الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

القسم: العلوم التجارية

تخصص: محاسبة و تدقيق

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

بعنوان

دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات

(دراسة حالة مؤسسة المواد الكاشطة – سعيدة-)

إعداد الطلبة:

- بوداود محمد أمين
- بغاديد عبد القادر

تحت إشراف الأستاذة :

* صرصار فاطمة زهراء

أعضاء لجنة المناقشة :

- الأستاذ:.....رئيسا
- الأستاذ:.....مشرفا
- الأستاذ:.....مناقشا
- الأستاذ:.....مناقشا

السنة الجامعية: 2017- 2018

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

القسم: العلوم التجارية

تخصص: محاسبة و تدقيق

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

بعنوان

دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات

(دراسة حالة مؤسسة المواد الكاشطة – سعيدة-)

إعداد الطلبة:

- بوداود محمد أمين
- بغاديد عبد القادر

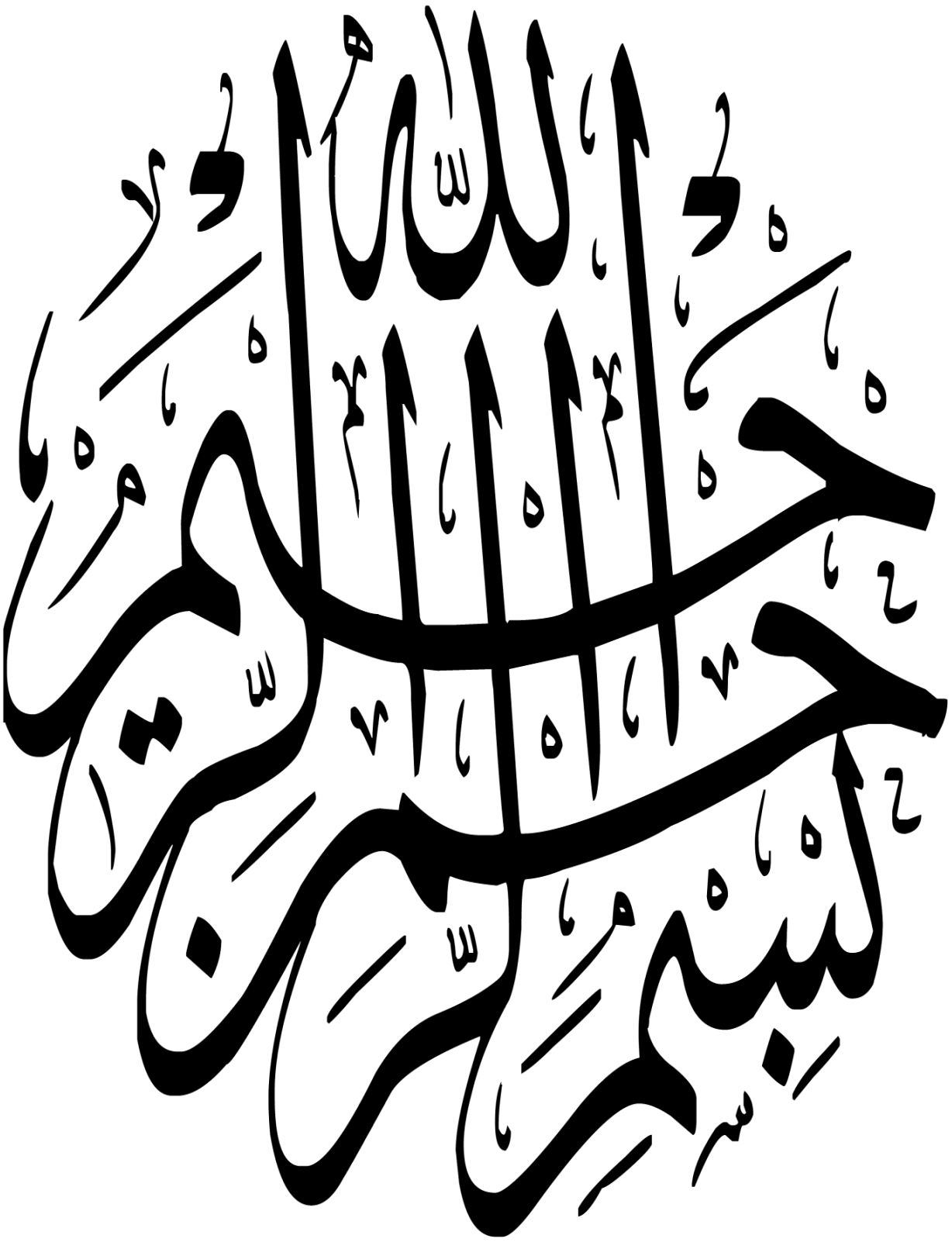
تحت إشراف الأستاذة :

* صرصار فاطمة زهراء

أعضاء لجنة المناقشة :

- الأستاذ:.....رئيسا
- الأستاذ:.....مشرفا
- الأستاذ:.....مناقشا
- الأستاذ:.....مناقشا

السنة الجامعية: 2017- 2018


بسم الله الرحمن الرحيم

تشكرات

نحمد الله ونشكره على توفيقه ومنه وكرمه ونصلي ونسلم
على حبيبه ومصطفاه
ولا يسعنا هنا ألا أن نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة التي
أشرفت على هذا العمل ولم تبخل علينا بالإرشادات والنصائح
والتوجهات من اجل إتمامه.
الأستاذة: صرصار
ولا يفوتنا أن نعبر عن تحياتنا إلى كل الأحباب والأصدقاء
وكل من ساهم من قريب أو بعيد وأخص بالذكر
طلاب قسم السنة الثانية ماستر تخصص محاسبة وتدقيق

إهداء

الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل الذي انتهى بفضله و كرمهعلينا.

أهدي ثمرة هدا الجهد المتواضع إلى من أدين لهما بالفضل بعد الله تبارك و تعالى

إلى من أعتبرهما من أبواب الجنة

إلى الوالدين الكريمين الذين ينتظران لحظة نجاحنا بفارغ الصبر

والى من شارك في إعداد هذه المذكرة لكل من أفراد العائلة صغيرا أو كبيرا .

وإلى كل من مد لي يد المساعدة من قريب أو بعيد ولو كانت بكلمة تدعيمية.

إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

إلى أستاذتيالمؤطرةصرصار الذي لم تبخل علينا بتوجيهاتها

بوداود محمد أمين

إهداء

الحمد الله عز و جل على منه و عونه و إحسانه لإتمام هذا البحث أتقدم بالجزيل الشكر إلى الوالدين العزيزين الذين أعانوني و شجعوني على الاستمرار في مسيرة العلم و النجاح و إلى إخوتي و إخواني و كل أسرتي دون استثناء كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير و إلى من شرفتني بإشرافها على مذكرة الأستاذة صرصار فاطمة زهراء التي ساهمت بشكل كبير في إتمام و استكمال هذا العمل اهدي هذه مذكرة راجيا من الله عز و جل توفيق

بغاديد عبد القادر

الملخص:

تعالج هذه المذكرة دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات، الهدف منها التعريف بوسيلة التدقيق المحاسبي التي تعتبر كآلية من الآليات التي تدعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات من خلال مساهمته في حماية حقوق المساهمين و مختلف أصحاب المصالح.

في حين كان الجزء التطبيقي عبارة عن دراسةحالة ميدانية بمؤسسة جزائرية، المؤسسة الوطنية للمواد الكاشطة ،ومن بين النتائج الايجابية المتوصل إليها أن وظيفة التدقيق المحاسبي تلعب دورا في حوكمة الشركة .

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، حوكمة الشركات

Résume:

Ce mémoire traite Le rôle de l'audit comptable dans la gouvernance d'entreprise ,L'objectif est de definer l'audit comptable comme un mécanisme qui soutient la bonne application de la gouvernance d'entreprise à travers sa contribution à la protection des droits des actionnaires et des différentes parties prenantes.

Tandis que la partie pratique et une étude de cas d'une institution algérienne,l'Institution nationale des matériaux abrasifs, L'un des resultants positives est que la fonction de verification joue un role dans la gouvernance d'entreprise.

Mots clés: l'audit comptable,gouvernance d'entreprise

قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
الشكر	II
الإهداء	III
الإهداء	IV
الملخص	V
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	IX
قائمة الأشكال	X
قائمة الإختصارات	X
قائمة الملاحق	VI
المقدمة	أ
الفصل الأول : مفاهيم عامة حول التدقيق المحاسبي	2
المبـحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي	3
المـطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي	3
المـطلب الثاني: مفهوم للتدقيق المحاسبي	4
المطلب الثالث : أنواع التدقيق المحاسبي	5
المطلب الرابع: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي	8
أولا: أهداف التدقيق المحاسبي	8
ثانيا: أهمية التدقيق المحاسبي	11
المبحث الثاني : معايير التدقيق المحاسبي	13
المطلب الأول : المعايير العامة (الشخصية)	14
أولا:التدريب و الكفاءة	14
ثانيا: الاستقلال	14
ثالثا: بذل العناية المهنية اللازمة	15

المطلب الثاني : معايير العمل الميداني	16
أولا : التخطيط السليم لعملية التدقيق و الإشراف على المساعدين	17
ثانيا: دراسة و تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية	17
ثالثا: الحصول على الأدلة الإثبات الكافية و الملائمة	18
المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير	18
المبحث الثالث : مراحل عملية التدقيق	23
المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق	23
أولا: إكتساب المعرفة العامة حول المؤسسة	23
ثانيا:تحديد برنامج التدقيق	24
المطلب الثاني: بداية العمل	25
أولا: تقيم نظام الرقابة الداخلية	25
ثانيا :تدقيق حسابات المنشأة	26
المطلب الثالث: إعداد التقرير	28
أولا: الأركان الشكلية لتقرير	28
ثانيا : أنواع تقارير المدقق	30
الفصل الثاني: علاقة التدقيق المحاسبي بحوكمة الشركات	33
المبحث الأول : ماهية حوكمة الشركات وطبيعة نظامها	35
المطلب الأول:نشأة حوكمة الشركات	35
أولا:نشاة حوكمة الشركات	35
ثانيا:أساس ظهور حوكمة الشركات	35
المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات	36
أولا: حوكمة الشركات من الناحية الاقتصادية	36
ثانيا: تعريف حوكمة الشركات لغويا	36
ثالثا: مفهوم حوكمة الشركات اصطلاحا	37
المطلب الثالث: طبيعة نظام حوكمة الشركات	37
المطلب الرابع : أطراف حوكمة الشركات	39
المبحث الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات خصائصها و مبادئها	42

