المالية: نص هذا المعيار على ما يلي:

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 الإجمالي في القوائم المالية يجب أن يذكر بالتقرير

الأسباب وراء ذلك، وعندما يقترن اسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع الإشارة إلى طبيعة عمل المراجع وإلى درجة مسؤوليته.

ونخلص معايير المراجعة إجمالا مختصرة في الشكل الآتي:

الشكل رقم (03): ملخص معايير المراجعة المتعارف عليها



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

[1] محمد البشير، الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المدقق، 2002، العدد 51، ص 13.

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 حوكمة الشركات

في بداية تناول هذا الموضوع تجدر الإشارة إلى أنه على المستوي العاملين لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين و القانونيين و المحللين المفهوم 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: وهي ما تستلزمه من التوجيه والإرشاد.
- الحكم: وهو 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:

---

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 15.

[2] عبد المجيد الصلاحين، الحوكمة في المؤسسات المالية الإسلامية، مؤتمر الخدمات الإسلامية الثاني ، ليبيا، 2010، ص4

[3] شرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات مصر، 2005، ص 05.

- 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 والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين و المساهمين.[1]

3- تعريف الحوكمة من وجهة نظر الهيات الدولية والكتاب:

لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات، حيث اخذ المفكرون و الباحثون وكذا المنظمات الدولية و المهنية بالتسابق لتعريفها، وقد رجع تنوع التعاريف إلى التداخل في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية وهو الأمر الذي يؤثر في كل مجتمع واقتصاد على حدى ويمكننا سرد مجموعة من التعاريف ثم نحاول استنباط المعاني والمفاهيم 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.[2]

4- تعريف لجنة كاد بيرى **Cadbury**

وصف تقرير لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات (Cadbury) عام 1992 حوكمة الشركات بأنها نظام بمقتضاه تدار الشركات و تراقب.[3]

5- تعريف معهد المدققين الداخليين

[1] شحاتة السيد شحاتة وآخرون، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في البيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 19.

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

[3] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (شركات قطاع علم وخاص ومصارف المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات)، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، بدون بلد نشر، 2007، ص 77.

وقد 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 الانجاز الأهداف و المحافظة على قيمة الشركة من خلال أداء الحوكمة فيها.[1]

6- تعرف مؤسسة التمويل الدولية **IFC** الحوكمة:

هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات و التحكم في أعمالها.[2]

7- كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية- **OECD**

مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة السهم وغيرهم من المساهمين.[3]

ثانيا: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

تكمن أهمية و أهداف الحوكمة في:

1- أهمية حوكمة الشركات:

حظيت حوكمة الشركات porate 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؛

---

[1] يحي سعيدي وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، السنة الخامسة، العدد الخامس، 2012، ص 184.

[2] 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.

[3] 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 confemce organized by the egyptian banking institue, cairo, may 7-8, 2007.

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.[1]

ويمكن إيجاز أهمية حوكمة لا حصرها فيما يلي:

- تحقيق أفضل حماية وتوازن بين مصالح المدربين والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بالمؤسسة.
- تحسين درجة ثقة الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، وزيادة قيمتها السوقية.
- تضييق الخناق على الفساد بالمؤسسات، وبالتالي الحد من وقوع الفضائح المالية.
- التمكن من الحصول على التمويل بمختلف أشكاله وبأقل التكاليف.
- دعم المناخ الاستثماري وجلب الاستثمارات الأجنبية، وبالتالي رفع الثقة في الاقتصاد الوطني بتحسين درجة نشاطه.[2]
- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس العلاقة بين مديري الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز الماسية لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين.
- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين (بالأخص المستثمرين الأجانب) لتمويل المشاريع التوسعية، فإذا كانت الشركات لا تعتمد على الاستثمارات الأجنبية يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي وبالتالي زيادة رأس المال بتكلفة أقل.
- حظيت الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لان تلك القواعد ضمن حماية حقوقهم، ولذلك 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.[3]

---

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص 26.

[2] مفيدة بن عثمان، دور حوكمة المؤسسات في تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010، ص 14.

[3] شحاتة السيد شحاته وآخرون، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة، مرجع سابق، ص 28- 29.

- تخفيض المخاطر.
- تعزيز الأداء.
- تحسين الوصول إلى الأسواق المالية.
- زيادة القابلية التسويقية للسلع و الخدمات.
- إظهار الشفافية و قابلية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.[1]

2- أهداف حوكمة الشركات: سعت معظم الوحدات الاقتصادية لمختلف الدول بتطبيق حوكمة الشركات و وضع التشريعات المختلفة الأزمة لها إلا أنها تشمل مجموعة من الأهداف أو المزايا أو الواقع، والتي يمكن تلخيصها في العناصر التالية:

- الحد من مخالفات الإدارة المحتملة و ضمان التناسق الفعال بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عائدهم، والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.[2]
- تحسين صورة الشركة وتحسين عملية صنع القرار فيها.
- العدالة والشفافية والمعاملة 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 والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب 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 والحد من هروب رؤوس الأموال.
- تحقيق الاستقرار والمصداقية للقطاعات المالية على المستوي المحلي والدولي.
- تحسين وتطوير إدارة الشركات ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة وضمان قرارات الدمج أو السيطرة بناءا على أسس سليمة بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء.[3]

---

[1] OECD, Principles of corporate governance, organization for economic, operation and development pubilication service, 1999, p 03.

[2] فيصل محمود السواورة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في شركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق، للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد 02، سوريا، 2009، ص 10.

[3] عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، مصر، 2007، ص 72-75.

ثالثا: محددات الحوكمة وآليات حوكمة الشركات

1- محددات الحوكمة:

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

أ- المحددات الخارجية:

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

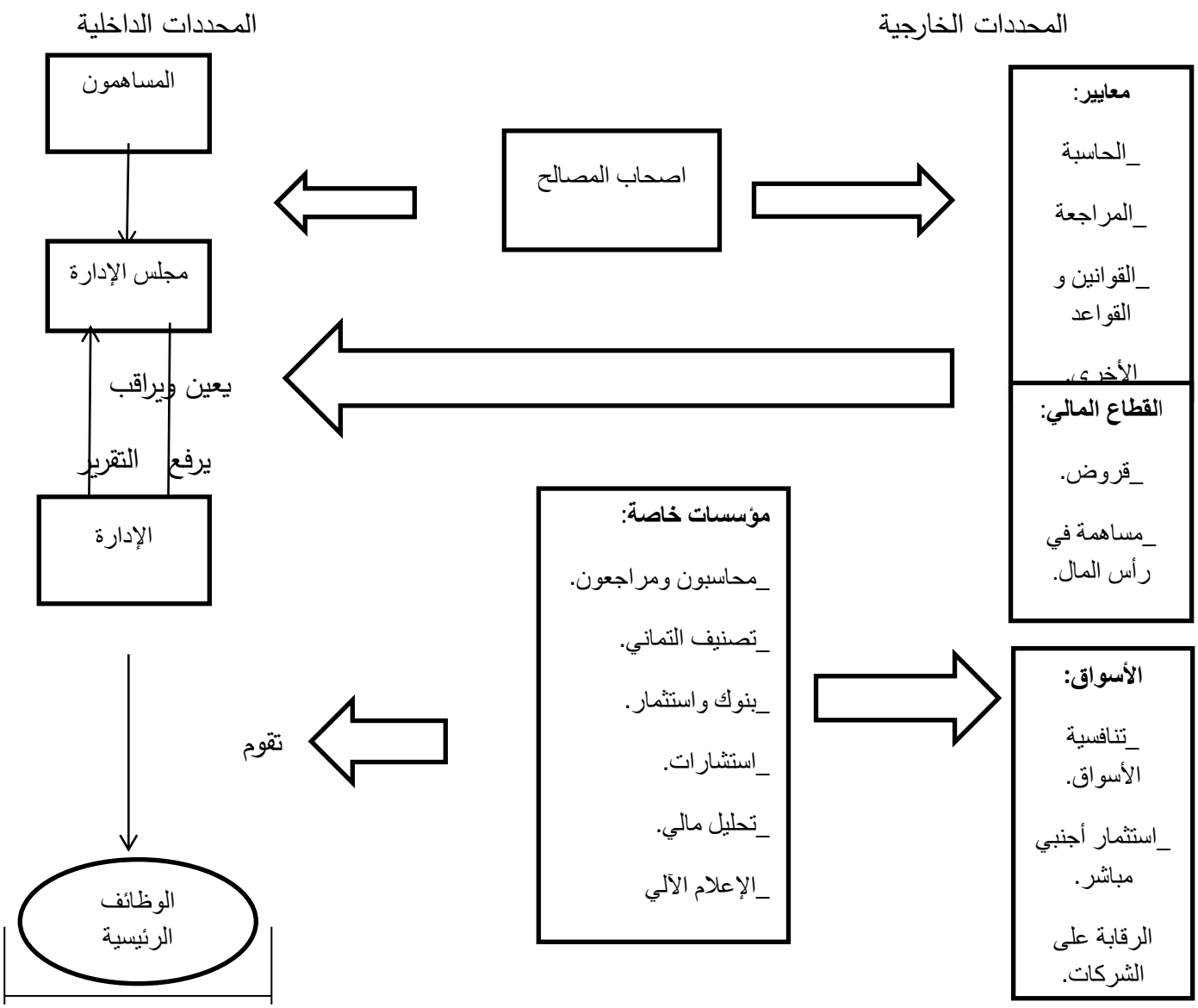
ب_المحددات الداخلية:

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

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

1) آلية توزيع السلطات داخل الشركة.
2) الآلية والقواعد والأسس الناظمة لكيفية اتخاذ القرارات الأساسية في الشركة.
3) العلاقة الهيكلية بين الجمعية العمومية للشركة ومجلس إدارتها والمديرين التنفيذيين ووضع الآليات لهذه العلاقة مما يخفف من التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة وصولا لتكامل هذه المصالح.[1]

الشكل رقم 04: المحددات الداخلية والخارجية للحوكمة:



[1] هاني محمد خليل، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين، مذكرة استكمال متطلبات شهادة الماجستير محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص ص 22- 23.

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

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

1- آليات حوكمة الشركات

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

2- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

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

3- أ- مجلس الإدارة:

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

4- ب- التدقيق الداخلي:

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، إذا أنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العملين في الشركات المملوكة للدولة

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

وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. فقد أكدت لجنة كادبيري cadbury comité على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع اكتشاف الغش والتزوير، ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها.

2- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات الشركات

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

ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي:

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

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

ب_ الإندماجية والإكتسابات Mergers and Acquisiting

بما لاشك فيه أن الاندماجات والاكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم، وهناك العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن لاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال) ، وبدونه يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالباً ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاندماج أو الاكتساب. أما في الشركات المملوكة للدولة فتشير OECD إلى أن الحوكمة الصينية على سبيل المثال قد استفادت من هذه الإلية وذلك بعد إعطاء هذه الشركات قدرا من الاستقلالية في اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاكتساب والاندماج، ولكن

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

تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقها كمالك للأسهم جراء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات .

ج- التدقيق الخارجي EXTERNAL AUDITING :

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة، إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام. ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية Institut of intertional auditions على أم دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف Oversight، التبصر Insight والحكمة Foresight.

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

- أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات لعمليات النتائج. وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة .

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

د- التشريع والقوانين:

لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تعاملهم مع بعضهم، فعلى سبيل المثال قد فرض قانونsarbanes Oxley act متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، وتتمثل بزيادة أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، الطلب من المدير التنفيذي (ceo) ومدير الشؤون العامة (cfo) شهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون

مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة، كما أكد مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لزبائنها بلجنة التدقيق.