المطلب االاول: أهمية حوكمة الشركات	42
المطلب الثاني: أهداف حوكمة الشركات	43
المطلب الثالث: خصائص حوكمة الشركات	45
المطلب الرابع:مبادئ حوكمة الشركات	46
المبحث الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي بحوكمة الشركات	51
المطلب الاول: دور التدقيق المحاسبي في الإفصاح والشفافية	51
المطلب الثاني: دو الدقيق المحاسبي في الحفاظ على حقوق المساهمين	57
الفصل الثالث : دراسة ميدانية في شركة المواد الكاشطة–سعيدة–	62
المبحث الأول: تعريف و تحديد ميدان الدراسة	63
المطلب الأول: تعريف الشركة الوطنية للمواد الكاشطة	63
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي أهداف و مهام شركة الموادالكاشطة	64
أولا: الهيكل التنظيمي لشركة المواد الكاشطة	64
ثانيا: أهداف ومهام شركة المواد الكاشطة	67
المبحث الثاني: دراسة حالة مؤسسة المواد الكاشطة	68
المطلب الأول: تدقيق القوائم المالية للشركة و حساب نسب الربحية	68
أولا: تدقيق ميزانية الشركة و جدول حسابات النتائج سنة 2015–2016	69
ثانيا: حساب نسب الربحية لشركة المواد الكاشطة سنة 2015–2016	79
المطلب الثاني:دراسة علاقة التدقيق بالحوكمة باستخدام spss	83
أولا: المنهج المستخدم	83
ثانيا: ادوات جمع المعلومات و الوسائل الاحصائية المستخدمة	83
ثالثا: عينة الدراسة و خصائصها	84
رابعا: تفسير نتائج الدراسة الميدانية	84
الخاتمة	89
المراجع	92
الملاحق	98

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي	6
02	مزايا حوكمة الشركات	42
03	ميزانية الشركة في 2015/12/31 قبل التدقيق	69
04	جدول حساب النتائج الشركة 2015/12/31 قبل التدقيق	70
05	ميزانية الشركة في 2015/12/31 بعد التدقيق	72
06	جدو حساب النتائج لشركة في 2015/12/31 بعد التدقيق	73
07	ميزانية الشركة في 2016/12/31 قبل التدقيق	74
08	جدول حساب النتائج الشركة في 2016/12/31 قبل التدقيق	75
09	ميزانية الشركة في 2016/12/31بعد التدقيق	77
10	جدول حساب النتائج الشركة في 2016/12/31 قبل التدقيق	78
11	نسب ربحية الشركة لسنة 2015 قبل التدقيق	79
12	نسب ربحية الشركة لسنة 2016 قبل التدقيق	80
13	نسب ربحية الشركة لسنة 2015 بعد التدقيق	81
14	نسب ربحية الشركة لسنة 2016 بعد التدقيق	82
15	علاقة بين متغر التدقيق المحاسبي (يوضح مدقق في تقريره عما اذا كانت قوائم المالية تعبر بعدالة و صدق عن المركز المالي) و متغير حوكمة الشركات (يتم الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية و اظهار فعاليته)	84
16	علاقة بين متغر التدقيق المحاسبي (على المدقق أن يحدد نطاق عملية التدقيق و الأهداف العملية) و متغير حوكمة الشركات (تقوم الإدارة بالافصاح عن المعلومات الهامة و الجوهرية و عن الأهداف و النتائج المالية و التشغلية للشركة)	85
17	علاقة بين متغير التدقيق المحاسبي (يحصل المدقق على المعلومات ذات مصداقية عند التزامه بنظام الرقابة الداخلية) و متغير حوكمة الشركات (للحوكمة قوانين و تنظيمات ذات شفافية و قابلة للتنفيذ)	85
18	علاقة بين متغير التدقيق المحاسبي (يحول المدقق النتائج التي يتحصل عليها من خلال عملية التدقيق إلى تقرير) و متغير حوكمة الشركات (يجب تقديم كل المعلومات الصحيحة اللازمة في الوقت المناسب لمجلس الإدارة)	86

قائمة الاشكال:

الرقم	الشكل	الصفحة
01	معايير التدقيق المتعارف عليها	13
02	اقتصاديات حوكمة الشركات	38
03	أطراف حوكمة الشركات	39
04	خصائص حوكمة الشركات	45
05	الهيكل التنظيمي لشركة المواد الكاشطة	64

قائمة الاختصارات:

الرمز	الدلالة العربية	الدلالة الاجنبية
AAA	جمعية المحاسبين الأمريكيين	American accounting association
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institute of Certified Public Accountants
SEC	هيأة الأوراق المالية الأمريكية	Securities and Exchange Commission
OECD	منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية	Organisation for Economic Co-operation and Development
SNIC	للشركة الوطنية للصناعات الكيماوية	National Chemical Industries Company
ABRAS	الشركة الوطنية للمواد الكاشطة	National Company for abrasive materials

قائمة الملاحق :

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	ميزانية الشركة الوطنية للمواد الكاشطة–سعيدة–	98
02	جدول حسابات النتائج لشركة الوطنية للمواد الكاشطة–سعيدة–	100
03	نموذج الاسبيان	101

مقدمة

المقدمة:

أن عملية تدقيق الحسابات ليست وليدة اليوم أو الأمس القريب، فقد عرفها الإنسان بشكل بدائي مند أن بدأ الفرد بمزاولة نشاطه لإشباع حاجاته و حاجات غيره، وكانت تتم هذه العملية في العصور القديمة عن طريق الاستماع للحسابات، أما العصور الوسطى شهدت مايسمى بانفصال الملكية عن الإدارة الأمر الذي أدى إلى ضرورة وجود مدققين من أجل الحفاظ على الأموال المستثمرة.

لقد شغلت مهنة المحاسبة والتدقيق دور اقتصادي واجتماعي مهم بالنسبة للأفراد والشركات والقطاعات لما لها من أهمية في توجيه قرارات التخطيط للموارد والقرارات الاقتصادية، بحث لها تأثير كبير في مجتمع الأعمال بالدولة.

فإذا كانت مهنة المحاسب تشكل أداة ضبط الأعمال المالية للشركات بأنواعها المختلفة و إنتاج البيانات و التقارير المالية، فان مهنة التدقيق لها أهمية أعظم حيث تقع عليها مسؤولية التحقق و التدقيق لتقرير برأي فني قاطع لا غموض فيه عن صدق و عدالة البيانات المالية، وأنها تعبر بصدق عن المركز المالي للشركة وفقا للقانون بما يمكن مستخدمي البيانات المالية داخليا و خارجيا باتخاذ القرارات الصائبة التي تكفل استمرار تلك الشركات و مساهمتها في تقوية و تدعيم الاقتصاد الوطني، كما يمثل التدقيق المحاسبي أحد أهم عناصر حوكمة الشركات كآلية تعمل على ضبط العمل داخلها خاصة عند توسع قاعدة المساهمين، حث أثبتت الشركات التي تعتمدها قدرة منفردة على تقرير أعمالها المستمرة و نجاحها في تحقيق أهدافها التي تهتم بشكل أو بأخر على الرقابة و التدقيق.

تمثلت حوكمة الشركات في مجموعة من القواعد و الآليات و الإجراءات و القوانين التي يتم بواسطتها مراقبة الأداء العام للشركة وتضبط ممارسات و تصرفات مختلف الأطراف بهدف ضمان الشفافية و النزاهة و العادلة عن طريق تنظيم العلاقات بين الإدارة و مجلس الإدارة و المساهمين و أصحاب المصالح.

وقد أصبح مفهوم حوكمة الشركات من القضايا الرئيسية بالنسبة لمجتمعات الأعمال في أي اقتصاد من الاقتصاديات الأخذة في العولمة بصورة متزايدة، وتحتاج حوكمة الشركات إلي العديد من الآليات والوسائل والأدوات للتطبيق الجيد لها سواء داخل الشركة كمجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي والأنظمة والقوانين التي تنظم عمل الشركات بما يضمن تطبيق مبادئها.

و من خلال ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي و محاولة الإجابة عليه:

الإشكالية:

ما هو دور للتدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات؟

الأسئلة الفرعية:

1-ما هو التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات ؟

2-هل يوجد العلاقة بين التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات؟

الفضيات:

1- أهم وسيلة تعتمد عليها حوكمة الشركات لضبط عملها هي التدقيق المحاسبي.

2- يوجد علاقة بين التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات.

أهمية البحث:

أن لحوكمة الشركات دور كبير في دفع عجلة التنمية الاقتصادية للبلاد، تضمن للمستثمرين و حملة الأسهم عوائد مناسبة لاستثماراتهم كما يتمثل دورها في حماية حقوق المساهمين.

ومالا شك أن حوكمة الشركات وسيلة لتحقيق أكبر عائد للشركة و يرفع من كفاءة استخدامها لمواردها، الأمر الذي يؤدي إلى جذب رؤوس أموال و خلق مناصب عمل جديدة من خلال ظهور شركات اقتصادية عملاقة ، ومن بين الطرق و الوسائل التي تعتمد عليها حوكمة الشركات في تحقيق أهدافها نجد التدقيق المحاسبي.

محاولة إظهار و إبراز دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات من خلال تسليط الضوء على التدقيق المحاسبي بشكل عام وكذا التطرق للإطار المفاهيمي و التنظيمي لحوكمة الشركات و دراسة ارتباطات التدقيق المحاسبي بحوكمة الشركات.

حدود البحث:

-الحدود المكانية: تمثلت الحدود المكانية للبحث في كل من جامعة سعيدة و كذا الشركة الوطنية للمواد الكاشطة–سعيدة- لإتمام الجانب التطبيقي من الدراسة.

-الحدود الزمنية: في إطار إعداد البحث تمثلت الحدود الزمنية في 6 أشهر من السنة الجامعية 2018/2017 منها 3 أشهر تربص و عمل ميداني في الشركة الوطنية للمواد الكاشطة.

أسباب إختيار الدراسة:

- الرغبة الشخصية في الإطلاع على هذا الموضوع.
- الإهتمام الشخصي بالموضوع نظراً لارتباطه بمجال تخصصنا المتمثل في التدقيق المحاسبي.

- التطلع لفعالية و دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات

منهج البحث:

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية و إختبار صحة الفرضيات المصاغة اعتمدنا على إستخدام مناهج متنوعة منها المنهج الوصفي التحليلي و ذلك بوصف التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات و كذلك تحديد دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات و تحليل استمارة التي تم توزيعها على أفراد العينة المختارة من خلال استخدام برنامج spss للتحليل الإحصائي.

أدوات الدراسة:

إن الأدوات المستعملة في دراستنا للبحث تمت بالإعتماد على النتائج المتوصل إليها و المستخرجة من الدراسة الميدانية للبحث إضافة إلى الكتب و المذكرات، أما في ما يخص الدراسة الميدانية كانت المقابلة الشخصية لمختلف إطارات شركة الوطنية للمواد الكاشطة .

صعوبات الدراسة:

لا يخلف أثناء إنجاز أي عمل بحثي يكاد يخلو من الصعوبات، ومنها قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع، بالإضافة إلى عدم إيجاد شركة مساهمة خاصة بالأفراد باعتبارها أرض خصبة التي يمكن أن يطبق عليها موضوع بحثنا و بتالي قمنا بدراسة ميدانية في شركة مساهمة لدولة، وكما أن الوقت الذي يعتبر من القيود التي حالت بيننا و بين جمع المعلومات الخاصة بالبحث.

خطة الدراسة:

حتى نتمكن من الإجابة على إشكالية البحث، وكذا إختبار صحة الفرضيات الموضوعة قيد الدراسة و التطرق لمختلف جوانب الموضوع تطلب منا التعرض إلى ثلاث فصول، بحث الفصل الأول خصص للإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي و هذا عن طريق عرض جميع المفاهيم للإحاطة بالموضوع.

أنا الفصل الثاني كان حول الإطار ألمفاهيمي لحوكمة الشركات وهذا بعرض جميع المفاهيم للإحاطة بالموضوع.

أما الفصل الثالث كان عبارة عن دراسة حالة تطبيقية في الشركة الوطنية للمواد الكاشطة إذ تم إسقاط ما تم التطرق إليه نظريا و تجسيده على أرض الواقع عن طريق دراسة القوائم الخاصة بالشركة و عرض لمحة عن الشركة الوطنية للمواد الكاشطة وتدقيق الحسابات الخاصة بها وفي الأخير تحليل و تفسير النتائج المتحصل عليها

الفصل الأول

مقدمة الفصل

يعتبر التدقيق المحاسبي و كأي علم من العلوم ميدان واسع وقد عرف تطورات كبيرة أو متواصلة عبر مختلف العصور، خاصة بعد ظهور الثورة الصناعية وما أعقبها من تطور المؤسسات وكبر حجمها و ظهور ما يسمى بالشركات المتعددة الجنسيات وما نتج عن ذلك من إنفصال الملكية عن التسيير، وهنا تكمن أهمية التدقيق في المحافظة على حقوق الملاك وذلك بالتأكد من صحة البيانات المالية و المحاسبة ومدى تمثيلها للمركز المالي للشركة و كذلك تطبيق إجراءات موضوعة من طرف الإدارة لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش و التلاعب بأملاكها و منه فان التدقيق المحاسبي ينطلق من مجموعة من الخصائص و الفرضيات و التي تعتبر كأساس للغاية التي وجد من أجلها،كما يرتكز على مجموعة من المعايير التي تحدد عمل المدقق و توجهه و كذلك يبين المراحل التي تخص القيام بعملية التدقيق.

بحيث تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاث مباحث سوف نتطرق في المبحث الأول إلى ماهية التدقيق المحاسبي أما في المبحث الثاني نوضح معايير التدقيق المحاسبي و المبحث الثالث سنحدد فيه مراحل عملية التدقيق.

المبحث الأول : ماهية التدقيق المحاسبي

إن تطور التدقيق المحاسبي وصولا إلى ما عليه الآن كان أمرا حتميا، وذلك للدور الذي بات يلعبه في ظل التطورات الاقتصادية الكبيرة وصعوبات مراقبة الملاك لمنشآتهم بسبب كبر حجمها و تنوع أنشطتها، سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم عموميات حول التدقيق المحاسبي حيث سنتطرق في المطلب الأول إلى تطور التدقيق المحاسبي و في المطلب الثاني سنتطرق إلى تعريف التدقيق المحاسبي أما في المطلب الثالث سنوضح أنواع التدقيق المحاسبي و المطلب الرابع سنحدد أهمية و أهداف التدقيق المحاسبي.

المطلب الأول : التطور التاريخي لتدقيق المحاسبي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، و التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع و قد ظهرت الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن الحكومات قدماء المصريين و اليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف إلى مدى صحتها وهكذا نجد إن كلمة التدقيق audit مشتقة من كلمة لاتينية audire ومعناها يستمع.[1]

الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية و كذا المشروعات العائلية, وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة و منع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية، وكان المدقق من خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناءا على تجربته.

الفترة من 1500 حتى سنة 1850 م

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترات السابقة، إذ اقتصر على اكتشاف الغش و التلاعب و التزوير في الدفاتر المحاسبية, غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.[2]

الفترة من 1850 حتى سنة 1905 م

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبتالي الانفصال التام بين الملاك و الإدارة، وما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية و العملية) طبعة الأولى، دار وائل لنشر.الاردن2000،ص 18.17

[2] إدريس عبد السلام اشنيوي، مراجعة المعايير،و الإجراءات الطبعة الرابعة ، دار النهضة عربية، لبنان 1996 ص 14.

المستثمرة، و عزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1962 الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حسباتها من قبل مدقق مستقل.

أما أهداف التدقيق خلال الفترات كانت كتالي:[1]

- إكتشاف الغش و الخطأ.
- إكتشاف و منع الأخطاء الفنية.
- إكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

الفترة من 1905 حتى يومنا هذا

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى و كذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس عامي.

أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد اكتشاف الغش و الخطأ، فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة، بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذ كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.[2]

المطلب الثاني : مفهوم التدقيق المحاسبي

سنحاول من هذا المطلب تقديم مجموعة من التعاريف التي أعطيت لتدقيق المحاسبي :

التعريف الأول :عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين AAA التدقيق على انه عملية منظمة و منهجية لجمع و تقيم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية لتحديد مدى توافق و تطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.[3]

التعريف الثاني :كما يعرف أحمد لطفي التدقيق على انه عملية جمع و تقييم أدلة الإثبات بطريقة منهجية و موضوعية عن طريق شخص كفئ و مستقل لتحديد مدى توافق المعلومات المعدة على الأحداث الاقتصادية مع المعايير المقررة و التقرير عن نتائج ذلك الأطراف ذات المصلحة.[4]

التعريف الثالث :وعرفه التميمي على انه الإجراءات المختلفة التي يقوم بها شخص مستقل أو محايد لأجل التوصل إلى رأي فني محايد فيما إذا كانت المعلومات المسجلة بالدفاتر و المستندات تعكس وبعدالة الأحداث

[1] إدريس عبد السلام، مرجع سبق ذكره ص 16.

[2] هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، طبعة ثالثة، دار وائل لنشر، الأردن 2006 ص 19.

[3] مجيد جاسم الشرع، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية، دار وائل لنشر، عمان 2003 ص108.

[4] آمين السيد احمد لطفي، مراجعة دولية و عولمة أسواق رأس المال، دار الجامعية الإسكندرية 2005 ص103.

الاقتصادية التي تمت خلال فترة معينة بمؤسسة محل التدقيق و إن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[1]

التعريف الرابع: بناءا على تعريف لمصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسيين فان تدقيق الحسابات هو فحص من مهني مؤهل و مستقل لإبداء رأي حول انتظام و مصداقية الميزانية و جدول حسابات النتائج لمؤسسة ما.[2]

التعريف الخامس :كما عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه :

إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية و الأحداث، وتقييمه بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه القرارات مقياس معين ، وإيصال النتائج إلى المستفيدين.[3]

المطلب الثالث : أنواع التدقيق المحاسبي

هناك أنواع عديدة من التدقيق المحاسبي تختلف و الزاوية التي ينظر إليه منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق، بحث سنقوم بدراسة أنواع التدقيق علي النحو التالي :

أولا : من حيث القائم بعملية التدقيق

1-التدقيق الداخلي :هو التدقيق الذي يقوم به موظف من داخل المؤسسة من خلال فحص دفاتر و السجلات والتحقق من مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر و السجلات، ويعتبر التدقيق الداخلي أداة بيد الإدارة و يخضع لسلطتها تخول له مهام التقييم و المراقبة و التطابق و التحقق، ومن واجبات المدقق الداخلي تزويد الإدارة بالمعلومات حول:[4]

- دقة و فعالية أنظمة الرقابة و الكفاءة التي يتم بها تنفيذ المهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.
- كفاءة النظام المحاسبي للمؤسسة و ذلك كالمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات و المركز المالي.
- حالات الغش المكتشفة، المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، التهديدات و الفرص المتاحة أمام المؤسسة.[5]

2-التدقيق الخارجي : هو التدقيق الذي يتم تنفيذه من قبل هيئة خارجية مستقلة عن المؤسسة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق و عدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة[6].

---

[1]هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، طبعة ثانية، دار وائل لنشر، عمان 2004 ص23.

[2]guide pour loudit,dinformaton,financiere des entreprises 1ere édition .runod.paris.1991.p28

[3]هادي تميمي مرجع سابق ص 19

[4]غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية ط1 دار المسيرة لنشر، الاردن 2006 ص13

[5]نادر شعبان، ابراهيم السراح، مراجعة داخلية في ضل التشغيل الالكتروني، دار الجامعية الاسكندرية، 2006 ص 23

[6]Micheline , friédérich,.georger.langlios.alainburlaud.rénebonnaull .loccit

الجدول رقم 1 : أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

	المدقق الخارجي	المدقق الداخلي
الهدف	-خدمة الملاك عن طريق إبداء الرأي في سلامة و صدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة. -اكتشاف الأخطاء و الغش في حدود ما تتأثر به التقارير و القوائم المالية.	-خدمة الإدارة عن طريق تأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ و يقدم البيانات سليمة و دقيقة للإدارة.
نوعية من يقوم بالتدقيق	-شخص مهني مستقل من المؤسسة يعين من طرف الملاك.	-موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة و يعين من طرف الإدارة.
درجة الاستقلال	-استقلال كامل عن الإدارة في الفحص والتقييم و إبداء الرأي.	- استقلال جزئي.
المسؤولية	-مسؤول أمام الملاك حيث يقدم تقريره عن نتائج الفحص و رأيه الفني عن القوائم المالية إلي الملاك.	- مسؤول أمام الإدارة ، ومن تم يقدم تقريره عن نتائج الفحص و الدراسة إلى مستويات الإدارة العليا.
طاق العمل	-يحدد ذلك الأمر التعيين و العرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها،وما تتفق عليه القوانين المنظمة لأعمال تدقيق الخارجي مستقل.	-الإدارة هي التي تحدد نطاق عمل المدقق الداخلي.
توقيت الأداء	-يتم الفحص في الغالب مرة واحدة في نهاية السنة المالية،وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.	- يتم الفحص بصفة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر : محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير المراجعة العربية والدولية الأمريكية،الجزء الاول,دار الجامعية،الاسكندرية2009 ص32

ثانيا : من حيث الإلزام القانوني

1-التدقيق الإلزامي : هو التدقيق تلزم المؤسسة به وفقا للقوانين و التشريعات السائدة وغالبا ما يسمى بالتدقيق القانوني.[1]

ومثال ذلك القوانين المنظمة لعمل المؤسسات المساهمة، ومن أهم ماتنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات يتولى تدقيق حسابات المؤسسة وقوائمها المالية الختامية، وقد جرى العرف أن يقوم مجلس إدارة المؤسسة بترشيح مدقق الحسابات و تصدر الجمعية العامة للمساهمين قرار تعيينه و تحديد أتعابه.[2]