هـ- آليات حوكمة خارجية أخرى: **Mechanismes Another Corperate Gouvernance**

هناك آليات حوكمة خارجية فضلاً عما تقدم ذكره، تؤثر على فاعلية الحوكمة بطرق هامة مكملة للآليات الأخرى في حماية مصالح أصحاب المصالح في الشركة، ويذكر Cohenetel أنها تتضمن ولكن تقتصر على المنظمين، المحللين الماليين وبعض المنظمات الدولية، فعلى سبيل المثال تمارس منظمة الشفافية العالمية ضغوطاً هائلة على الحكومات والدول من أجل محاربة الفساد المالي والإداري، وتضغط منظمة التجارة العالمية من أجل تحسين النظم المالية والمحاسبية وفي قطاع البنوك، وتمارس لجنة بازل ضغطاً من أجل ممارسة الحوكمة فيها.

3- خصائص حوكمة الشركات

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

3-1-**الانضباط:** يعني إتباع سلوك أخلاقي مناسب وصحيح، وهذا الانضباط يتحقق من خلال:

- بيانات واضحة للجمهور.
- وجود الحافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر أعلى للسهم.
- الالتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح.
- التقدير السليم لحقوق الملكية.

3-2- **الشفافية:** يقصد به تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث، كما تني العلنية في مناقشة الموضوعات، وحرية تداول المعلومات كما تتحقق هذه الشفافية منت خلال:

- الإفصاح عن الاهداف المالية بدقة.
- نشر التقرير السنوي في موعده.
- الحفاظ على المعلومات وعدم تسريبها قبل الإعلان عنها.
- الإفصاح العادل على النتائج الختامية.
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- تحديث المعلومات على شبكة الانترنت

3-3 الاستقلالية: ويعني لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل وتتحقق من خلال:

- وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن مجلس الإدارة العليا.
- وجود لجنة مراجعة يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل.
- وجود لجنة لتحديد المكافآت يرأسها عضو إدارة مستقل.
- وجود مراجين خارجيين غير مرتبطين بالمؤسسة.

3-4- المساءلة: أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية عن طريق تقديم كشف حساب عن تصرف ما وتشمل المساءلة جانبين هما: التقييم ثم الثواب أو العقاب. ويعني أن يتم أولا تقييم العمل ثم محاسبة القائمين عليه وتتحقق من خلال:

- ممارسة العمل بعناية ومسؤولية الترفع عن المصالح الشخصية.
- التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم.
- التحقيق الفوري في حالة إساءة الإدارة العليا.
- وضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة.

3-5- المسؤولية: أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة تتحقق إذا كانت هناك:

- وجود لجنة مراجعة ترشح المراجع الخارجي وتراقب أعماله؛
- وجود لجنة مراجعة تراجع تقارير المراجعين الداخليين وتشرف على أعمال المراجعة الداخلية؛
- الاجتماعات الدورية لمجلس الإدارة؛
- عدم قيام مجلس الإدارة الإشرافي بدور تنفيذي.

3-6- **العدالة:** يجب احترام حقوق مختلف مجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة تتحقق العدالة عن طريق:

- المكافآت العادلة لمجلس أعضاء الإدارة.
- المعاملة العادلة لكافة الموظفين.
- حماية حقوق المساهمين.
- إعطاء المساهمين حق الاعتراض عند إساءة حقوقهم.

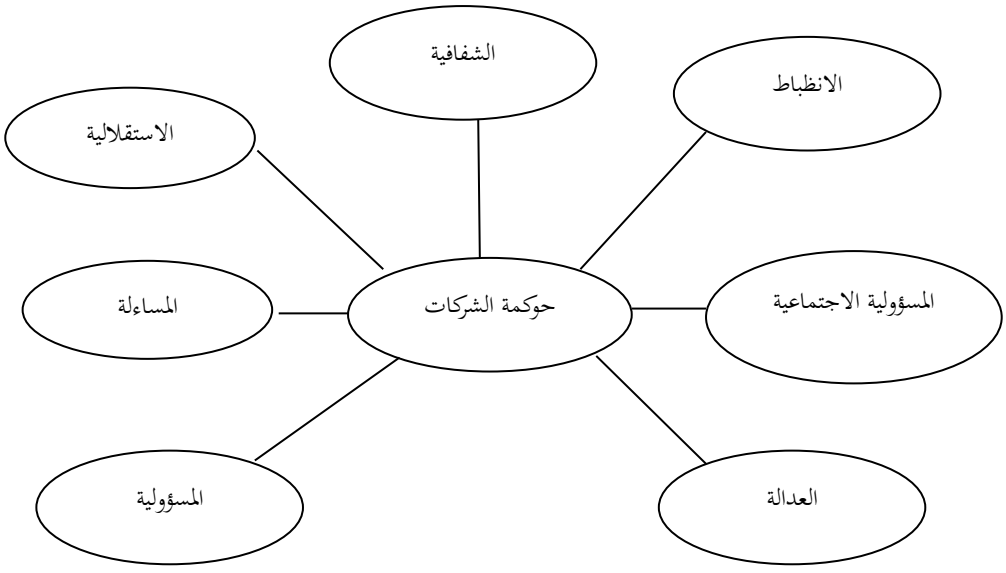
3-7- **المسؤولية الاجتماعية:** ويقصد بها المؤسسة كمواطن جيد يتحقق هذا من خلال:

- وجود سياسة واضحة تأكد التمسك بالسلوك الأخلاقي.
- وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة.

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

والشكل التالي يلخص خصائص حوكمة الشركات

الشكل (05): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على ما سبق.

المطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة وحوكمة الشركات

أولا: أهمية المراجعة بالنسبة لحوكمة الشركات:

وحتى تؤدي حوكمة الشركات بصورة جيدة، فهي بحاجة إلى تعاون عدة أطراف كمجلس الإدارة ولجان المراجعة والمراجعين الخارجيين والمراجعة الداخلية، والتي تعد(أي المراجعة الداخلية) من أحد أهم تلك الأطراف التي تقوم عليها حوكمة الشركات، وتأكيدا على الدور المهم للمراجعة الداخلية في حوكمة الشركات فقد ظهر ذلك صريحا في آخر تعريف للمراجعة الداخلية الصادر من معهد المراجعين الداخليين إذ تم تعريفها بأنها" نشاط مستقل وموضوعي، يقدم خدمات استشارية مصممة بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها. ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف هذه المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة".

بالإضافة إلى أن المراجعة الداخلية أحد الأركان الأساسية التي تبني عليها حوكمة الشركات السليمة ولها دور مباشر فيها، فهي أيضا لها أدوار أخرى غير مباشرة في حوكمة الشركات وذلك من خلال ارتباطها الوثيق وخدمتها لبقية أطراف حوكمة الشركات كلجان المراجعة والمراجعين الداخليين. وكلما ارتفع مستوى جودة وظيفة المراجعة الداخلية، ارتفع مستوى حوكمة الشركات وذلك لما تقدمه من خدمات مباشرة وغير مباشرة.

ثانيا: دور المراجعة في حوكمة الشركات:

- يتطلب الإطار العام لحوكمة الشركات ضرورة تعيين المساهمين لمراجع حسابات مستقل ومؤهل ذو كفاءة مهنية لإجراء المراجعة لكافة عمليات وأنشطة الشركة بغرض إبداء الرأي الفني المحايد والموضوعي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركة في التعبير في كل جوانبها الهامة عن نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي وغيرها 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 وتعقد النشاط الاقتصادي والظروف البيئية المحيطة.
- تلعب المراجعة دورا كبيرا في تدعيم حوكمة الشركات وخدمة 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 ومن خلال الآليات التي يتم من خلالها ضمان التزام المراجعين بتلك المعايير وتطبيقها ضمانا لتحقيق الجودة في أداء عملية المراجعة، بالإضافة إلى ضرورة المراقبة على جودة عملية المراجعة، من ناحية أخرى فان دور المراجعة في مجال حوكمة الشركات يتمثل في محاولة حل مشكلة عدم تماثل المعلومات والتعارض بين الملاك والإدارة و ذلك من خلال إبداء مراجع الحسابات للرأي الفني المحايد في القوائم المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها ويتحقق 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 ومدى كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركات العامة المفيدة بالبورصة.

توقع مستخدمي القوائم المالية من مراجع الحسابات بذل العناية المهنية الأزمة عند قيامه بعملية المراجعة واكتشاف كل الأخطاء الجوهرية وغير الجوهرية والتقرير عن كل الأخطاء والتحريفات.

وقد نص دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بمصر والصادر بقرار وزير الاستثمار رقم332 لسنة 2005على ضرورة أن يكون لدى الشركة نظام محكم للرقابة الداخلية وأن يتعاون في وضعه

مجلس الإدارة مع مديري الشركة، وإلا وجب عليه بيان أسباب عدم وجود مثل هذا النظام للجمعية العامة السنوية، وأن يتولى تنفيذ هذا النظام إدارة مختصة بالمراجعة الداخلية، ويتولى إدارة المراجعة الداخلية مسؤول متفرع لذلك بالشركة يكون من القيادات الإدارية، ويتبع مباشرة.

- العضو المنتدب كما يكون له الاتصال مباشرة والتشاور مع رئيس مجلس الإدارة، ويحضر كل اجتماعات لجنة المراجعة ويكون تعيين وتجديد وعزل مدير إدارة المراجعة الداخلية وتحديد معاملته لمالية 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 الصلاحيات تقريرا ربع سنويا إلى مجلس الإدارة وإلى لجنة المراجعة عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها وكذلك عن مدى التزامها بقواعد الحوكمة، يصدر بتحديد أهداف ومهام وصلاحيات إدارة المراجعة الداخلية وأسماء مديرها ومن يعاونوه في قرار واضح ومفصل ومكتوب من مجلس إدارة الشركة.
- تهدف المراجعة الداخلية إلى وضع نظم لتقييم وسائل ونظم و إجراءات إدارة المخاطر في الشركة لتطبيق قواعد الحوكمة بها على نحو سليم.
- يتم وضع نظم وإجراءات المراجعة الداخلية بناء على تصور ودراسة للمخاطر التي تواجه الشركة، على أن يستعان في ذلك بآراء و تقارير مجلس الإدارة ومراقبي الحسابات ومديري الشركة وأن يتم تحديث متابعة وتقييم تلك المخاطر بشكل دوري.
- من ناحية أخرى نص دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بمصر بقرار وزير الاستثمار رقم 332 لسنة 2005 على ضرورة أن يكون للشركة مراقب حسابات لا تربطه بها علاقة عمل ويكون مستقل عن إدارتها الداخلية.
- على مجلس الإدارة بناء على توصية لجنة المراجعة ترشح مراقب الحسابات ممن تتوافر فيهم الكفاءة والسمة والخبرة الكافيين، وأن تكون خبرته وكفائته وقدراته متناسبة مع حجم وطبيعة نشاط الشركة ومن تتعامل معهم.
- يجب أن يكون مساهما فيها أو عضوا ذا خبرة في مجلس إدارتها وأن يتم تعيينه بقرار من الجمعية العامة للشركة مع تحديد أتعابه السنوية.

- يحضر مراقب الحسابات الجمعية العامة السنوية للشركة، كما يجب عليه الالتزام بمبادئ وقواعد المحاسبة المصرية من حيث المضمون لا الشكل فقط.
- لا يجوز التقاعد 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 وقوائمها المالية، كما تتناسب أتعاب أداء الأعمال الإضافية مع طبيعة العمل المطلوب وألا تصل قيمتها بالنسبة لأتعاب مراقب الحسابات عن أعمال المراجعة إلى الحد يهدد استقلاله في أداء عمله، وفي جميع الأحوال يجب أن تعرض تلك التكاليف في أول اجتماع تال للجمعية العامة للشركة ويكون مراقب الحسابات مستقل ومحايد فيما يبديه من آراء، ويجب أن يكون عمله محصنا ضد تدخل مجلس الإدارة.

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

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

كما ألزم البنك المركزي بضرورة توافر احد الشروط الإضافية التالية :

- أن يكون مقيدا بسجل البنك المركزي المصري.