2-تدقيق الغير الإلزامي (التعاقدي): التدقيق التعاقدي هو التدقيق الإختياري يتم دون إلزام قانوني أو لائحة معينة و يرجع أمر اعتماده لأصحاب المؤسسة أو الأطراف ذات المصلحة، يجوز في هذا النوع من التدقيق تحديد مجال التدقيق بين الجمعية العامة و مدقق الحسابات لتحقيق أهداف معينة.[3]

ثالثا:من حيث نطاق التدقيق

1-التدقيق الكامل: هذا النوع من التدقيق يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، بحيث يقوم بفحص البيانات و السجلات و القيود المثبتة و كل ما من شأنه أن يؤسس لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة مخرجات النظام المحاسبي و تمثيلها للواقع التفعيلي لها.[4]

2-التدقيق الجزئي : هو التدقيق الذي يتضمن وضع قيود على نطاق أو مجال الفحص، حيث يقتصر عمل مدقق الحسابات على عمليات معينة و في هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في حدود التدقيق المكلف به، و يتطلب ذلك وجود اتفاق كتابي بين مدقق الحسابات و الجهة المعينة له يبين فيه حدود التدقيق و الهدف منه.[5]

رابعا:من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

1-التدقيق الشامل(التفصيلي) : يعني التدقيق التفصيلي أن يقوم مدقق الحسابات بتدقيق جميع القيود، الدفاتر و السجلات، الحسابات و المستندات، وهذا النوع من التدقيق يصلح للمؤسسات صغيرة الحجم و لا يناسب المؤسسات الكبيرة لأن استخدام التدقيق التفصيلي يؤدي إلى زيادة أعباء عملية التدقيق و الوقت اللازم لها.[6]

---

[1] Micheline, friédérich,georges,langlois.alainburland.renébonnault op cit p447

[2] محمد السيد سرايا،أصول و قواعد المراجعة و التدقيق،الإطار النظري،معايير و قواعد،مشاكل التطبيق العملي،دار المعرفة الجامعية الإسكندرية، 2002 ص .44

[3] نفس المرجع 1.

[4] مسعود صديقي،نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، رسالة دكتوراه غير منشورة ،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 2004 ص 23-22.

[5] أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق الحديث،ط2، دار فاء لنشر عمان،2005 ص 11.

[6] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية و الدولية و الأمريكية،الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، ص33.

2-التدقيق الاختباري :نظرا للاعتبارات العلمية و كبر حجم المؤسسات و تعدد عملياتها بصورة كبيرة و تحقيقا لكفاءة عملية التدقيق يلجأ مدقق الحسابات إلى استخدام عينات التدقيق لإجراء اختبارات الالتزام بسياسات و إجراءات الرقابة الداخلية و أيضا لإجراء اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة و العمليات، ويتم ذلك بتنفيذ اختبارات التدقيق على عينة فقط من مجتمع البيانات محل الفحص بدلا من تنفيذها على جميع المفردات و يقوم المدقق باستخلاص أحكام تتعلق بالمجتمع في ضوء تقويمه لنتائج العينة، ويتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات أهمها ما يظهره فحص و تقييم المدقق الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المؤسسة من جهة و مدى إمكانية تطبيق إجراءات التدقيق الاختياري من جهة أخرى.[1]

خامسا:من حيث توقيت عملية التدقيق

1- التدقيق المستمر:يقصد به قيام عملية التدقيق و الفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق بزيارة المؤسسة لفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق و فحص البيانات المثبتة بالدفاتر و السجلات بالإضافة لتدقيق نهائي للقوائم المالية في نهاية الفترة بعد ترصيد الحسابات و إقفال الدفاتر.[2]

2-التدقيق النهائي : هو التدقيق الذي يتم عند إنتهاء إدارة الحسابات من تقييد وترحيل العمليات و إستخراج الحسابات الختامية وإعداد القوائم المالية للمؤسسة في نهاية السنة المالية، ويلجأ المدقق الخارجي عادة لهذا النوع من التدقيق في حالة المؤسسات صغيرة الحجم و التي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.[3]

المطلب الرابع: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي

أولا: أهداف التدقيق المحاسبي

لقد أدى التطور التاريخي لمهمة التدقيق إلى تطور و تعدد أهداف التدقيق، حيث كان في بداية سنة 1850م يقتصر الهدف من التدقيق اكتشاف الغش و الاختلاس دون إعطاء أهمية للرقابة الداخلية، ولكن مع بداية الستينات 1960م شهد هذا الهدف تطور كبير جدا حيث أصبح يهتم بتحديد عدالة المركز المالي و إكتشاف الغش و الخطأ ومع ذلك لم يبقى هذا الهدف راسخا مع التطور الذي شهده التدقيق بل أصبح هدف أساسي في يومنا هذا يقتصر على مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال تحقيق الرفاهية الإجتماعية و غيرها مع إعطاء أهمية جوهرية لأنظمة الرقابة الداخلية.[4]

[1] محمد الفيومي محمد، علاء الدين محمد الدمبري، أيمن احمد احمدشفيوي، دراسات متقدمة في المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية 2008ص376.

[2] زاهرة عاطف السواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراية، عمان، الأردن، طبعة أولى، 2009ص 35.36.

[3] عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما و عملا، مؤسسة البيان، الجامعة الإسكندرية، 1993ص52.

[4] غسان فلاح المطارنة،تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، دار المسيرة لنشر و التوزيع الأردن 2006ص18.

عموما فإن هدف تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة على المركز المالي و نتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق.[1]

كما يمكن تحديد أهداف التدقيق في مجموعتين أساسيتين و هما الأهداف التقليدية والحديثة أو المتطورة.[2]

أ)الأهداف التقليدية :

1-الأهداف الرئيسية:

- التحقق من صحة و دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، و مدى الاعتماد عليها.

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

2-الأهداف الفرعية :

-اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر و السجلات من الخطأ و الغش.

-تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش، بوضع ضوابط و إجراءات تحول دون ذلك.

-اعتماد الإدارة عليه في تقرير و رسم السياسات الإدارية و اتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا .

-مساعدة مصلحة الضرائب في تحديد الضريبة.

- طمأنة مستخدمي القوائم المالية و تمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

-تقرير التقارير المختلفة و ملئ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق .

ب)الأهداف الحديثة أو المتطورة:

-مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها و مدى تحقق الأهداف و تحديد الانحرافات و أسبابها و طرق معالجتها.

-تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

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

-تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

بالإضافة إلى الأهداف العامة التي تطرقنا لها، هناك أهداف أخرى عملية ميدانية نذكر منها ما يلي :

1-عرض القوائم(الإفصاح):

يهدف المدقق من خلال هذا البند إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير و المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما و الطرق و السياسات المحاسبية المتبناة من قبلها، فضلا عن قياس درجة التبات في تطبيق هذه

[1] Philipe,laurant et pieretcherkwsky.pratique de l'audit,opérationnel les édition dorganisation.paris1992 p 29

[2] خالد راغب الخطيب،جليل محمود الرفاعي،الأصولالعلمية و العملية لتدقيق الحسابات،دار المستقبل،الأردن 1998ص10.

الطرق من فترة إلى أخرى مما يجبر المدقق على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة و المؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة و المعلن عنها.[1]

2- الشمولية :

يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون أي استثناءات، حتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الاطلاع على كل الدفاتر و السجلات وذلك بغرض توفير معلومات محاسبية شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة.

3-الوجود و التحقق :

أي أن يتأكد المدقق من أن جميع العناصر الواردة في الميزانية من أصول وخصوم موجودة فعلا.

4-الملكية و المديونية :

هنا يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية، وان الديون المستحقة فعلا لأطراف أخرى، وقد تكون هذه الأخيرة عن طريق المصادقات مثلا.

5-التقييم :

يعني هذا المبدأ انه على المدقق التأكد من كون كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبيةالمتعارف عليها،مع ثبات طرق التقييم من دورة لأخرى.

6-إبداء الرأي الفني :

الهدف الأساسي للمدقق هو إعطاء الرأي الفني المحايد مدعم بأدلة و قرائن إثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي و نتيجة الأعمال.

لذلك ينبغي عليه في إطار عملية التدقيق القيام بالفحص و الإجراء[2]

-التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة.

-مراقبة عناصر الأصول و الخصوم.

-تقييم الهيكل التنظيمي.

-التأكد من التسجيل السليم للعمليات.

- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة .

-محاولة الكشف عن حالات الغش، التلاعب و الأخطاء.

[1]مسعود صديقي،نحو ايطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر،أطروحة دكتوراه غير منشورة ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،جامعة الجزائر، 2004ص26

[2]Belaiboud,mokhtar.guide,pratique,d'audit financier et comptable .maison des livres .Alger 1986 p22

ثانيا: أهمية التدقيق المحاسبي

تتمثل أهمية التدقيق في اعتباره وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية للمؤسسة في اتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية خصوصا إذا تم اعتماد البيانات المالية من قبل جهة محايدة و مستقلة عن إدارة المؤسسة مما يدعم الثقة فيها من قبل الجهات التي تتمثل فيما يلي :

1-إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا، وبتالي فان مصداقية المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة و يزيد نسبة الاعتماد عليها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

2- الملاك و المساهمين:

إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي و انفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق،فكان لابد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين و منع حدوث إختلاس و تلاعبات، كم إن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب المستثمرين الجدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

3- الدائنين و الموردين:

يعتمد هؤلاء على تقارير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية،ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام.[1]

4-الزبائن:

إهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية و خاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الآجل، وإذ كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي و أساسي للبضاعة أو المواد الأولية.[2]

5- العاملين:

هم و المجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار و ربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم و منافع التقاعد و توفر فرص العمل.[3]

[1] خالد راغب خطيب مرجع سبق ذكره ص 12

[2] عبد الصمد نجم الجعفري، إياد رشيد القرشي،دراسة حول دور مراقب الحسابات و مسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية،المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد2006

[3] نفس المرجع السابق.