- يكون عضوا في جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية أو حاصلا على الشهادات الأجنبية المعادلة لها (ACCA , CA, CPA) على ألا تقل مدة الخبرة الكلية عن عشرة سنوات.

- أن يكون له 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 مدة خمس سنوات، ولاشك أن ذلك يدعم الدور الحوكمي للمراجعة ويزيد ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المراجعة. [1]

[1] شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في البيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، مرجع سابق، ص101-104.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

دراسة جودوين وسكيو (2002,Goodwin and Seow) حيث حاولا الباحثان دراسة آثار ستة آليات لحوكمة الشركات على جودة التقارير المالية ومراجعتها، وتتمثل هذه آليات فيما يلي: قوة لجنة المراجعة، ووجود مراجعة داخلية لدى العميل، وقوة السلوك الأخلاقي للشركة، وتغيير شركة المراجعة، وقيام المراجع بتقديم خدمات المراجعة الداخلية للعميل، وقيام المراجع بمراجعة جميع شركات العميل. وقد توصلت هـ>هـ الدراسة إلى تأكيد على دور المراجعة الداخلية وقوة السلوك الأخلاقي للشركة في عملية الحوكمة وبالتالي في تحقيق جودة التقارير المالية.

وقد تناولت دراسة سويني ووالاريو (2002,Sweeney and Vallariro) إطار تكوين وتطوير لجان من حوكمة الشركات المقيدة أسمها في سوق نيويورك للأوراق المالية، ومن أهم ما توصلت إليه الباحثان، تكوين لجنة مراجعة كشرط أساسي لقيد أسهم أي شركة وتداولها في سوق المالي، تؤثر لجان المراجعة تأثير إيجابياً على حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية والخارجية، وذلك لدور للدور الذي تقوم به في مساعدة مجلس الإدارة على الوفاء بمسؤولياته، من خلال الرقابة على عملية إعداد التقرير المالي، والإفصاح لحملة الأسهم.

ودراسة جوزيف وآخرون (2006,..Joseph,et al) حيث أختبر الباحثون العلاقة بين الخبرة المالية للجنة المراجعة والآليات المتبادلة لحوكمة الشركات وإدارة الأرباح، ومن أهم النتائج التي خلصت لها الدراسة، أن المداخل المختلفة لحوكمة الشركات تساعد في فعالية جودة التقارير المالي ، وهدفت دراسة الرحيلي (2008م)، إلى إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات من الناحيتين النظرية والتطبيقية، والتعرف على أسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة في الدول المتقدمة، وقد تم التركيز على وضع المملكة العربية السعودية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه بالرغم من حداثة مفهوم حوكمة الشركات في البيئة السعودية إلا أن هناك محاولات جادة للتعريف بهذا المفهوم وآليات تطبيقه على أرض الواقع. كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن لجان المراجعة في الشركات المساهمة تلعب دوراً مهماً في تطبيق هذا المفهوم في البيئة السعودية وكونها تعمل كحلقة وصل بين الأجهزة الرقابية في الشركة ومجلس الإدارةوهدفت دراسة سامي (2009م)، إلى دراسة وتحليل دور لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم

المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن الاختصاصات التي تقوم بها لجان المراجعة تسعى في النهائة إلى الحفاظ على حقوق المساهمين وتعظيم ثرواتهم بشكل عادل، وكذلك دعم مسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة، وه<ا ما تسعى إليه حوكمة الشركات.

وهدفت دراسة المعتاز وبصفر (2010م)، إلى التعرف على الدور الذي تقوم به لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات في الشركات المساهمة السعودية من خلال خمسة محاور رئيسية، وهي القوائم المالية، ونظام الرقابة الداخلية، والمراجع الخارجي، والمراجع الداخلي، وإدارة المخاطر، والتي لها أهمية كبرى في تحقيق الحوكمة داخل الشركات. أظهرت النتائج عدم وجود دور للجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات من خلال محاور الدراسة الخمسة، وهو ما يستلزم لفت انتباه الجهات المعنية لواقع لجان المراجعة.

وقامت دراسة الشمري (2010م)، بتأصيل مجموعة مقومات لأداء لجان المراجعة التي تلائم ظروف المملكة والتي تعتبر ضرورية لتفعيل حوكمة الشركات، وذلك من خلال اختبار مجموعة من المتغيرات التي تعد معايير يتم الاسترشاد بها لدعم دور لجان المراجعة المتوقع كآلية أساسية من آليات حوكمة الشركات. وقد خرجت الدراسة بمجموعة من النتائج كان من أبرزها، أن أداء لجان المراجعة في الشركات المساهمة بالمملكة، برغم حداثة الاهتمام به منذ العام 1994م، إلا أنه يتطور مع تعدد القرارات والتشريعات الصادرة بشأنه، مما يعني أنه يمتاز بمرونة الأداء وقابليته للتطوير والتحديث باستمرار، وأن اختيار أعضاء لجان المراجعة يجب أن يتم في ضوء مقومات أداء تعتمد على مجموعة من المعايير اللازمة لتفعيل حوكمة الشركات، وتنطوي هذه المعايير على تملك أعضاء لجان المراجعة قدرات فاعلة في الأداء.

هدفت دراسة جودين (Goodwin2003,)، إلى إبراز تأثير الاستقلال والخبرة المحاسبية على علاقات لجنة المراجعة مع وظيفة المراجعة الداخلية، باستخدام بيانات من أستراليا ونيوزيلاندا، وركزت الدراسة على لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية في كل من القطاع العام والخاص. وتشير النتائج إلى أن الاستقلال والخبرة المحاسبية لهما تأثير تكميلي على علاقة لجنة المراجعة مع

المراجعة الداخلية. ويعد الاستقلال هو الأكثر ارتباطاً بالقضايا العملية، بينما الخبرة المحاسبية مرتبطة بالمدى الذي تقوم به لجنة المراجعة من عمل نحو وظيفة المراجعة الداخلية.

وهدفت دراسة سارينس (Sarens et al.,2009)، إلى التعرف على دوافع لجان المراجعة للبحث عن مساعدة من الوظيفة المراجعة الداخلية، وقد خلصت إلى أن لجان المراجعة تبحث عن المساعدة فيما يتعلق ببيئة الرقابة والرقابة الداخلية، حيث يواجه هذين المجالين صعوبات كبيرة.

بالإضافة إلى الأدوار التقليدية لوظيفة المراجعة الداخلية في التأكيدات، فإن مشاركتها في تحسين الرقابة الداخلية يوفر قدراً كبيراً من العون والتعزيز للجنة لمراجعة، حيث إن المعرفة التي يتمتع بها المراجعون الداخليون عن إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، مجتمعة مع المهارات الشخصية والسلوكيات المناسبة، تمكنهم من تقديم هذا العون والتعزيز إلى جانب ذلك، وضعهم الداخلي، ومعرفتهم الجيدة بالشركة، ومركزهم بالقرب من الأشخاص في مختلف أنحاء الشركة يسهل للمراجعين الداخليين أن يكونوا مصدراً رئيسيا للعون لجنة المراجعة.

المطلب الثاني: الدراسات المحلية

1- دراسة خليل الموسومة بـ: " دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات دراسة حالة **Sarl Sprotrap**"، رسالة ماستر في المحاسبة والتدقيق، 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 وإبراز العلاقة بينهما وكيفية سريان في الواقع من خلال دراسة ميدانية توصلت الدراسة إلى أن المراجعة تعتبر أهم مكونات عناصر تطبيق الحوكمة في المؤسسات وأصبحت وظيفة المراجعة من الوظائف الهامة في المؤسسة وهذا ما تقدمه من مساندة لمجلس الإدارة، لجنة المراجعة الإدارة العليا والمراجع الخارجي وكذا مراجعتها لإدارة المخاطر ومن هنا فهي تساعد في تطبيق حوكمة الشركات إن مفهوم حوكمة الشركات غير على مجتمعاتنا الإسلامية لأنه تابع من الحكم الراشد وهو ما حث عليه ديننا الإسلامي الحنيف انطلاقا من السنة

النبوية الشريفة وبالقرآن الكريم وسيرة الخلفاء الراشدين وأن المراجعة تغير أهم احد مكونات عناصر تطبيق الحوكمة في المؤسسات وأصبحت وظيفة المراجعة من الوظائف الهامة في المؤسسة.

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

هدفت هذه الدراسة إلى لقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات ومبادئها وآليات تطبيقها ومفهوم التدقيق الداخلي والتطورات التي طرأت عليه مع إبراز دور دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيلا حوكمة الشركات والعلاقة التكاملية والتعاونية للتدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، وإبراز العلاقة التعاونية للتدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي، وخلصت الدراسة إلى أن المدقق بالمؤسسة المينائية بسكيكدة يؤدي مهامه بكفاءة واستقلالية وموضوعية وبالجودة المطلوبة، وذلك من خلال إجابات أفراد العينة وأن لهيئة التدقيق الداخلي بالمؤسسة المينائية بسكيكدة تقوم بالمهام المنوطة بها وتتبع كل الخطوات والإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم وإدارة المخاطر ورفعها إلى مجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق وإلى الإدارة العليا ممثلة في المدير العام وإلى المديرين التنفيذيين لإبلاغهم بالاختلالات المحتملة والمخاطر المحتملة.

3- 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 وعلوم التسيير العدد12، المملكة العربية السعودية، سنة 2012:

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بحوكمة الشركات ومبادئها وأهميتها وأهدافها ومعرفة دور الحوكمة في الحد ممن ممارسة المحاسبة الإبداعية وكذلك دورها في رفع كفاءة أداء الشركات، كما يهدف البحث إلى إلقاء الضوء على حوكمة الشركات في السودان ودور مبادئها وأهميتها وأهدافها ومعرفة دور الحوكمة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية وكذلك دورها في رفع كفاءة أداء الشركات، كما يهدف البحث إلى إلقاء الضوء على حوكمة الشركات في السودان ودور حوكمة الشركات في

الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الدراسة إلى أنه ليس هناك اتفاق مفهوم حوكمة الشركات وإنما هناك اتفاق على أن تطبيقها يعزز من كفاءة أداء الشركات في السودان بذلك الخلل الإداري في بعضها وأن تطبيق حوكمة الشركات في السودان أصبح أمرا مهماً وضرورياً تتطلبه عملية التنمية الاقتصادية، أن للحوكمة دور مهم ومؤثر في رفع كفاءة آدائها المالي والإداري وان ممارسة المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية القوائم المالية وتظهرها بصورة غير حقيقية لتحقيق مصلحة الإدارة مما يظلل المستفيدين من القوائم المالية، كما توصلت إلى أن الأبعاد الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية تتنافى مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة وأن حوكمة الشركات لها دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

4_دراسة هيدوب ليلى ريمة، المرسومة بـ:" المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار " **ENTP**رسالة ماجيستر في المحاسبة، جامعة ورقلة سنة 2012:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيين دور المراجعة ومدى مساهمتها في تحسين جودة حوكمة الشركات حيث تم التركيز على دور المراجعة ومدى مساهمتها في تحسين حوكمة الشركات حيث تم التركيز على دور كلمن مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية ولجان المراجعة في تفعيل جودة حوكمة الشركات، واعتمدت الدراسة دراسة حالة إحدى المؤسسات الوطنية كمثال عن وقع الحوكمة في المؤسسات الجزائرية، وأهم النتائج التي لخصت لها الدراسة أن الدراسة هي الأداة التي تضمن كفاءة وفعالية إدارة المؤسسة في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر وأنه لا يوجد نموذج للحوكمة يمكن أن يطبق في البلدان لأنها تتأثر بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والثقافية لكل بلد، وأن تفعيل آليات المراجعة يؤدي إلى تفعيل أسلوب حوكمة الشركات لابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز السياسية لحوكمة الشركات لتجسيد الدور الفعلي والحقيقي للمراجعة في المؤسسات الجزائرية.

5-دراسة هـ.بن الطاهر حسين وأ.بوطلاعة محمد، الموسومة بـ:" حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، ملتقى وطني بمخبر مالية، بنوك وإدارة الأعمال جامعة محمد خيضر بسكرة سنة 2012:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة اثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، وذلك للحد من الفساد المالي والإداري مع إبراز العلاقة بين المتغيرات السابقة، وتوصلت الدراسة إلى انه يمكننا القول انه رغم تعدد آليات الحوكمة سواء القانونية والتنظيمية أو الاجتماعية إلا أن الآليات المحاسبية تحظى باهتمام كبير وتشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيق الحوكمة في المنشأة وأن أهم تلك الآليات المراجعة الخارجية، المراجعة الداخلية، للالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية والمراجعة، لجان المراجعة، النتيجة النهائية لتلك الآليات المحاسبية تكمن في إنتاج معلومات محاسبية ذات فائدة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.

6- دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة الموسومة بـ:" التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة **KPMG** مجدي وحازم حسن وشركائهم- محاسبون قانونيون- وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير بالمحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر3، سنة 2010.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وفائدة عمل كل من المراجع الداخلي والخارجي والمراجع الخارجي بالإضافة إلى تحديد مجالات أوجه التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجحية ومدى استفادة كل منهما من عمل الآخر، وخلصت الدراسة إلى أن المراجع الداخلي يقوم بممارسة الرقابة السابقة واللاحقة أما المراجع الخارجي فيمارس الرقابة اللاحقة فقط وأن 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 والمراجعة الخارجية من قبل هيئات ومنظمات.

المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

من خلال عرض النتائج والأبحاث والمتلقيات السابقة نلاحظ أنه يوجد اختلاف واضح بين طريقة معالجة كل دراسة ونتائجها ولكن يمكن القول أن كل دراسة من الدراسات السابقة اتسمت بخاصية معينة حيث أن كل واحدة منها تناولت الموضوع من زاوية أو أكثر من زوايا موضوعنا كما أننا حاولنا الربط بين مختلف أفكار وأهداف الدراسات من أجل التوصل إلى وضع إشكالية بحثنا والتي تهدف إلى معرفة دور المراجعة في ممارسة حوكمة الشركات.

ويمكن تلخيص مميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في النقاط التالية:

1. إبراز المفاهيم والأنواع والمعايير والأسس التي تحكم سير عملية المراجعة.
2. إبراز أهم المفاهيم الأساسية للحوكمة والجهات المختصة بتطبيقها والقواعد 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.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية في EMIS

المبحث الأول: تقديم المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

المطلب الأول: تعريف ونشأة المؤسسة[1]

أولا: تعريف EMIS

هي مؤسسة صناعية تقع ببلدية مليانة على الطريق المؤدي إلى بلدية عين التركي، مزودة بسلسلة إنتاج تعمل 8 ساعات في اليوم الواحد، وتقدر أيام العمل بـ5 أيام في الأسبوع وتحتوي على الوحدات التالية:

- الجناح الإداري.
- مخزن المنتجات التامة الصنع، ومخازن أخرى بالمواد الأولية.
- ورشة الصيانة والتصليح.
- ورشة الإنتاج.

إضافة إلى وحدة تجارية للبيع تقع بعين الدفلى، وتضم حاليا حوالي 134عامل، موزعين على مجموعة من المصالح المتناسقة فيما بينها، وذلك لمتابعة المنتج من أولى مرحلة كمادة أولية إلى غاية عملية بيعه كمنتج نهائي قابل للبيع

ويمكن تلخيص تعريف المؤسسة في البطاقة التعريفية التالي:

بطاقة تعريفية لمؤسسة العتاد الصحي **EIMS** :

اسم المؤسسة: مؤسسة العتاد الصحي.
عنوان ومقر المؤسسة: صندوق بريد 47 حمامة مليانة.
الطبيعة القانونية: مؤسسة عمومية ذات أسهم.
رأس المال: 485000.000 دج.
الرقم الجبائي: 0005440029001257
رقم التسجيل التجاري: 05B0763932
عدد العمال: 134عامل.
الهاتف: 027649827
الفاكس: 027649980
المساحة الإجمالية: 81907 متر مربع

[1] وثائق المؤسسة الداخلية

ثانيا: نشأة المؤسسة:

بموجب الأمر رقم67 /236 المؤرخ في 12ديسمبر 1967تم تأسيس المؤسسة الأم SNMETAL الموروثة عن الاستعمار أي بعد التأميم (البناءات المعدنية).

ومن 1974، إلى غاية 1977قامت المؤسسة الأم SNMITAL وبالاعتماد سياسة التوسع الإنتاجي بإطلاق مشروع وحدة مليانة (المنتجات المعدنية والمختصة في الطرق والطلي) EMBOUTISSAGE– EMAILLAGE تابعة الشركة الصحية EPE– SPA وباشرت في الإنتاج العام 1978، بعد ذلك جاءت مرحلة إعادة الهيكلة حيث تغيرت من شركة إلى مؤسسة، وذلك نظرا لمتغيرات السوق الاقتصادي بموجب الأمر 425/83 المؤرخ في 16جويلية 1983 وأصبحت تسمى PROMITAL وتعني المؤسسة الوطنية للمنتجات المعدنية الصحية.

وفي 31 أوت 1998 تم تصفية PROMITAL من طرفEPE وهو مجلس مساهمات الدولة لكل وحدات المؤسسة على مستوى الوطن إلى وحدة الطرق والطلي بمليانة، بعدها تحولت إلى المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهرومنزلية ENIEM.

وفي 01جانفي2005، تم ترقية الوحدة وأصبحت مؤسسة قائمة بحد ذاتها وسميت بالمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي ذات رأس مال(EIMS (SPA 400000000دج.

المطلب الثاني: مصالح المؤسسة وهيكلها التنظيمي

إن المؤسسة عدة مديريات رئيسية تنطوي تحت الهيكل التنظيمي السابق الذكر، وهي الأخرى تتفرع إلى عدة مصالح وذلك بغية التنظيم وتخصيص المهام، وسنوجز المصالح كما يلي:

1) المديرية العامة:

أ– مصلحة مراقبة النوعية:

تسير هذه المصلحة من طرف ثلاثة موظفين متمثلين في رئيسها ومساعديه مهمتهم مراقبة النوعية والجودة المطلوبة في المنتج عبر مراحل التصنيع ومدى قبوله للبيع وكذا للمواصفات المرغوبة، وذلك

دون إغفال الموارد الأولية المستعملة علما أن المؤسسة متحصله على شهادة الجودة IOSO 9001في 2008.

ب- مصلحة البرمجة ومراقبة التسيير:

ومن مهام هذه المصلحة نذكر ما يلي:

- مساعدة المديريات المختلفة والأقسام على وضع الميزانيات التقديرية
- مراقبة الميزانيات وتحليل أسباب الفروقات
- التنسيق وتحضير الخطة السنوية.
- متابعة كل القرارات والإجراءات المتخذة.
- ضمان سلامة النظام والمعلوماتي المحاسبي في مختلف الأقسام.

ج- مصلحة الأمن والوقاية:

تتكون هذه المصلحة من 36عون أمن يقسمون حسب نوبات العمل، فمنهم من مكلف بالسهر على أمن الوحدة ليلا ونهارا، والبعض الآخر مكلف بمراقبة مدى أمكن العمال في خط الإنتاج، وذلك من حيث ارتداء الملابس اللازمة وأخذية خاصة، القفازات وواقي الفم والنظارات لمنع دخول طلاء إلى العين، كما تسهر أيضا على تدريب العمال على وضعيات للقيام بالأعمال بشكل السليم، كما تقوم أيضا في حالة وقوع حوادث عمل بالتحقيق في أسبابها لتفادي وقوع مثلها في المستقبل.

وانطلاقا مما سبق يمكن تصنيف العمال حسب درجات وحسب السلم الإداري كما يلي:

جدول رقم (01): تصنيف العمال حسب الدرجات

الدرجة	المنصب
20	اطار سامي
19-15	اطار
14-11	عون مهارة
10-7	عون تنفيذي

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معلومات مقدمة المؤسسة.

2) مديرية الإدارة والمالية:

وهي مكلفة بتسيير العمال المالية والإدارية للمؤسسة، ويعتبر العمود الفقري في خلق التوازن بين المصالح إذ تنسق وتخطط البرامج التي تعتمد عليها المؤسسة، وهي تتفرع إلى مصلحتين هما:

أ- مصلحة الإدارة العامة والشؤون القانونية:

يرتكز عمل أعضائها المتمثلين في رئيس المصلحة الذي مهمته التنسيق بين مختلف الوظائف الرئيسية كما تمثل المؤسسة أمام الجهات الإدارية والقضائية والمسير الاجتماعي ومسير العمال والأجر.

أما مسير العمال والأجر فتوكل له مهمة مراقبة الحركة اليومية للعمال من بداية النشاط إلى نهايته وكذا تسليم العطل وإعداد كواشف الرواتب والعلاوات.

وفيما يخص المسير الاجتماعي فيرتكز عمله على الاهتمام بالجوانب الاجتماعية للعمال من تأمينات وضمان اجتماعي ضف إلى ذلك فرع الوسائل العامة.

ب- مصلحة المحاسبة المالية:

تقوم هذه المصلحة بتسجيل كل المدخلات والمخرجات من وإلى المؤسسة، سواء كانت مواد أولية أو لوازم استثمارات في حساباتها الخاصة على شكل نقد كما أنها متفرغة إلى عدة جوانب.

الصندوق، البنك، المشتريات، المبيعات، الخدمات، الأجور.، الاستثمارات.

وتترجم كل هذه الجوانب في نهاية السنة المالية إلى الميزانية الختامية وتحليلات حسابية لكل حساب، بحيث تكون الأرقام مطابقة مع المخزون، البنك، الصندوق، والجرد لنهاية السنة، وتنقسم إلى فرع محاسبة تحليلية وفرع محاسبة عامة.

3) مديرية النتائج والاستغلال:[1]

مختصة أساسا في مراقبة سير عملية الإنتاج ودورته الإنتاجية ابتداء من دخوله إلى المؤسسة كمادة أولية على أن يصبح منتج تام الصنع، ويضم المديرية ثلاث خطوط عبر ورشتي الإنتاج، بالإضافة إلى مصلحة الصيانة.

1. ورشة الطرق (ATELIER D'EMBOUTISSAGE)

على المستوى هذه الورشة يأخذ المنتج شكله المناسب، حيث يمر عبر ثلاثة خطوط وهي:

الخط الأول: يحتوي على ضاغطة من الحجم الكبير يقدر بـ1600طن، وكذا ضاغطة أخرى بحجم صغير يساوي 600 طن، متخصصة في إنتاج حوض الاستحمام.

الخط الثاني: يحتوي على الثلاث ضاغطات خاصة، فهذا الخط يختص في إنتاج باقي المنتجات الأخرى.

- الأولى بطاقة 600طن لتشكيل
- الثانية بطاقة 500طن لتشكيل
- الثالثة 315طن لتشكيل

الخط الثالث: متخصص في صنع القطع الصغيرة مثل: أرجل حوض الحمام.

[1] وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

2. ورشة الطلي(ATELIER D'EMAILLAGE)

مهمتها تكملة عمل ورشة السابقة وهي تحتوي على الخط الرابع للتنظيف، حيث يتم العمل على مستويين:

- لما تصل القطعة من الورشة يتم تنظيفها من الزيوت والصدأ وتجهيزها لعملية الطلاء الأولي(الطلاء الأسود) والذي يتكون من عشر مواد كيميائية خاصة، وهذا الطلاء يساعد على سلامة المنتج لمدة أطول.
- بعد الطلاء الأولي يمر المنتج في فرن خاص ذو 800درجة مؤوية وذلك جفاف السلعة، وبعد الجفاف التام من أجل الطلاء باللون المطلوب والذي يتكون من المواد الموجودة بالطلاء الأولى إضافة إلى مادة خاصة واللون المتفق عليه ضمن الطلبية.