6-البنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى:

بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة العسر المالي، تلجأ المؤسسات إلى قروض من مؤسسات مالية غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر و معرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا، و تعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

7-الهيأت الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في عديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية لدولة أو فرض ضرائب، وهذه جميعا تعتمد علي بيانات واقعية و سليمة.[1]

[1] خالد راغب خطيب، مرجع سبق ذكره ص .12

المبحث الثاني : معايير التدقيق المحاسبي

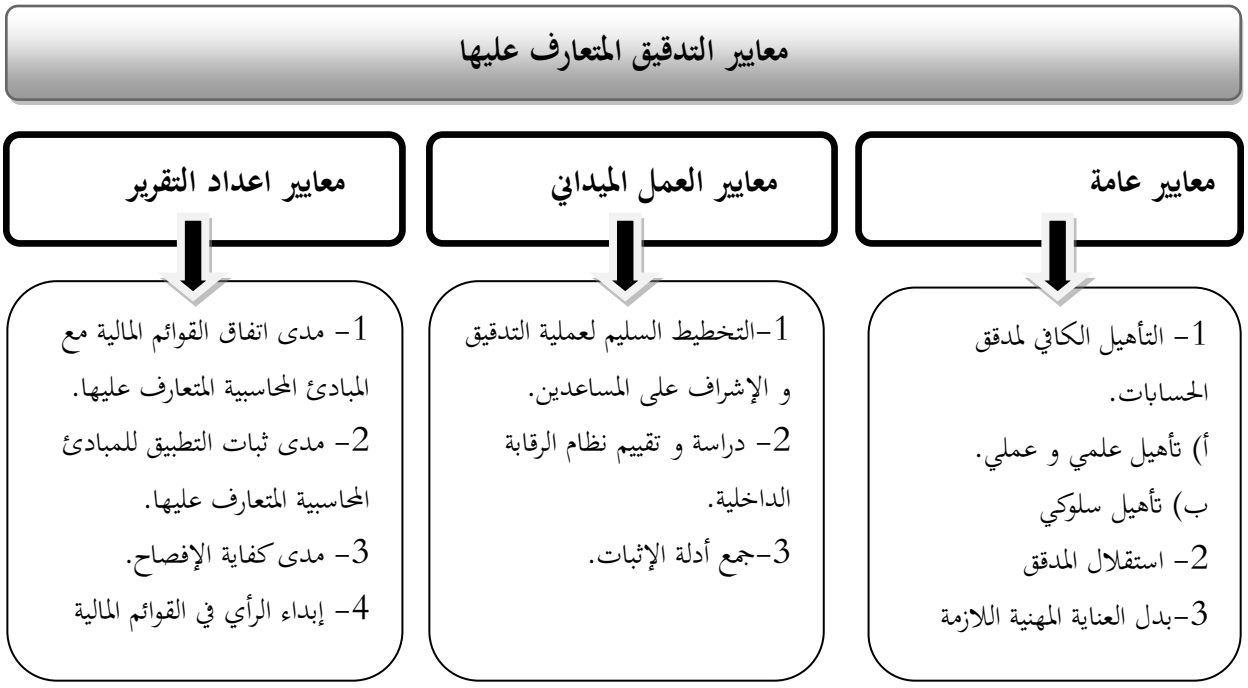
تعتبر معايير التدقيق معايير مقبولة قبولا عاما وهي عبارة عن إرشادات عامة تساعد المدقق في الوفاء بمسؤوليته المهنية عند تدقيق القوائم المالية أو أن معايير التدقيق المتعارف عليها هي مستويات المهنة لضمان إلتزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤوليته المهنية في قبول التكليف والتخطيط و تنفيذ أعمال عملية التدقيق و إعداد التقرير بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات الصفات المهنية المطلوبة مثل :
الكفاءة المهنية، الاستقلال، ومتطلبات التقرير و الأدلة[1].

ولكي تتم عملية التدقيق بكفاءة و فعالية يجب الإلتزام بها دون أن يتم تعديلها وعدم الاهتمام بها، وقد تم إصدار معايير عامة لتدقيق من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA في عام 1954 وقد ساهمت المعايير في تحقيق المزايا التالية لمهنة تدقيق الحسابات :

- يدعم الثقة في التدقيق كمهنة متعارف عليها.
- تساعد هذه المعايير في جعل عملية التدقيق ذات كيان مستقل و بدونها تصبح مزاولة المهنة وظيفة غير مفيدة.
- في غياب المعايير تصبح مهنة التدقيق في غير مكانها المناسب.

ويمكن تجميع معايير التدقيق المتعارف عليها و الصادرة عن الهيأت العلمية و المهنية تحث 3 مجموعات أساسية موضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم 1 : معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر :o.ray whittington .kurtrany : principles of auditing twelfth edition megraw – hill, new york 1998p37

[1] عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، متطلبات مهنية و مشاكل ممارسة علمية في ضوء المعايير المراجعة المصرية و الأمريكية، دار الجامعة، الإسكندرية ص41.

المطلب الأول : المعايير العامة (الشخصية)

أولا:التدريب و الكفاءة

إن الكفاءة المهنية تعتبر معيار من معايير تدقيق الحسابات و التدقيق يعتبر من القواعد العامة التي يجب توافرها في كل من شخص مدقق الحسابات أو مؤسسة تدقيق الحسابات سواء كانت في شكل مكاتب التدقيق الحسابات المتخصصة أو في شكل أجهزة حكومية عامة.[1]

و يعني أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة و تتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لا بد أن يتمتع صاحبها بالتدريب و التأهيل المناسب.

وحتى تكون هناك ثقة لدى الأطراف في المدقق يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي و المهني و الاستقلال عند إبداء الرأي، و لتحديد معيار الكفاءة لا بد من تحديد قدر مناسب من التأهيل العلمي و التأهيل العملي.[2]

أ)**التأهيل العلمي (الفني)** :و هو أن يكون لدى المدقق مؤهلا جامعيا في المحاسبة و التدقيق و كذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي و تقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية التدقيق.

ب)**التأهيل العملي (الخبرة المهنية)** :مهنة التدقيق كأي مهنة أخرى تحتاج إلى التدريب العملي و التعرف عن طريق الممارسة، بمعنى انه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي و معرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.

ثانيا: الاستقلال

الإستقلال أحد أهم المفاهيم في مهنة التدقيق، وهو يعني قدرة المدقق على أداء مهامه بنزاهة و موضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف.

يمكن تعريف **الاستقلال** بأنه : أن يكون مدقق أمينا و نزيها و صادقا، و يكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين حيث لا يتأثر بالمصلحة الشخصية أو القرابة أو النفوذ أو لا يغير قراره أو رأيه نتيجة خصومه، وإنما

[1] سامي محمد الوقاد، أ لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات مكتب المجتمع العربي للنشر و التوزيع الأردن، الطبعة الأولى 2010ص18.

[2] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات معاصر، ناحية النظرية، مرجع سبق ذكره ص395.

يجب عليه أن يبدي رأيه الفني الموضوعي عن قناعته الشخصية و بناءا على استخدامه للمعايير المهنية و عليه أن لا يكتم أو بصرف ما يصل الى علمه من وقائع أو مخالفات[1].

يرتكز معيار استقلال المدقق الخارجي على جانبين هما:[2]

-الإستقلال المادي.

-الإستقلال الذاتي و الذهني.

أ)الإستقلال المادي :بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو احد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها و ذلك خلال الفترة التي سيبدي برأيه عن مدى صحة و صدق المعلومات المالية المعدة، و معنى هذا أن المدقق الخارجي لا يمكن أن يكون من المساهمين أو الشركاء في المؤسسة التي يدقق حسبانها أو أن يكون من العاملين بها.

ب)الإستقلال الذاتي أو الذهني :بمعنى تجرد المدقق من أي دوافع و ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد أي أن يحافظ المدقق على اتجاه غير متحيز عند أداء عملية التدقيق في كل مراحله.

بالإضافة إلى ما سبق أصدرت هيأة الأوراق المالية الأمريكية SEC قرار يقضي بضرورة الإفصاح عن الأسباب من وراء تغير المدقق، وتحديد أية اختلافات في الرأي بين المدقق و إدارة المؤسسة و للحكم على مدى استقلالية المدقق، حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية لثلاث جوانب هي:[3]

-الإستقلال عند وضع برنامج التدقيق.

- الإستقلال عند قيام بالفحص.

- الإستقلال عند إعداد التقرير.

ثالثا: بذل العناية المهنية اللازمة:

يعني إعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية التدقيق أي لا يكفي المدقق أن يكون مؤهلا و مستقلا حتى ينجز عملية التدقيق، وما يلاحظ من هذا المعيار هو صعوبة القياس بطريقة مباشرة لذلك يتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على الوفاء لمسؤوليته.

فمعيار العناية المهنية يتحدد عن طريق عدة عوامل فمنها ما تنص عليه التشريعات و القوانين المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المطلوبة من المدقق،كما يجب إضافة المعايير و القواعد التي تصدرها الهيئات المهنية من اجل الحفاظ على مستوى معين و مميز لمن يعمل و ينشط في هذه المهنة عند القيام بإبداء رأي القوائم المالية و السجلات المحاسبية و إعداد التقارير.

[1]صادق الحسني، استقلال المدقق، دراسة تحليلية قارنة في ضوء معايير دولية و التشريعات المنظمة للمهن، مجلة دراسات العلوم الأردن، 1999ص12.

[2]محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر، علي مرجع سبق ذكره ص60.

[3]غسان فلاح المطارنة مرجع سبق ذكره ص 41.

هناك اتجاهات لمفهوم العناية المهنية، الاتجاه الأول يذهب نحو مضمون المدقق الحكيم أو الحذر

أما الاتجاه الثاني فيتجه نحو الإعلان و الإفصاح عن العناية التي عن طريقها تؤدى المهام المطلوبة من المدقق.[1]

فحين يتحلى المدقق بالحكمة و الحذر يجب عليه أن يحاول الحصول على كل نوع دائماً بإزالة كل الشكوك وطلب كل الاستفسارات الخاصة بالعناصر و القوائم المالية التي من خلالها سنبدي المعلومات التي يمكن لها أن تجعله يتنبأ بالأخطار التي يمكن لها أن تلحق الضرر بالمؤسسة محل التدقيق،كما يجب أن يعطي درجة عالية من الحذر عند فحصه للعناصر التي تظهر له غير عادية،و كذلك أهمية متزايدة للخطر عند قيامه بتدقيق الأقسام التي يحدث فيها التلاعب و تكثر فيها الأخطاء.

إن المعيار بذل العناية المهنية اللازمة يستوجب تحمل المسؤولية عند أداء المهمة فيؤدي ذلك بكل إخلاص و أمانة فهناك من يرى بأنه يجب توافر شروط عامة في المدقق منها:[2]

- أن يبذل المدقق جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة و التي ترتبط بالتدقيق و التنبؤ بالأخطار التي من ممكن أن تلحق بالعميل مثل تقيم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء القيام بعملية التدقيق.
- إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل.
- إزالة أي شكوك أو إستفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي.
- أن يعمل المدقق دائما على تطوير خبرته المهنية.
-الإهتمام لتدقيق عمل مساعديه.

المطلب الثاني : معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق المحاسبي و تمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة و حجم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة الإجراءات التدقيق المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات و تتمثل هذه المعايير فيما يلي:[3]

-يجب على المدقق أن يقوم بتنفيذ عملية التدقيق وفقا للخطة الملائمة أو أن يحسن الإشراف على مساعديه.

- يجب على المدقق أن يقوم بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل التدقيق كأساس لإمكانيةالاعتماد عليه و لتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع الإجراءات التدقيق الملائمة لها.

[1] عبد الفاتح الصحن،درويش محمد ناجي،المراجعة بين النظرية و التطبيق،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،1998ص198.

[2] عنان صلاح مطارنة ,مرجع سبق ذكره ,ص45.