ثم يرجع المنتج إلى الفرن مرة ثانية ليجف، وبعد الطلاء هذه العميلة الأخيرة يصبح المنتج تام وقابل للاستعمال، ومن ثم توضح مباشرة في حاويات خشبية سعة الواحدة 20 قطعة منتجة وهذه الحاويات تصنع داخل المؤسسة.

منتجات ورشة الإنتاج:

- حوض مغسل فردي 600 ملم 45 ملم مصنوعة من الفولاذ المطلي مرتين بالخزف بكل الألوان وحسب الطلب.
- مغسل جماعي 1200 ملم 48 ملم هو الآخر مطلي مرتين ومصنوع من الفولاذ ويوجه هذا المنتج نحو المدارس والمؤسسات العمومية.
- مصرف مياه مطبخ من الفولاذ مطلي بـ100 ملم 500 ملم (حوضين).
- مصرف مياه INOX 500 ملم 1200 ملم سمك الورقة 1 ملم مصنوعة من قطعة واحدة ودون تلحيم.

وقد تم فتح ورشة لإنتاج المدفآت حيث قدرت طاقة الإنتاج بـ2000 وحدة لموسم 2009 وكان هذا حسب الطلب.

3. مصلحة الصيانة:

وكما يدل اسم هذه المصلحة فهي مختصة بالتصليح ولها علاقة مباشرة مع مختلف مصالح الوحدة، إذ توكل لها صيانة كل الاستثمارات من معدات وأدوات التدخل في حالة وجود أعطال، (انجاز مخططات الآلات العادية والكهروبائية) وتتكون هذه المصلحة من 17 عامل مختصون كل حسب عمله فنجد

رئيس المصلحة، محضر والباقي مقسمون حسب مهامهم من خراطة والصيانة التلقائية (الوقاية والتدخلات الصغيرة، مراقبة الطاقة الكهرومنزلية، الغاز والمياه) ضبط الآلات وتلحيم...

4) مديرية التجارة:

تتفرغ هذه المديرية إلى مصلحة التجارة ومصلحة التخزين والتموين، وهي المسؤولة عن متابعة المدخلات والمخرجات من وإلى المؤسسة.

أ- مصلحة تجارية:

هي المختصة أساسا في تصريف المنتج عبر نقاط البيع المختلفة، ويكون إما بالجملة أو بالتجزئة، وتتكون هذه المصلحة من رئيس مصلحة، رئيس فرع للبيع ومسير المخزونات والتوزيع.

ويعتمد في تحديد سعر البيع استنادا إلى سعر السوق.

1- مصلحة المخزونات والتموين:

مهمتها الأساسية تموين المؤسسة بالمواد الأولية اللازمة للإنتاج من صفائح حديدية وطلاء ومواد أخري خاصة باللإدارة، وتعتمد في ذلك على موردين من داخل الوطن وخارجه، ويشرف على هذه المصلحة أربعة عمال، كما تحتوي على أربعة مخازن:

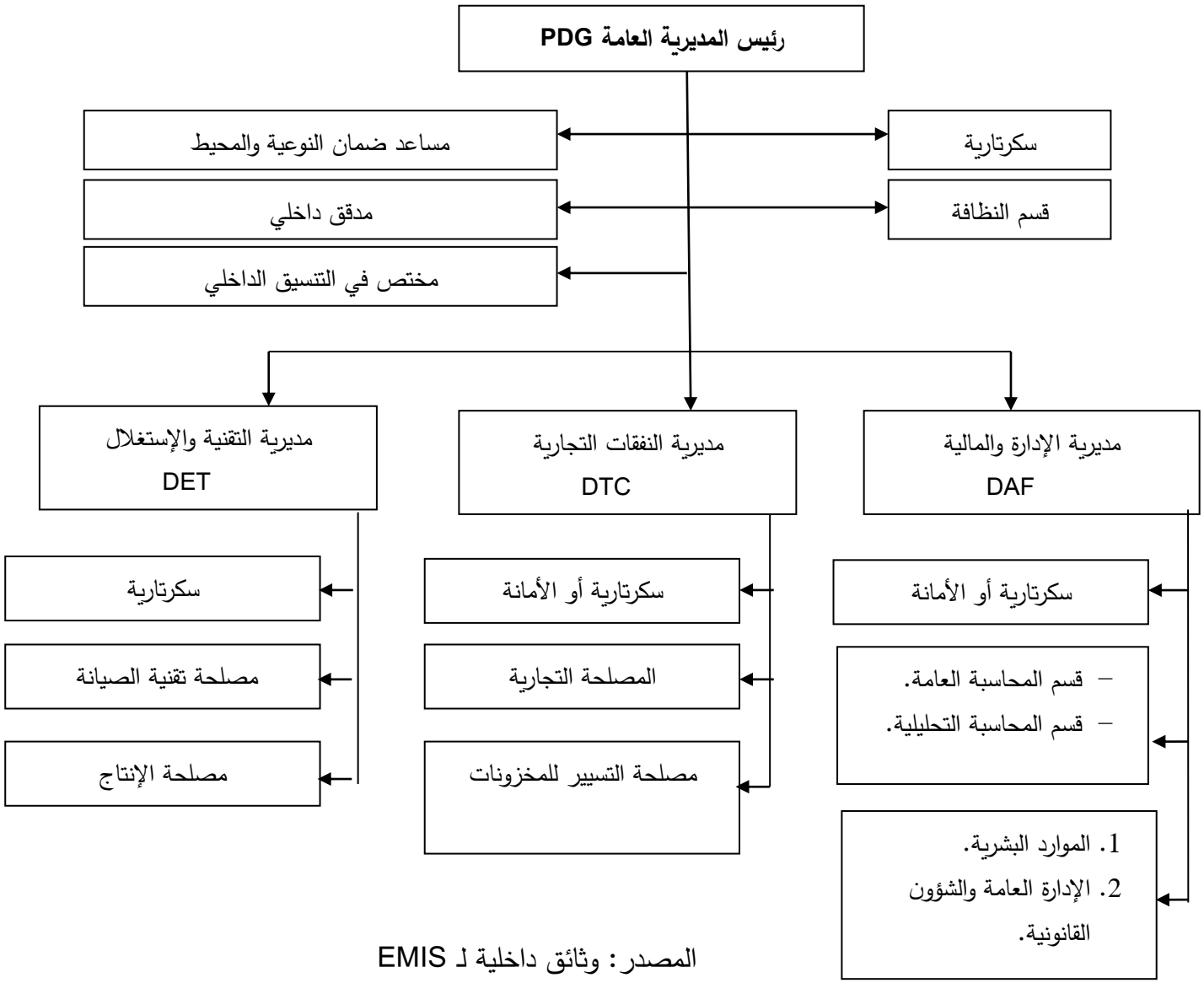
- مخزن للمواد الأولية بكل أنواعها.
- مخزن لقطع الغيار ووسائل النقل.
- قسم المشتريات: مهمته تحرير طلب الشراء بعد الاستلام طلب التموين من مسير المخزن.

قسم تسيير المخزون: ومهمته مراقبة حركة المخزن وإعداد تقارير يومية لها.

الهيكل التنظيمي لمؤسسة العتاد الصحي.

يبرز الهيكل التنظيمي صورة عامة عن مختلف العلاقات التي تربط العديد من مراكز اتخاذ القرار ونقاط تنفيذها، وبالنظر إلى مختلف الاتجاهات المتعددة كمسارات للاتصال فيما بينها، مع العلم أن تصميمه مرتبط على حد كبير بتحقيق أهدافها لذلك لابد من أن يستجيب لمختلف ما تسعى للوصول إليه.

مخطط رقم (01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة **EMIS**



المصدر: وثائق داخلية لـ EMIS

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة:

لقد عزمت المؤسسة المضي قدما وفق سياسة إرضاء زبائنها بتوفير منتج ذو نوعية وجودة عالية بأفضل الأسعار ومن أجل هذا وضعت المؤسسة نصب عينها الأهداف التالية:

- تعزيز عملية الاتصال مع الزبائن من خلال الإصغاء لاحتياجاتهم من خلا تحسين الخدمات.
- الحفاظ على تسجيل المؤسسة وفق مقياس ISO2009-2008.
- رفع قيمة الإنتاج بنسبة 25% .
- رفع قيمة الأعمال بنسبة 16%.
- توسيع دائرة الزبائن من خلال تعزيز العلاقة المباشرة مع المؤسسات الإنجاز العمراني الخاصة.
- اتخاذ جميع الأساليب والطرق الحديثة للمحافظة على المحيط من خلال تقليل الفضلات والإقتصاد في الطاقة وتخفيض خطر التلوث.

المبحث الثاني: آليات المراجعة في المؤسسة

تعتبر المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي من أحد المؤسسات الكبرى في منطقة تيزي وزو، كما لديها عدة فروع منها فرع في الجزائر وعين الدفلى في مدينة مليانة وهو مكان إجراء الدراسة التطبيقية، وهي المؤسسات التي تساهم في تطوير الاقتصاد الوطني، باعتبارها 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 والمحاسبة

تقوم بالمراجعة الداخلية من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلي بالتالي اكتساب القدرة على التحكم في الأخطاء التي يمكن أن تواجهها وتجنب سوء التسيير، ويتم وفق عدة مراحل وخطوات 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 والتي يمكن أن تؤثر على وصول المؤسسة إلى أهدافها المسطرة من خلال حصر مختلف الأخطار وتحليلها بالاعتماد على:

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

ثم ومن خلال القدرات الشخصية للمراجع والمتمثلة في خبرته المحاسبية، إضافة إلى معرفته بالمؤسسة وأنشطتها والبيئة المحيطة بها يتم تحديد الأخطار الأساسية، ويوضع كل خطر ضمن مجموعة ونظرا انقص العمالة في قسم المراجعة وقلة الإمكانيات لا يمكن مراجعة كل المواضيع التي تم تحديدها سلفا، لذا يتم عرضها على مدير المؤسسة، وفي اجتماع رفقة المراجعين يتم تحديد المواضيع الأكثر أهمية والتي سيتم مراجعتها خلال السنة، مع لعلم أن القرار النهائي يعود لمدير المؤسسة حتى ولو لم يتفق وآراء المراجعين فيعود له تحديد عدد مهمات المراجعة وذلك بزيادتها أو تقليلها.

بعد أن تحديد المواضيع يتم في إطار زمني لكل مهمة مراجعة والتخطيط لها بالتحديد:

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

– عدد المراجعين المتوفرين؛

– الأمور التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند القيام بالمراجعة؛

ويمكن اعتبار هذا المخطط السنوي كهدف لقسم مراجعة 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 اعتماد باقي المراحل ويتم فيها:

- اختيار فريق المهمة: يفترض أن يتم اختيار الفريق الذي يقوم بمهمة المراجعة على أساس الموضوع المراد مراجعته وحس خبرة واختصاص كل رد في الفريق لكن نظرا لقلة العمالة تعتمد المصلحة في الاختيار على طبيعة الحال إذا كان يمكن أن يتولاها مراجع واحد، أو إذا كانت تتطلب عدة أفراد يكون مراجعين أو ثلاثة على الأكثر مع ضرورة تعاون أحد العاملين في المصلحة المراد مراجعتها لشرح الأمور التقنية لفريق المراجعة، وتوضيح 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، وهذا ليتم تحضير الوثائق التي يحتاجها أثناء أداء مهمتهم؛
- عقد اجتماع لافتتاح المهمة: يبدأ المراجعين بتقسيم نظام الرقابة الداخلية من خلال تقسيم كل نشاط غلى مجموعة إجراءات وتحليلها وذلك بدراسة أهدافها، 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، وفي هذه الحالة غياب الرقابة وهذا ما يعتبر من النقائص التي يواجهها المراجع من خلال وضع توصيات بخصوصها؛

- تعليمة توجيه مهمة المراجعة: يتم تصنيفها المخاطر التي وجدت في جدول المخاطر حسب أهميتها(منها لها أهمية وأخر لا)، وحسب الأخطار توضح أهداف المهمة ويتم تثبيتها في وثيقة توجه إلى مسئولي القسم الذي تتم مراجعته حيث يتناول هذه الوثيقة:

– ماذا سيراجع المراجعين؛

–الأعمال المتعلقة بكل هدف مع الأهداف التي تم تحديدها؛

– وسائل المراجعة؛

– من يقوم بهذه المراجعة ، وما المدة اللازمة لذلك.

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

2.2 تطبيق مهمة المراجعة:

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

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

تستخدم هذه المرحلة عدة آليات لتقديم بعملية المراجعة منها تحليل الملفات والملاحظة ودراسة العينات لكن أفضل أداة للقيام هي استبيان الرقابة الداخلية؛

يتم فيه طرح الأسئلة المتعلقة بالهدف المعني مع ضرورة الحصول على دليل يؤكد هذه الإجابات مثلا للتأكد من أنهتم احترامه إجراء ما يتم مراجعة الوثائق الخاصة به بعد الحصول على الإجابات من الاستبيان للقيام بينها واكتشاف الاختلاف؛

يحدد أسبابها والمشاكل التي نجمت عنها، ثم يقوم بتحليل كل مشكل ضمن وثيقة تحليل المشاكل لتحديد رأيه النهائي والتوصيات التي يقترحها حول هذا المشكل.

3.2التقرير النهائي للمراجع

- بعد وضع مشروع أولي فيه التوصيات التي وصل لها المراجعين والرتب 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 وفيما أهم نقاط مهمة المراجعة
- إلى جدول بحمل التوصيات المقترحة ليتطلع عليها المدير العام للمؤسسة؛

- متابعة التوصيات من قبل قسم المراجعة يتتبع مختلف المهام التي تمت مراجعتها، وذلك على الأكثر في آجال سنة من تاريخ المراجعة لمعرفة التطورات تتبع التصحيحات التي تمت.

المطلب الثاني: سير عملية المراجعة الخارجية في المؤسسة

يقوم المراجع الخارجي للمؤسسة بالمراجعة مرتين في عام على عمل المراجع الدخلي وأقسام أخرى.

أولا: جانب الأصول

تتم عملية المراجعة الخارجية للمؤسسة من قبل محافظ الحسابات حيث يزور لمؤسسة للإطلاع على وثائقها والحصول على ما يحتاجه من معلومات لإعداد تقرير المراجعة. حيث أنه يقوم بالتحقق من الدفاتر الإلزامية كدفتر الأجرة، دفتر اليومية، 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 والمراقبة من قبل محافظ الحسابات.

1-1 الأصول الغير جارية:

الأصول الغير جارية من 2015/12/31 حتى 2013/12/31 لأغراض مقارنة الملخص:

جدول رقم (02): الأصول الثابتة

قسم الحسابات	البيان	نهاية فترة مبالغ		التغيير
		2015	2016	
211	الأراضي	10318000	10318000	10318000
212	عملية ترتيب وتهيئة الأراضي	504508	420414	1441327
213	البناءات	114779303	105166263	382987548
215	المنشآت التقنية المعدات والأدوات الصناعية	30188389	28522482	15455726
218	التثبيتات العينية الأخرى	1892890	1631135	2515581
	القيمة الإجمالية للأصول	259336730	241435677	722433976
	إستهلاك الدين	417127	434962	17834
	القيمة الصافية للأصول	272336	260374	-11962

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة سنة 2016.

2-1 الأصول الأخرى المالية

الأصول الأخرى المالية فصلناها كالآتي

جدول رقم (03): الأصول الأخرى المالية

رقم الحساب	البيان	مبالغ نهاية فترة		التغيير
		2015	2016	
134	الضرائب المؤجلة على الخصوم	5034	6118	1084
275	الودائع و الكفالات المدفوعة	531	431	-100
المجموع		5565	6549	98

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة لسنة 2016.

وتغطي:

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

وعليه فإن عمليات المراجعة المنجزة كالآتي:

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

من أهم الملاحظات والتوصيات 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 2016/12/31 تتحلل كالآتي:

الجدول رقم (04): الأصول الجارية

رقم التسجيل	الأصول	أصول نهاية العام
		2016
300	المخزونات من البضائع	20178217
310	المواد الأولية واللوازم	103920957
321	المواد القابلة للإستهلاك	656917
322	اللوازم القابلة للإستهلاك	13188223
326	التغليفات	1647087
331	المنتجات الجاري إنتاجها	29762745
351	المنتجات الوسيطة	0
355	المنتجات المصنعة	623132
358	المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة	38822
370	المخزونات الخارجية	0
المجموع		76487200
المؤونة		62791
39	صافي الأسهم	76424409

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة لسنة 2016.

وتتضمن مراجعة الأداء:

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

تكون الملاحظات والتوصيات كالآتي:

سمح موضوع مراجعة المخزونات لتلبية مستوى عالي من التوفير هو من أجل وتراجع في المبيعات من المنتجات ومستوى المخزون السلع تامة الصنع.

4-1 الديون المدينة وإستعابها للوظائف

تتمثل ديون الوظائف التي تم استعابها حتى 2016/12/31 سوف تلخص كالآتي:

جدول رقم (05): الديون المدينة وإستيعابها للوظائف

الصيغة	رصيد نهاية 2016
المدينين والموردين	206488
الزبائن	42925
الديون المعدومة	38445
العاملين، الودائع والسلفيات الممنوحة	160
بضائع الزبائن الغير مفوترة	0
حالة الدولة والضرائب على رجال الاعمال	4000
مجموعة العمل	20000
القيمة الإجمالية للديون وما يتصل بها من فرص عمل	35334
قيمة الخسارة من ديون الزبائن	2932
القيمة الصافية	344420

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة لسنة 2016

ويظهر في المراجعة:

- إستعراض مختلف العمليات ودراستها؛
- مؤونة.

وتكون التعليقات والتوصيات على الشكل التالي:

-المدينين والموردين

- رصيد هذا الحساب يشرح التقدم الكبير للموردين.

-الزبائن

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

-مستحقات من عملية المجموعة

- يتعلق الامر بالديون الكثبان للشركة ذات صلة.

أما الإستعاب والتوافر فيكون كالآتي:

- التوافر من 2016/12/31 بلغ
- تقارير التسوية والتصريحات النقدية تم رسمها بشكل صحيح.

ثانيا: جانب الخصوم

2-1 الخصوم غير الجارية

جدول رقم (06): الخصوم غير الجارية

البيان	رصيد الفترة		التغيير
	2015	2016	
الإلتزامات الضريبة المؤجلة	1446	0	-1446
مخصصات المعاشات ومجموعة السندات	47002	46231	-771
مجموعة الفوائد المستحقة لها حيازات	168086	168086	0
مجموع الخصوم الغير جارية	216534	214317	-2217

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة لسنة 2016.

تدقيق هذه الحسابات لا تدعو إلى تعليق خاص.

2-3 الخصوم المتداولة

يظهر الخصم المتداول (الجاري) في 2016/12/31 كالآتي:

جدول رقم (07): الخصوم المتداولة

القيود (التسجيلات)	المجموع
الممونون	22901
رسوم وضرائب مختلفة	1725
الضمان الإجتماعي	1429
الموظفين والحسابات المرفقة	8945
الزبائن المدينون	123
مجموع الخصوم المتداولة	35123

KDA

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات للمؤسسة لسنة 2016

تظهر التعليقات والتوصيات كالآتي:

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

المطلب الثالث: التقرير النهائي للمراجعة ودافع الحوكمة

أولا: تقرير المراجع

باعتبار آخر مرحلة من عملية المراجعة يصدر المراجع تقريره النهائي للأطراف الطالبة له والمتمثلة في رجال الحوكمة، وله في ذلك أن يتقيد بجملة من المعايير الدولية للمراجعة يتضمن تقرير العناصر الاساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المألوف:

- عنوان التقرير (مع تحديد نوعه داخلي أو خارجي)؛
- الجهة التي يوجه إليها التقرير (المساهمين، مجلس الإدارة)؛
- الفترة الافتتاحية أو التمهيدية:
  - تحديد القوائم المالية المدققة؛
  - بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المدقق.

- فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية المراجعة):

– الإشارة إلى المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة؛

– وصف العمل الذي قام المراجع بانجازه وأنه يتضمن فحصاً على اساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وافصاحات القوائم المالية؛

– يجب أن تتضمن بياناً من المراجع بأن عملية المراجعة قد وفرت أساساً معقولاً للرأي الذي تم إبداءه.

- فقرة الرأي:

– أن ينص بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصرة حقيقية وعادلة وفقاً للإطار التقارير المالية، إضافة إلى إشارته أينما كان مناسباً فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية ويجب أن يتضمن تقرير المراجع أحد الآراء الثلاث التالية:

1. الرأي المتحفظ؛
2. عدم إبداء الرأي؛
3. الرأي المعكوس.

ثانيا: واقع الحوكمة في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي **EMIS**

خاتمة الفصل الثاني :

- أن كلتا التقريرين النهائيين (تقرير المراجع وتقرير المراجع الخارجي) يقدمان إلى المدير العام للمؤسسة الذي يطلع بدوره على هذه الملاحظات الهامة نها ويرسل بدوره الأمر إلى كل مصلحة للقيام بعملية لتصحيح الأخطاء المرتكبة؛
- بصفة عامة يمكننا القول أن هناك احترام لحقوق المساهمين في الحصول على المعلومة بأن لهم الحق في المشاركة والتصويت في الجمعية العامة العامة للمساهمين؛
- أن مسؤوليات مجلس الإدارة وجدنا أنه يقوم بعمله بناءاً على معلومات ممتازة وفقاً لما يحقق أفضل مصلحة للمؤسسة؛

- لاحظنا نزاهة التقارير المالية ونظام المراجعة والمحاسبة في المؤسسة التي تم إعدادها على أساس الرقابة الداخلية مع تعيين مدقق خارجي مستقل من أجل القيام بعملية المصادقة على العمليات المفصح عنها؛
- بالنسبة لدور أصحاب المصالح فقد وجدنا ؟أن المؤسسة تقوم بوضع وتنفيذ التنظيمات التي ينص عليها قانون العمل، وتنفيذ آليات حماية البيئة وحقوق الزبائن بالإضافة إلى وجود ممثلين للعمال في مجلس إدارة المجتمع؛
- في الإفصاح والشفافية 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 وأكفاء بعد القيام بالمراجعة الداخلية للفصل في الآراء المختلفة.
- هناك قرارات بالمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي عدم إخراج أرقام المبيعات والمرتبات الخاصة بكبار العمال وأموال الاحتياطات وحتى القوائم المالية للمؤسسة أو كيفية المراجعة الداخلية تطبيقاً أو حتى التعليقات على الأقسام وذلك لشدة سرية مهنتهم في المؤسسة وذلك بصرامة نظام الحوكمة بالمؤسسة للظفر بالنجاح الاقتصادي؛
- عدم قيام مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين بالإفصاح عن مصالحهم المادية في أي عملية أو موضوع يؤثر على المؤسسة.

الخاتمة

توفر حوكمة الشركات الأساس لبيئة أعمال منتجة ومستقرة، وهي تعد في غاية الأهمية بالنسبة للأسواق المالية والشركات التي تسعى إلى الوصول لمكانة مرموقة في الاقتصاد العالمي، كما أصبحت الحوكمة وسيلة لتعزيز الثقة في اقتصاد أي دولة ودليل على وجود سياسات عادلة وشفافة وقواعد الحماية المستثمرين والمتعاملين, ومؤشرا على المستوى الذي وصلت إليه إدارات الشركات في الالتزام المهني القواعد حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة و وجود إجراءات للحد من الفساد, وبالتالي زيادة جاذبية الاقتصاد للاستثمارات المحلية والخارجية وتحسين قدرته التنافسية.