[3] howand –fsrettlerop,cit,pag62

– يجب على المدقق أن يقوم بتجميع الأدلة الكافية و المقنعة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية و ذلك من خلال الفحص، الملاحظة، الاستفسارات و المصادقات.

أولا: التخطيط السليم لعملية التدقيق و الإشراف على المساعدين

يجب على المدقق أن يقوم بتنفيذ عملية التدقيق وفق خطة ملائمة و أن يحسن الإشراف على مساعديه و يتابع مدى تقدمهم في الأعمال الموكلة إليهم،و يتطلب التخطيط السليم لعملية التدقيق أن يقوم المدقق بدراسة بيئة العمل مع تركيز بصفة خاصة على دراسة نظام الرقابة الداخلية و ذلك لإعداد خطة التدقيق مع ضرورة أن تتميز هذه الخطة بالمرونة بحيث تكون قابلة لتعديل كلما تقدم الفحص، و لاشك أن نجاح مدقق الحسابات في وضع برنامج التدقيق الملائم يمكنه من تحديد عدد المساعدين و مهاراتهم المطلوبة من جهة أخرى يعتبر المدقق مسؤولا عن تقييم العمل و الإشراف على مساعديه و توجيه جهودهم لتحقيق أهداف الفحص و تقيم أدائهم بناء على مدى تحقيق هذه الأهداف، و يعتمد مدى الإشراف الملائم في كل حالة على عدة عوامل منها درجة تعقيد و صعوبة مهمة الفحص و مؤهلات الأفراد القائمين به.[1]

ثانيا: دراسة و تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ينظر للرقابة الداخلية على أنها كافة السياسات و الإجراءات التي تضعها و تنفذها الإدارة لكي تساعدها في تحقيق الأهداف المؤسسة الخاصة ما يتعلق بضمان سير الأعمال بطريقة كفئة و منظمة.

وبالتالي الالتزام بالسياسات الإدارية، حماية الأصول، منع الاكتشاف الأخطاء و الغش، دقة اكتمال السجلات محاسبية و إنتاج معلومات المالية يمكن اعتماد عليها في اتخاذ القرارات.[2]

ولهذا يجب على المدقق أن يقوم بدراسة و تقيم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل تحقيق كأساس لإمكانية الاعتماد عليه و لتحديد مدى المطلوب من الاختبارات لوضع الإجراءات التدقيق ملائمة لها.[3]

وفي ضوء نتائج تقيم نظام الرقابة الداخلية يقوم مدقق الحسابات:[4]

– مدى الاعتماد على النظام ككل أو أجزاء منه ومدى ملائمته في تحقيق الدقة المحاسبية للبيانات.

– تحديد نطاق عمل المدقق وما يترتب على ذلك من تحديد أدلة التدقيق المطلوبة و مدى امتداد الفحص لعمليات المؤسسة.

---

[1] عوض لبيب فتح الله الديب ، احمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية ، الإسكندارية 2003ص45.46.

[2] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره ص129.

[3] غوض ليب فتح الله الديب، مرجع سبق ذكره ص46.

[4] عبد الفتاح محمد الصحن ،سمير كامل، محمود ناجي درويش،المرجعة الخارجية ، موضوعات متخصصة ، الدار الجديدةالإسكندرية 2001 ص46.

– تقديم توصيات و الاقتراحات لتعديل النظام بما يتوافق مع كفاءة النظام و إمكانية الاعتماد عليه.

ثالثا: الحصول على الأدلة الإثبات الكافية و الملائمة

يشير هذا المعيار إلى أنه يجب على مدقق الحسابات أن يقوم بجمع الأدلة الإثبات الكافية و التي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه الفني فيما يتعلق بالقوائم المالية، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي و الرشيد الأحكام و تقديرات المدقق حول عدالة و صدق عرض المعلومات المالية، و يعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض قابلية البيانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية للتدقيق و التحقق، كما أن الأدلة يجب أن تكون كافية و تعني بالكفاية و جمع الأدلة فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المدقق، لكن يجب أن يشير إلى مفهوم التحقق و التأكيد المعقول إنما ينص على أن تكاليف التدقيق يجب أن لا تتجاوز المنافع المتوقعة منها.[1]

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي لعملية تقيم القوائم المالية الختامية، وهو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية و الإيضاحات المتممة لها للأطراف ذات المصلحة و تحقيق لذلك فقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونينAICPA ،أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق.[2]

و تتمثل معايير إعداد التقارير فما يلي:[3]

– يجب على المدقق أن يبين في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها و عرضها وفقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما .

– يجب أن يشير مدقق الحسابات في تقريره إلى مدى الثبات و التجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مقارنة بالفترات السابقة .

– ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك فإن المعلومات الواردة بالقوائم المالية تعتبر كافية بطريقة معقولة.

– يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق بشأن أن القوائم المالية كوحدة واحدة و في الحالات التي لا يمكن فيها إبداء في القوائم المالية كوحدة واحدة يجب على المدقق الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك كما يجب أن

[1] وليم توماس، أمرسونهنكي، المراجعة بين النظرية و تطبيق، الكتاب الأول،,تعريب و مراجعة أحمد حامد الحجاج،كامل الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، سعودية، 2006 ص 320_312

[2] حسين أحمد دحدوح ، حسون يوسف القاضي ، المراجعة الحسابات المتقدمة الجزء الأول ط1 دار الثقافة للنشر، عمان الأردن 2006 ص64

[3] howord –fstettler ,op.cit,p62.63

يوضح التقرير خصائص الخدمة التي يقوم بها المدقق و طبيعتها مع الإشارة إلى حدود المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة .

أولا: الإشارة إلى مدى إعداد و عرض القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية متعارف عليها

يجب أن يشير مدقق الحسابات في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها و عرضها وفق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما و مهنية، ينظر المدقق للمبادئ المحاسبية مقبولة قبولا عاما كمعايير لقياس مدى صدق القوائم المالية بمعنى أن التزام الإدارة بهذه المبادئ عند إعداد و عرض القوائم المالية كضمان صدق هذه القوائم المالية و خلوها من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات متعمدة أو غير متعمدة.[1]

ثانيا: الإشارة إلى مدى ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية

يجب على مدقق الحسابات تأكد من ثبات المؤسسة في تطبيق و استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع ضرورة أن يحدد التقرير الظروف التي يراعا منها ثبات المبادئ المحاسبية في الفترة الحالية مقارنة مع الفترات السابقة ،و ذلك ليتأكد مستخدموا القوائم المالية من أن التغيرات الرئيسية في القوائم المالية على مر الزمن قد نشأة نتيجة لأنشطة مختلفة للمشروع و ليس نتيجة لتغير في المبادئ المحاسبية و الهدف من المعيار هو:[2]

- قابلية القوائم المالية المقارنة.
- عدم تأثر القوائم المالية تأثرا جوهريا بالتغيرات في تطبيق مبادئ وقواعد محاسبية من فترة لآخرى.
- عدم إتاحة الفرصة لتلاعب في استخدام و تطبيق المبادئ المحاسبية لإظهار نتيجة معينة.

ثالثا: بيان مدى كفاية و ملائمة الإفصاح في القوائم المالية

يتطلب هذا المعيار من المدقق أن يفترض كفاية الإفصاح في القوائم المالية مالم يشير هو إلى غير ذلك و يقصد بالإفصاح الكافي نوع المعلومات في القوائم المالية و إنما يتضمن أيضا أسلوب عرض هذه المعلومات و تبويبها و نفس شيء بالنسبة للمصطلحات المستخدمة لتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية.[3]

ومن الصعوبات التي تواجه المدقق عند تحديد مستوى الإفصاح المطلوب تحدد المصطلحات التي تستخدم لوصف مستويات الإفصاح فنجد الإفصاح الكامل و الإفصاح العادل و الإفصاح الكافي و الملائم

وفي هذا الإطار يجب على المدقق أخد بعين الاعتبار ما يلي:[4]

---

[1] عبد الوهاب نصر علي،مرجع سبق ذكره ص200.

[2] محمد السيد سرايا ،أصول و قواعد المراجعة ،تدقيق الشامل :الإطار النظري المعايير و القواعد ،مشاكل التطبيق العملي ،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية مصر 2007 ص300.299.

[3] غسان فلاح مطارنة ،مرجع سبق ذكره ص47.

[4] محمد السيد سرايا،مرجع سبق ذكره ص302,301

– لو قرر المدقق أن الإفصاح غير كافي و غير مناسب وأن القوائم المالية لا يتفق إعدادها و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فليست له صلاحية إجبار المؤسسة على تحديد القوائم المالية.

– يستطيع المدقق تحكم في محتوى تقرير التدقيق، و بتالي هو يتحمل مسؤولية تضمين هذا التقرير للإفصاح الضريبي في حالة ما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة تتجاهل هذا الإفصاح.

– الهدف الرئيسي للإفصاح الكافي و المناسب هو خدمة مصلحة الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية .

– الإفصاح الكافي و المناسب يعني أن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وواضحة،كاملة غير منقوصة كما أنها لا تحمل أكثر من معنى .

– في حالة وجود تضارب في المصالح قد يكون عدم الإفصاح عن بعض المعلومات له ما يبرره خاصة لو ترتب على هذا الإفصاح ضرر على المؤسسة أكبر من فائدة التي تعود على الأطراف التي يعنيها الإفصاح.

رابعا: الإبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المدقق القائم بعملية التدقيق آخر معيار يجب الالتزام به إذ ينبغي أن يوضح و يشير في تقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي الفني محايد حول دلالة القوائم المالية الختامية على مركز المالي الحقيقي للمؤسسة و ذلك من خلال عناصر التالية :

– مدى سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات.

– مدى الالتزام المبادئ المقبولة قبولا عاما.

– الالتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة إلى أخرى في حالة العكس يجب على الإدارة تقديم الحسابات الأخرى طبق لطرق السابقة.

– تقديم الإيضاحات الكافية من المسيرين حول القوائم المالية و كل الوثائق المتضمنة من المعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة.

– على المدقق أن يبدي رأيه الفني المحايد حول مسار عملية التدقيق وأن يختار نوع التقرير المقابل لذلك.

– على المدقق تقليل خطر خاصة ما يتعلق منه بعنصر ذا أهمية كبيرة أن يكون ذلك باستعمال برنامج للرقابة الموجهة لكشف المواطن في الرقابة الداخلية للمؤسسة.[1]

يستعمل المدقق أحد أنواع التقارير التالية:

1–التقرير النظيف:يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:

[1]محمد أمين مازون ،التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى امكانية تطبيقها في الجزائر ،مذكرة ماجستر كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسير،جامعة الجزائر 2010,ص24

– إن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

– عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في جدول حسابات النتائج أو في الميزانية.

– صدق و عدالة القوائم المالية في دقة تعبيرها عن نتائج أعمال المؤسسة و مركزها المالي.

– حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية بنتائج الأعمال و المركز المالي في نهاية سنة مالية.[1]

2– التقرير التحفظي :

يقوم مدقق الحسابات بإدلاء بالرأي المتحفظ، إذا صدق خلال عملية التدقيق أو في البيانات و المعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيد بالتحفظات تمثل اعتراضاته و انتقاداته التي من الضروري الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية لتحفظ الوارد في تقرير المدقق أي أن تكون التحفظات هامة و بدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ الفقرة المستقلة توضح أسباب التحفظ.

3–التقريرالسلبي:

يصدر هذا عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل واقع صحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتقع على المدقق مسؤولية بيان أسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة و براهين مع ذكرها و يعتبر الرأي السلبي أمر نادرا الحدوث لأن المدقق يقوم عادتا بوضع مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي و غالبا ما تلتزم المؤسسات بهذه التوصيات.[2]

4–تقرير الامتناع عن إبداء الرأي :

يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي الفني عن القوائم المالية موضوع التدقيق و قد يكون ذلك بناء على الظروف المعينة يمكن توضيحها فيمايلي:

– وجود قيود مفروضة على المدقق تفرض عليه من إدارة المؤسسة و ذلك بعد تمكنه من الاتصال بالعملاء و المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع المؤسسة.

– وجود أهداف المستقبلية لا يمكن التنبؤ بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية.

– فيحالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق القوائم المالية وفي هذهالحالة يمتنع عن إبداء رأيه.

– في حالة تعذر الحصول على الأدلة الكافية و الملائمة للإثبات و التي تسمح بإبداء رأيه.

[1]Micheline fredrick ,comptabilité et audit,édétion fouchen2008 page 45
[2]Rebert obert ,comptabilité et audit applications paris 2010,page405,406

– في حالة تصنيف فحص التدقيق الذي يجريه المدقق أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها و لها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المدقق رأيه فيها.

المبحث الثالث : مراحل عملية التدقيق

من أجل تحسين فعالية عملية التدقيق و تحسين كفاءتها،فإنه على المدقق أن يتبع بعض الإجراءات المهمة للقيام بعملية التدقيق من أجل تقليص الأخطاء و الوصول إلى نتائج جيدة تعبر بصدق و موضوعية عن الواقع المالي الحقيقي للمؤسسة محل التدقيق.

بحيث سنوضح في هذا البحث مراحل عملية التدقيق المحاسبي بتالي سنقسمه إلى ثلاث مطالب متمثلة في المطلب الأول تخطيط لعملية التدقيق المحاسبي أما المطلب الثاني سنبين بداية عمل المدقق أما المطلب الأخير سنتطرق إلى مرحلة إعداد التقرير.

المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق

يقصد بالتخطيط لعملية التدقيق خطة عمل التي تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمة التدقيق في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهداف مسطرة بصورة موضوعية.[1]

أولا: اكتساب المعرفة العامة حول المؤسسة

ليس من ممكن تصور مهمة التدقيق في مؤسسة دون تخصيص وقت لجمع المعلومات و المعطيات العامة حول هذه المؤسسة حيث يقوم المدقق بجمع هذه المعلومات في ملفين أحدهما دائم و الآخر سنوي.

أ– الملف الدائم : يحتوي هذا الملف على المعلومات المهمة و التي ستؤثر على طبيعة التدقيق كما أنها تحدد اتجاه و امتداد تدخلات الممكن تحقيقها في المؤسسة و يمكن تصنيف أهم المعلومات فيمايلي:[2]

– عموميات حول المنشأة (بطاقة الفنية لها،وحداتها،التنظيم العام).

– المعلومات المحاسبة المالية (مخططات و أدلة محاسبية مستعملة،طرق عمل المحاسبية،السياسة المالية،طرق إجراء التقييم و إظهار الحسابات،الحسابات السنوية لدورات الثلاث الأخيرة).

– نظام المراقبة (كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام و استثمارات المراقبة الداخلية،خرائط التتابع).

– خصوصيات تجارية واقتصادية (قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات،موقع المؤسسة في الفرع وفي السوق،الزبائن ،السياسات التجارية).

[1] عبد السلام محمد جمعة ،إجراءات التدقيق من ناحية النظرية و العلمية ،دار الجامعية الإسكندرية 2010 ص173.

[2] محمد بوتين، المراجعةو مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق،دار المطبوعات الجامعية، 2003 ص33.

– معلومات قانونية ضريبة اجتماعية (قانون تأسيسي،قرار تعين محافظ الحسابات وأدلة إثبات و القيام بالإجراءات اللازمة لتحسينه،قائمة المساهمين و اسم كل واحد منهم ،الوظيفة المتعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة،تقارير محافظي الحسابات السابقين إن وجدت العقود العامة ووثائق أخرى قانونية.

–معلومات حول المعلوماتية (خرائط تنظيمية لمصلحة معلوماتية،العتاد و الأنظمة المستعملة).

– السياسات العامة للمؤسسة الإستراتجيات و الأفاق المستقبلية .

ب–الملف السنوي:

يتضمن هذا الملف كل العناصر المهمة التي تخص الدورة الخاضعة لتدقيق و تتمثل ما يلي:[1]

– تنظيم و تخطيط المهمة.

– جدول أوقات المتدخلين (فترة الزيارات و مكانه،تواريخ تقديم تقارير.

– تقييم نظام مراقبة داخلية.

– مراقبة الحسابات السنوية.

– أوراق العمل (العينات المدروسة و الأخطاء المكتشفة).

– الحسابات التي تم فحصها.

– تفاصيل الأشغال المنجزة، الوثائق المحصل عليها من المنشأة أو من غير المبررة للمبالغ و لكي يتمكن المراجع من الإلمام بكل هذه المعلومات تستعمل كل من :

1–وثائق و مستندات موجودة على مستوى المؤسسة.

2–زيادة المركبات و المصانع و الهيئات التابعة للمؤسسة.

3–استجواب الأفراد المسيرين داخل المؤسسة.

تعتبر المعلومات التي توجد في ملفات العمل السرية،حسبماجاء في المادة 301 من قانون العقوبات كما تنص المادة 12 من قانون تجاري جزائري على أن تحفظ هذه الوثائق في أرشيف لمدة لا تقل عن 10 سنوات.

ثانيا:تحديد برنامج التدقيق

يتمثل برنامج التدقيق في خطة الشاملة التي ينوي المدقق تنفيذها في محاولة تجميع الأدلة الكافية التي تسمح له بالإدلاء برأيه المهني.[2]

[1]محمد بوتين ,مرجع سبق ذكره ص33.

[2]أحمد السيد كلبونة والآخرون،علم تدقيق الحسابات النظري ،دار المسيرة،عمان الأردن ص144.

من أجل أن يكون هذا البرنامج ذو كفاءة و فعالية يجب أن يتصف بمايلي:

أ- الملائمة : يجب أن يكون البرنامج ملائم لحجم العمل في المنشأة التي يتم تدقيقها و طبيعة نشاطها فبرنامج تدقيق للمنشأة الصغيرة يختلف عن برنامج تدقيق لمنشأة كبيرة ومن ناحية أخرى يلاءم الإمكانية التي تتوفر عليها المنشأة.

ب- المرونة : يجب أن يتميز برنامج التدقيق بالمرونة أي أنه يقبل أي تعديل خلال فترة التنفيذ نظرا لمتغيرات التي قد تطرأ.

ج- الشمولية : يجب أن يحتوي برنامج التدقيق على جوانب جميع الخطوات و كذلك الإجراءات المطلوبة للقيام بعملية التدقيق.

د- السهولة في التنفيذ: يجب أن يكون برنامج التدقيق واضح و سهل التنفيذي

المطلب الثاني: بداية العمل

في هذه المرحلة يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية لمعرفة مدى كفاءته و فعاليته و كذلك القيام بتدقيق حسابات منشأة.

أولا: تقيم نظام الرقابة الداخلية

تعرف الرقابة الداخلية على أنها خطة التنظيم و كل ما يرتبط بها من الوسائل و المقاييس التي تستخدم في الوحدة الاقتصادية أو المنشأة بهدف حماية أصولها و ضمان دقة الحسابات لبيانات المحاسبية و الاعتماد عليها كما تهدف إلى الارتقاء بكفاية الإنتاجية و تشجيع السير حسب السياسات المرسومة[1]

لمعرفة مدى كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل التدقيق لابد إتباع الخطوات التالية:[2]

-هناك 5 خطوات في المرحلة الثانية لسير مهمة المراجعة و تعتبر أساسية هي:

1- جمع الإجراءات :

سواء كانت مكتوبة أو شفهية يقوم المراجع بجمع المعطيات القوانين المختلفة، طرق العمل و معرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و ذلك لتكوين بعض الآراء في النظام و مقارنة ذلك ببعض المعايير كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلدات و الأرشيف ووضع خرائط و فحص بعض خرائط

[1] يحي حسين عبير، إبراهيم عبد الوهاب طه ،أصول المراجعة، مكتبة الجلاء المنصورة ،مصر 2001 ص24

[2] بن يخلف أمال ،المراجعة الخارجية في الجزائر ،رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستر،تخصص المالية ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسير ،قسم علوم التسير، جامعة الجزائر 2002 ص 61,59

سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة أفضل من الطرق الإنشائية و المتمثلة في تجميع إجابات على المعاملين بالمؤسسة.

2-اختبارات الفهم:

قد تكون المجلدات تبين طريقة العمل كتبها الخبراء و المسئولين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات فليتأكد المراجع من درجة الاعتماد يجب أن تدعم باختبار النظام لتأكد من الإجراءات التي ذكرت و التي ثم ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات و الوصف الكتابي و المحادثات التي تمت مع المسئولين و العاملين.

3- تقيم أولي للرقابة الداخلية:

إذا تحصل المراجع على المعلومات الكافية حول نظام المراقبة الداخلية يمكن أن يعطي تقييم أولي لهذه النظم،فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة و جيدة فهذا يؤكد قوته و مصداقية في حين إن أدت عملية الفحص إلى استنتاج أن النظام غير مرضي و أنه يجب عدم الاعتماد عليه فهذا يؤكد وجود نقائص و ثغرات تخلف أخطاء و احتمال وجود تلاعب و غش.

- فلاستخراج نقاط القوة و نقاط الضعف هناك طريقتان للحصول عليها :

الأولى:تكمن في فحص نظام الرقابة الداخلية و البحث عن قوة و ضعف النظام.

الثانية: أكثر شكلية تتمثل في طرح الأسئلة مجمعة في قوائم تدعي قوائم استقاء الرقابة الداخلية.

4-اختبارات الاستمرارية:

الهدف من هذه الاختبارات هو التأكد من أن نقاط القوة أو الإجراءات المكونة لنقاط القوة مطبقة فعلا و بشكل دائم ثم يحدد حجم الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار التي يحتمل وقوعها.