1- نتائج اختبار الفرضيات :

انطلاقا من الدراسة النظرية و الميدانية التي اعتمدت في هذا البحث فقد تم الوصول لنتائج بخصوص الفرضيات التي تم اقتراحها في بداية هذا البحث كما يلي :

فيما يتعلق بالفرض الأول :" تحتل مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها أهمية كبيرة ، خاصة بعد ظهور الأزمات المالية حيث أنها تمنح للمؤسسات مختلف المبادئ و القواعد التي تسمح بإدارتها بشكل جيد و بالتالي تزيد من مصداقيتها و كفاءتها" ، فقد توصلنا من خلال الدراسة النظرية إلى وجود اتفاق على هذا المفهوم من خلال إعطاء تعريف للحوكمة على أنها مجموعة الآليات و الإجراءات و القوانين و النظم و القرارات التي تضمن كل من الانضباط Discipline و الشفافية Transparency و العدالة Fairness .

أما بالنسبة للفرضية الثانية ": يتزايد تطور مهنة المراجعة و ممارستها بمرور الزمن بما أثر على جودة أدائها و درجة الاعتماد عليها في تحسين تطبيق حوكمة المؤسسات بشكل سليم"، فقد تحقق هذا الفرض أيضا و ذلك باعتبار المراجعة أحد أركان البنيان المالي للمؤسسات ، فهي من خلال ما تقدمه من تقارير مالية مدققة يتم فحصها و مراجعتها من قبل مراجع مستقل تؤدي و لاشك دورا هاما كأداة لتفعيل آليات الحوكمة.

فيما يتعلق بالفرضية الثالثة:" جودة حوكمة الشركات تعتمد بشكل كبير على فعالية الآليات المتبناة من طرفها وهو ما ينعكس على أداء المؤسسة"، تحقق هذا الغرض من خلال إعتبار الحوكمة أحد أهم

المقومات اللازمة لأية سوق مال حتى يكون لها القدرة على جذب رؤوس الأموال و الاستثمارات الأجنبية وفي ظل التنافس الشديد بين الأسواق العالمية على جذب رؤوس الأموال.

أما بخصوص الفرضية الرابعة: " وجود علاقة موجبة بين المراجعة وحوكمة المؤسسات، مع الحاجة للنهوض بهما في الجزائر في إطار تحسين الأساليب التي تحوكم بها المؤسسات الجزائرية"، نلاحظ تحقق هذا الفرض فالجزائر من خلال سعيها إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي والانتقال إلى اقتصاد السوق جعلها تخضع لالتزامات الانضمام للمنظمات الدولية و تجمعات الإقليمية التي تقوم على الشفافية و تعزيز التنافسية و زيادة تحرير الاقتصاد

2- عرض نتائج الدراسة:

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من حوكمة المؤسسات و المراجعة ، و كذا محاولة تبيان دور المراجعة في تطبيق حوكمة المؤسسات، ثم بعد قيامنا بالدراسة الميدانية تمكنا من التوصل إلى النتائج التالية :

- تمثل حوكمة المؤسسات، الكيفية التي تدار بها المؤسسات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وبالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة في استغلالها مواردها ودراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها.
- إن مفهوم الحوكمة غير جديد على مجتمعاتنا الإسلامية لأنه نابع من الحكم الراشد وهو ما حث عليه ديننا الإسلامي الحنيف، انطلاقا من السنة النبوية الشريفة والقرآن الكريم وسيرة الخلفاء الراشدين.
- إن أسلوب حوكمة الشركات بما يتضمنه من مبادئ وقواعد وإجراءات تنظيمية وقانونية
- محاسبية، مالية واقتصادية وأخلاقية...الخ. سيسمح بتفعيل تبني واستخدام معاير المراجعة الدولية ومن ثم تحقيق درجة أكبر من الشفافية والوضوح في البيانات وبالكم والجودة المطلوبة في ظل الموازنة لتلبية مصالح مختلف الأطراف.
- أوضحت الدراسات من خلال التجارب أن الآليات والمعايير الموضوعة لحوكمة الشركات في كل بلد تتأثر بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية لذلك البلد، وهذا يؤكد عدم وجود نموذج للحوكمة يمكن أن يطبق في جميع البلدان، مما حدا بالمنظمات الدولية المعنية إلى وضع مبادئ

وإرشادات عامة لحوكمة الشركات بحيث يمكن لكل بلد تكييفها بما ينسجم مع ظروفه الخاصة. * يتطلب تنفيذ أعمال الحوكمة توافر التنظيم الإداري والمهني المتكامل الذي يشتمل على وجود مجلس إدارة فاعل ولجنة مراجعة وإدارة مراجعة داخلية ومراجع خارجي مستقل.

- إن تفعيل آليات المراجعة سيؤدي بدوره إلى تفعيل أسلوب حوكمة الشركات من خلال القيام بعملية الربط بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومختلف لجان المراجعة بما يسمح بتحقيق الاستقلالية وكفاءة الأداء المهني. * هناك دور جديد وهام للمراجع الداخلي يتعلق بإدارة المخاطر وذلك من خلال قيامه بفحص ومراقبة تلك المخاطر الداخلية والخارجية منها والتي من الممكن أن تؤثر على أعمال المؤسسة.
- لجنة المراجعة تؤثر بشكل رئيسي في ضمان إجراء العمليات التي تستخدمها إدارة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مما يحقق زيادة كفاءة ونوعية التقارير المالية التي تساعد المؤسسة للوصول إلى الأهداف المخططة وتطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة بشكل فعال في المؤسسات. * إدراك العديد من ذوي الاهتمام بالمراجعة سوآءا الممارسين منهم والأكاديميين للدور الحديث الذي تلعبه المراجعة في تطبيق الحوكمة والحاجة الماسة لتفعيل العاملين في البيئة الجزائرية للوصول بالمؤسسات الجزائرية للمستوى العالمي. * من أجل تجسيد الدور الفعلي والحقيقي للمراجعة بالمؤسسات الجزائرية، لابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى تفعيل دور المراجعة فيها.

3- آفاق البحث في الموضوع:

لقد تناولنا في بحثنا هذا دور المراجعة في تفعيل جودة حوكمة المؤسسات، وبينا المجالات التي تساهم بها المراجعة في تطبيق حوكمة المؤسسات واقتصرنا من خلال دراستنا الميدانية على دراسة وتحليل حالة المؤسسة لأنه الام الأمار، وهذا باعتبار الجزائر مازالت في بداياتها الأولى فيما يخص تطبيق حوكمة المؤسسات وتوفير البيئة اللازمة لها ولعمل المراجعة بصورتها الحديثة، و غياب هذا المفهوم عن العديد من المؤسسات الوطنية ، و بالتالي فإن البحث الحالي ونتائجه يبرز بعض القضايا التي يمكن أن تكون أيضا مجالا من أبحاث القادمة .

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

باللغة العربية:

الكتب:

1. محمد طواهر التهامي وآخرون، المراجعة وتدقيق الحسابات، الجزائر، 2003

2. خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار الوائل للنشر، الأردن، 2000-2001،

3. وليم قوماس وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدنيا سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريح للنشر، السعودية، 2006

4. زاهرة توفيق سوّاد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية، الأردن، الطبعة الأولى، 2009

5. عوض ليب، محمد الفيومي، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2001

6. يوسف حمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2000،

7. عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة، مص، بدون سنة نشر

8. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008،

9. عبيد سعيد شريم وآخرون، أصول مراجعة الحسابات، مركز الأمين للنشر والتوزيع، اليمن، 2007،

10. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، دار الوائل للطباعة والنشر، الطبعة الثانية

قائمة المراجع

11. إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، كلية التجارة، مصر، الطبعة الاولى، 2004

12. ألفين ارينز وجيمس لوبك، ترجمة محمد الديسطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002،

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

14. داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية، مكتبة ناشرون، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، لبنان، 2002،

15. منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 2000.

16. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ترجمة محمد تيسير الرجبي، المراجعة والتفتيش، منشورات المجمع، الأردن، 2001.

17. وليد زكرياء صيام، اثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير ندقق الحسابات، مجلة المدفق، 2000، العدد 43،

18. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، مصر، 2006،

19. عبد المجيد الصلاحين، الحوكمة في المؤسسات المالية الإسلامية، مؤتمر الخدمات الإسلامية الثاني ، ليبيا، 2010،

20. شرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات مصر، 2005.

21. شحاتة السيد شحاتة وآخرون، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في البيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2007،

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

قائمة المراجع

23. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (شركات قطاع علم وخاص ومصارف المفاهيم– المبادئ– التجارب– المتطلبات)، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، بدون بلد نشر، 2007.

24. عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، مصر، 2007 .

25. صديقي مسعود، دريس خالد، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واع الآفاق ورهانات، أم البواقي.

26. عباس حميد التميمي، آليات الحوكمة في الحد من الفساد الإداري والمالي في شركات المملوكة للدولة، 2004،

المصادر:

1. سعيد عبد العزيز سليمان، إدارة التدقيق الداخلي، مجلة التدقيق، 2006، العدد 67–68.

2. وثائق المؤسسة الداخلية

3. **وثائق مقدمة من المؤسسة**

الرسائل :

1. شعباي لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2004

2. محمد بوسماحة، معايير المراجعة وتطبيقاتها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

3. سميرة بلخيضر، المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002

4. أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

قائمة المراجع

5. سميرة بلخيضر، المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002

6. محمد البشير، الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المدقق، 2002 .

7. يحي سعيدي وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، السنة الخامسة، العدد الخامس، 2012،

8. مفيدة بن عثمان، دور حوكمة المؤسسات في تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراجعي الحسابات، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010،

9. فيصل محمود السواورة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في شركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق، للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد 02، سوريا، 2009.

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

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

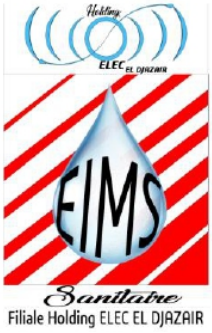
باللغة الأجنبية :

1. Philipe laurent, Liere tchrkwsky, pratique de l'audit opérationnel, les éditions d'organisation, France2001 , p 29.

2. 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 confemce organized by the egyptian banking institue, cairo, may 7-8, 2007.

3. 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.

4- OECD, Principles of corporate governance, organization for economic, operation and development publication service, 1999



HOLDING « ELEC EL DJAZAIR »

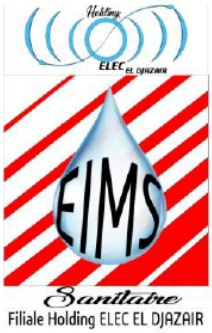
ENTREPRISE INDUSTRIELLE DE MATERIEL SANITAIRE

E.I.M – SANITAIRE – SPA

SOCIÉTÉ PAR ACTION AU CAPITAL SOCIAL DE 485 000 000 DA
SIÈGE SOCIAL : ROUTE DE HAMMAMA. BP 47 MILIANA W. AIN-DEFLA
TEL N°: (027) 53 51 22/- 53 51 25 FAX N°: (027) 53 51 21 B.P 47 – MILIANA
E-mail: eims_dg@eimsanitaire.dz
www.eimsanitaire.dz

ACTIF

N°	LIBELLE	Note	BRUT	AMO/PROV	2016	2015
ACTIFS NON COURANTS						
	Ecart d'acquisition-goodwill positif ou					
	Immobilisations incorporelles					
	Immobilisations corporelles		**719 918 395,02**	**480 998 299,12**	**238 920 095,90**	**250 545 091,47**
211	Terrains		103 180 000,00	0,00	103 180 000,00	103 180 000,00
212	Agencements installations		1 441 327,89	1 021 113,16	420 214,73	504 508,68
213	Constructions		382 987 548,43	277 821 285,26	105 166 263,17	114 779 303,02
215	Installations techniques, M.Outillages		216 853 792,44	188 331 310,16	28 522 482,28	30 188 389,14
218	Autres immobilisations corporelles		15 455 726,26	13 824 590,54	1 631 135,72	1 892 890,63
	Immobilisations financières		**2 515 581,78**	**0,00**	**2 515 581,78**	**8 791 638,89**
	Prêts et autres actifs financiers non courants		0,00	0,00	0,00	à
	Impôts différés actif		2 515 581,78	0,00	2 515 581,78	8 791 638,89
TOTAL ACTIF NON COURANT			**722 433 976,80**	**480 998 299,12**	**241 435 677,68**	**259 336 730,36**
ACTIF COURANT						
	Stocks et encours		**299 962 016,11**	**52 541 231,61**	**247 420 784,50**	**205 276 286,72**
30	Stocks de Marchandises		20 599 378,07	421 160,18	20 178 217,89	18 218 294,60
310	Stocks de Matières premières et fournitures		129 951 626,45	26 030 668,82	103 920 957,63	47 411 496,10
321	Stocks de Matières consommables		1 607 888,61	950 970,76	656 917,85	538 593,91
322	Stocks de Fournitures consommables		36 549 131,76	23 360 907,98	13 188 223,78	7 163 349,82
326	Stocks d'emballages		1 717 933,64	70 846,29	1 647 087,35	2 302 003,60
331	Stocks de produits en cours		29 762 745,63	0,00	29 762 745,63	7 155 438,68
351	Stocks de produits intermédiaires		623 132,99	623 132,99	0,00	0,00
355	Stocks de produits finis		75 934 034,23	38 822,82	75 895 211,41	120 529 680,20
358	Stocks de produits de récupération		3 009 655,97	1 044 721,77	1 964 934,20	1 957 429,31
370	Stocks de produits à l'exterieur		206 488,76	0,00	206 488,76	0,50
	Créances et emplois assimilés		**73 551 361,81**	**2 809 307,79**	**70 742 054,02**	**65 914 155,64**
	Créances Clients		**45 818 369,25**	**2 809 307,79**	**43 009 061,46**	**29 268 457,18**
411	Clients		42 925 615,73	0,00	42 925 615,73	29 185 011,45
416	Clients douteux		2 809 307,79	2 809 307,79	0,00	0,00
418	Clients produits non encore facturé		83 445,73	0,00	83 445,73	83 445,73
	Autres débiteurs		**22 562 057,63**	**0,00**	**22 562 057,63**	**36 628 868,47**
409	Fournisseurs débiteurs, Avances et acomptes versés		2 322 019,06	0,00	2 322 019,06	16 238 678,56
42	Personnels et comptes rattachés		107 538,57	0,00	107 538,57	390 189,91
43	Organismes sociaux et comptes rattachés		132 500,00	0,00	132 500,00	0,00
45	Opérations groupe- Créances		20 000 000,00	0,00	20 000 000,00	20 000 000,00
	Débiteurs divers		0,00	0,00	0,00	0,00
	Impôts et assimilés		**5 170 934,93**	**0,00**	**5 170 934,93**	**16 829,99**
444	Etat impôts sur les bénéfices		0,00	0,00	0,00	0,00
445	Etat TVA à récupérer		5 170 934,93	0,00	5 170 934,93	16 829,99
	Disponibilités et assimilés		**114 470 724,63**	**0,00**	**114 470 724,63**	**127 677 153,05**
51	Valeurs à l'encaissement		36 736 798,31	0,00	36 736 798,31	55 872 392,22
53	Caisse		0,00	0,00	0,00	0,00
	Régies d'avances et accréditif		77 733 926,32	0,00	77 733 926,32	71 804 760,83
TOTAL ACTIF COURANT			**487 984 102,55**	**55 350 539,40**	**432 633 563,15**	**398 867 595,41**
TOTAL GENERAL ACTIF			**1 210 418 079,35**	**536 348 838,52**	**674 069 240,83**	**658 204 325,77**



HOLDING « ELEC EL DJAZAIR »

ENTREPRISE INDUSTRIELLE DE MATERIEL SANITAIRE

E.I.M – SANITAIRE – SPA

SOCIÉTÉ PAR ACTION AU CAPITAL SOCIAL DE 485 000 000 DA
SIÈGE SOCIAL : ROUTE DE HAMMAMA. BP 47 MILIANA W. AIN-DEFLA
TEL N°: (027) 53 51 22/- 53 51 25 FAX N°: (027) 53 51 21 B.P 47 – MILIANA
E-mail: eims_dg@eimsanitaire.dz
www.eimsanitaire.dz

PASSIF

N°	LIBELLE	Note	2016	2015
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
	Capital non appelé		0,00	0,00
	Primes et réserves(Réserves consolidés)		**408 981,77**	**408 981,77**
	Ecart d'évaluation		0,00	0,00
	Ecart de réévaluation		0,00	0,00
	Réserves		408 981,77	408 981,77
	Ecart d'équivalence		0,00	0,00
	Résultat net (Résultat net du groupe)		**37 439 598,27**	**3 278 604,27**
12	Résultat de l'exercice		37 439 598,27	3 278 604,27
11	**Report à nouveau**		**-99 488 297,45**	**-102 766 901,72**
	Report à nouveau		-41 856 350,83	-45 134 955,10
	Ajustements de changement M.Comptables		-57 631 946,62	-57 631 946,62
TOTAL I (N)			**423 360 282,59**	**385 920 684,32**

PASSIFS NON COURANTS			
	Emprunts et dettes financières	**171 146 624,39**	**170 451 659,39**
	Emprunts et dettes assimilées	3 060 162,55	2 365 197,55
17	Dettes rattachées à des particpations	168 086 461,84	168 086 461,84
	Impôts (différés et provisionnés)	**0,00**	**0,00**
	Impôts différés Passif	0,00	0,00
	Provisions pour Impôts	0,00	0,00
	Autres dettes non courantes	**22 061 354,07**	**55 035 007,56**
153	Provisions pour pensions et obligations similaires	22 061 354,07	55 035 007,56
	Provisions pour renouvellement d'immobilisations	0,00	0,00
	Autres Provisions pour charges	0,00	0,00
	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	**193 207 978,46**	**225 486 666,95**

HOLDING « ELEC EL DJAZAIR »

ENTREPRISE INDUSTRIELLE DE MATERIEL SANITAIRE

E.I.M – SANITAIRE – SPA

SOCIÉTÉ PAR ACTION AU CAPITAL SOCIAL DE 485 000 000 DA
SIÈGE SOCIAL : ROUTE DE HAMMAMA. BP 47 MILIANA W. AIN-DEFLA
TEL N°: (027) 53 51 22/- 53 51 25 FAX N°: (027) 53 51 21 B.P 47 – MILIANA
E-mail: eims_dg@eimsanitaire.dz
www.eimsanitaire.dz

Filiale Holding ELEC EL DJAZAIR

	Fournisseurs et comptes rattachés	**33 755 137,37**	**15 905 091,54**
401	Fournisseurs de stocks et services	23 470 465,53	7 935 719,70
403	Fournisseurs, effets à payer	0,00	0,00
404	Fournisseurs d'immobilisations	49 371,84	49 371,84
405	Fournisseurs d'immobilisations, effets à payer	0,00	0,00
408	Fournisseurs, factures non parvenues	10 235 300,00	7 920 000,00
	Impôts	**8 733 615,75**	**11 268 068,25**
444	Etat, impôts sur les résultats	897 217,43	0,00
445	Etat, taxes sur le chiffre d'affaires	0,00	4 880 182,50
447	Autres impôts, taxes et versements assimilés	7 836 398,32	6 387 885,75
	Autres dettes	**15 012 226,66**	**19 623 814,71**

	Clients créditeurs,avances reçues, RRR, avoirs à établir	3 014 748,81	10 940 434,44
42	Personnel et comptes rattachés	9 494 299,76	6 560 720,39
43	Organismes sociaux et comptes rattachés	2 503 178,09	2 122 659,88
	Etat, charges à payer et produits à recevoir (hors impôts)	0,00	0,00
	Groupes et associés	0,00	0,00
	Débiteurs divers et créditeurs divers	0,00	0,00
	Charges ou produits constatés d'avance et provisions	0,00	0,00
	Trésorerie passif	**0,00**	**0,00**
	Concours bancaires courants	0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURNATS III		**57 500 979,78**	**46 796 974,50**
TOTAL GENERAL PASSIF		**674 069 240,83**	**658 204 325,77**

Filiale Holding ELEC EL DJAZAIR

HOLDING « ELEC EL DJAZAIR »

ENTREPRISE INDUSTRIELLE DE MATERIEL SANITAIRE

E.I.M – SANITAIRE – SPA

SOCIÉTÉ PAR ACTION AU CAPITAL SOCIAL DE 485 000 000 DA
SIÈGE SOCIAL : ROUTE DE HAMMAMA. BP 47 MILIANA W. AIN-DEFLA
TEL N°: (027) 53 51 22/- 53 51 25 FAX N°: (027) 53 51 21 B.P 47 – MILIANA
E-mail: eims_dg@eimsanitaire.dz
www.eimsanitaire.dz

COMPTE DE RESULTATS				
	LIBELLE	Note	2016	2015
700	Ventes et produits annexes Marchandises		35 066 695,60	49 575 970,63
701	Ventes et produits annexes : Produits finis		433 078 550,43	316 347 136,98
703	Ventes et produits annexes : Produits Résiduels		3 381 449,18	2 794 977,00
704	Ventes et produits annexes : Prestations		8 896 683,32	3 655 871,00
723	Variation stocks produits finis		-37 291 085,96	-67 324 892,14
724	Variation stocks en cours		13 723 080,39	-3 710 467,60
73	Production immobilisée		2 513 248,17	14 977 958,25
74	Subventions d'exploitation		0,00	0,00
	I-Production de l'exercice		**459 368 621,13**	**316 316 554,12**
600	Achats marchandises consommées		-32 138 523,84	-44 922 414,11
601	Achats matières et autres approvisionnements consommés		-243 315 821,15	-146 108 686,78
61	Services extérieurs		-6 420 577,71	-5 053 484,42
62	Autres Services extérieurs		-8 679 470,30	-5 984 239,84
	II-Consommations de l'exercice		**-290 554 393,00**	**-202 068 825,15**
	III-Valeur ajoutée (I-II)		**168 814 228,13**	**114 247 728,97**
63	Charges de personnel		-97 150 712,45	-89 651 611,25
64	Impôts, taxes et versements assimilés		-8 158 018,08	-5 622 190,79
	IV-Excédent brut d'exploitation		**63 505 497,60**	**18 973 926,93**
75	Autres produits opérationnels		2 668 123,77	562 054,12
65	Autres charges opérationnelles		-3 660 069,48	-2 383 873,44
681	Dotations aux Amortissements et pertes de valeurs - actif non courant		-16 767 479,81	-14 618 718,40
685/6	Dotations aux provisions et pertes de valeurs - actif courant		-5 435 826,06	-2 204 163,28
78	Reprise sur pertes de valeur et provisions		2 844 345,54	3 550 658,99
	V- Résultat opérationnel		**43 154 591,56**	**3 879 884,92**
76	Produits financiers		1 633 894,55	45 300,65
66	Charges financiers		-175 613,30	-848 140,50
	IV-Résultat financier		**1 458 281,25**	**-802 839,85**
	IV-Résultat ordinaire avant impôts (V+VI)		**44 612 872,81**	**3 077 045,07**
695	Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-897 217,43	0,00
692/693	Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-6 276 057,11	201 559,20
	Total des Produits des activités ordinaires		**466 514 984,99**	**320 474 567,88**
	Total des Charges des activités ordinaires		**-429 075 386,72**	**-317 195 963,61**
	VIII-Résultat Net des activités ordinaires		**37 439 598,27**	**3 278 604,27**
	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		**37 439 598,27**	**3 278 604,27**