5- تقييم نهائي للرقابة الداخلية :

بعد انتهاء المدقق من فحص و اختيار نظام الرقابة الداخلية،يجب عليه إجراء تقييم نهائي لما توصل إليه،فإجمالا يجب على المدقق تحديد مايلي:[1]

- نقاط القوة و الضعف لنظام الرقابة الداخلية.
- مقدار الأدلة اللازم الحصول عليها.

ثانيا :تدقيق حسابات المنشأة :

حيث يقوم المدقق بما يلي:

[1]محمد السيد سرايا ،مرجع سبق ذكره ص 100

- الجرد المادي و الفعلي.
- تدقيق الدفاترو السجلات.
- الإطلاع على المصادقات.
-الفحص التحليلي.
- تصريحات المسيرين.

أ- الجرد المادي و الفعلي :

يعتبر الجرد المادي أحسن وسيلة يلجأ إليها المدقق لتأكد من صحة البيانات المالية التي تنبث موجودات المنشأة و يجب على المدقق التحقق ممايلي :

- ملكية المؤسسة للموجودات.
- نوعية الموجودات و مطابقتها مع ماهو مسجل بدفاتر المنشأة.
- قيمة الموجودات.

ب- تدقيق الدفاتر و السجلات :

هو النظر في القيود و المستندات وتأكد من سلامتها محاسبيا وواقعيا في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها،كذلك يطلق لفظ الفحص التحليلي على عملية تدقيق المستندات و السجلات المحاسبية و غير المحاسبية فعلى الرغم من أن الفحص كأسلوب يأخذ صور متعددة إلا أنه غالبا مايرتبط بأدلة الإثبات المستندة.

ج-المصادقات:

وهي عبارة عن إقرارات أو شهادات من أشخاص آخرين.

د- الفحص التحليلي :

هو عبارة عن مقارنة المؤشرات من حيث تغيراتها و تطوراتها و مدى تناسقها من دورة لآخري فيما بين و مقارنتها مع المعلومات العامة الحاصل عليها من المنشأة،حيث تسمح هذه الطريقة للمدقق بالوقوف على الاتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة كزيادة الحقوق على الزبائن و انخفاض ديون الموردون و تدهور رأس المال العامل،كما تسمح بتأكيد أو نفي صحة نوع معين من المعلومات إذ من المفروض مثلا أن الزيادة المفاجئة للمبيعات في نهاية الدورة يؤدي إلى زيادة في حسابات الزبائن و تدني المخزون ، حيث أن الفحص التحليلي تقنية يلجأ إليها ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها، كما تستعمل في نهاية السنة للتأكد من تناسق المعلومات المالية من مجموعها بالإضافة إلى مقارنة بعض تلك المؤشرات على الأقل من المؤشرات و المعايير النموذجية لنشاط التي تزاوله المنشأة و للقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانها منه.

هـ- تصريحات المسيرين:

يمكن أن تكون هذه التصريحات شفوية أو كتابية و على المدقق البحث عن تعزيزها قبل أن يقتنع بها و هذا الأسلوب ذاتي بطبيعته إذا يعتمد كثيرا على تفسير المدقق و حكمه الشخصي و يصلح للتطبيق في حال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إذا ما لاحظ انحراف في تطبيق القواعد المرسومة أو تعديلها كما يلجأ المدقق إليه عند الاستفسار عن أساس بعض القيود المثبتة في الدفاتر ليقتنع بأن ذلك يتماشى و المبادئ السليمة كما يستعمل في استقصاء الالتزامات المثبتة بالدفاتر في نهاية العام سواء كانت الحالية أو المستقبلية أو العرضية،كذلك في الاستفسار عن نتائج بعض العمليات المعلقة و تتوقف قوة القرائن و الأدلة التي يحصل عليها المدقق من خلال هذه الوسيلة على كيفية توجيه الأسئلة و صياغتها.

المطلب الثالث: إعداد التقرير

إن مجمل عمليات الفحص و التدقيق التي يقوم بها مراجع الحسابات الخارجي المستقل مبنية، موجهة على أساس التقريرالذي يجب أن يعدهالمراجع على أساس اختياراته فعلى المراجع أن يكون قادر على القول أن مجمل فحوصاته و اختباراته قد تمت وفق المعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما المتعارف عليها .

انطلاقا من هذه الفحوصات و الاختبارات فإن رأي المدقق المستقل سيقدم حول أن الدفاتر و السجلات المحاسبية و القوائم المالية للحالة محل المراجعة تمثل بطريقة صادقة المركز المالي للمؤسسة و نتائج استغلالها،و هذا بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما،و المطبقة بطريقة مشابهة لتلك المطبقة في الدورات المحاسبية السابقة.

أولا: الأركان الشكلية لتقرير

هناك بعض النواحي الشكلية لابد توفرها في تقرير المراجع و نوجز ذكرها فيما يلي:[1]

-يجب أن يكون التقرير في وثيقة مكتوبة و ترسل البيانات مع تقرير المراجع إلى كل المساهمين.

- يجب أن يكون التقرير موجها إلى الهيئة العامة للمساهمين.
- يجب أن يتضمن التقرير الفترة المالية التي تمثلها القوائم المالية الختامية.
- ضرورة التوقيع على التقرير ويؤرخ بتاريخ انتهاء عملية المراجعة.
- صياغة التقرير بألفاظ سهلة الفهم،و تضمينه بعبارات قطعية لا تحمل أكثر من معنى واحد.

أ-عناصر التقرير :

يجب أن يتضمن التقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية العناصر الرئيسية التالية:[2]

1- عنوان التقرير :

[1]عبد الرؤوف جابد ،الرقابة المالية و المراقب المالي، الناحية النظرية ،دار النهضة العربية ،بيروت 2004 ص141

[2]عبد الوهاب نصر علي،مرجع سبق ذكره ص169.

يجب أن يحتوي التقرير بعبارة التقرير المراجع الحسابات و ذلك لتمييزه عن بقية التقارير و التي تصدر من طرف الآخرين كمديري مؤسسات أو مجلس الإدارة و المراجعين الآخرين،و حيث أن هؤلاء لا يتطلب عملهم الالتزام بمتطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها المراجع.

2- الموجه إليه التقرير :

يجب أن يوجه التقرير المراجع إلى الفئة المهنية وفقا لظروف عملية المراجعة و القوانين و اللوائح،و عادة مايوجه التقرير إلى المساهمين أو الشركاء أو المديرين أو إلى أعضاء مجلس الإدارة المؤسسة التي تم مراجعة قوائمها المالية.

3- الفقرة الافتتاحية:

هي الفقرة الأولى في تقرير المراجع يجب أن تتضمن إشارة واضحة إلى كل من قوائم المالية التي تم مراجعتها، سنة المراجعة.

مسؤولية إدارة المؤسسة عن إعداد هذه القوائم المالية و مسؤولية المراجع عن مراجعة هذه القوائم المالية و إبداء الرأي فيها

4- فقرة النطاق :

هي الفقرة الثانية من التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ،و يحتوي على وصف نطاق المراجعة،أداء المراجع لإجراءات المراجعة،الهدف من تخطيط و تنفيذ المراجعة وصف عملية المراجعة أن الأعمال التي قام بها المراجع توفر أساسا مناسبا لإبداء الرأي على القوائم المالية.

5- فقرة الرأي:

هي الفقرة الأخيرة في حالة التقرير النمطي المختصر غير متحفظ و نحتوي على رأي المراجع في القوائم المالية لكل وفقا للمعايير المتعارف عليها.

6- تاريخ التقرير:

يجب أن يؤرخ التقرير و بتاريخ لا يكون سابق على التوقيع أو اعتماد الإدارة للقوائم المالية.

7- عنوان المدقق:

يجب أن يحدد التقرير عنوان معين للمراجع ،وهو المدينة التي يقع فيها مكتب المراجع المسؤول عن العملية المراجعة.

8- توقيع المدقق :

يجب أن يوقع التقرير باسم المراجع المعين لأداء التكليف بالمراجعة القوائم المالية، كما يجب أن يحمل رقم سجل المحاسبين و المراجعين الخاص به.

ثانيا : أنواع تقارير المدقق :

تؤكد الكثير من الهيئات العلمية و المهنية و التشريعات المحلية في مختلف دول العالم على ضرورة إبداء المراجع لرأيه في مدى عدالة القوائم المالية في التعبير عن الموقف المالي للمؤسسة و كذلك ضرورة وضوح رأيه بهذا الشأن و عليه فإن رأي المراجع لا يخرج عن أربع الحالات : تحدد كل حالة انطلاقا من نوع التقرير كما يلي:[1]

أ- التقريرالنظيف:

لتبرير هذا نوع من التقرير إلى عدم وجود تحفظات أي أن هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية عن حالة المؤسسة محل المراجعة.

يمكن للمراجع إضافة الفقرات أخرى للرأي إذا وجد أن هناك أحداث معينة يجب ذكرها في التقرير أو تأكيد معين أو تفسير لموضوعمعين.

ب- تقرير غير نظيف:

هذا النوع من التقارير يشير إلى وجود تحفظات،أي أن هناك عدالة في التمثيل حيث يعتبر الرأي لتحفظات من أصعب المهام التي تقع على عاتق المراجع،حيث يلجأ المراجع فيها إلى استخدام أسلوب واضح لتبرير أسباب التحفظ بشكل محدد و دقيق،وقد ترجع هذه التحفظات إلى أخد العوامل التالية :

- إن عملية الفحص للدفاتر و السجلات لم تتم طبق المعايير المراجعة.
- وجود معوقات من طرف إدارة المؤسسة لإجراءات المراجعة من خلال عدم مساعدة المراجع في الحصول على المصادقات و الشهادات من الغير.
- عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية.
- عدم إعداد القوائم المالية وفق للمبادئ المحاسبية .
- في حالة ما إذا تبين للمراجع احتمالات فيما يخص استمرارية المؤسسة في المستقبل القريب.

ج- التقرير غير النظيف كليا :

يشير هذا التقرير إلى عدم التمثيل بعدالة، و عند استخدام المراجع لهذا الرأي في تقريره لابد أن يوضح بعبارات لا تقبل الشك أسباب هذا الرأي من الأسباب التي تؤدي إلى إعداد مثل هذه التقرير :

- عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية لدرجة لا يمكن الاعتماد عليها من قبل المراجع.
- وضع القيود و العقبات من طرف إدارة المؤسسة.

[1] أحمد حلمي جمعة

– استخدام المؤسسة لأسس تقويم للأصول بقيمة تختلف عن القيمة الحقيقية أو أحداث المؤسسة لتغيرات في السياسات المحاسبية إلى تستخدمها من فترة إلى أخرى.

د–الامتناع عن إبداء الرأي :

في هذا النوع من التقرير يتنازل المراجع عن إبداء رأيه في نتائج المراجعة المؤسسة و سبب ذلك في الغالب عدم استقلال المراجع في عمليات الفحص و التحقيق أو وجود قيود على المراجع أو عدم قدرة المؤسسة على الاستمرارية.

خلاصة الفصل:

نستنتج مما سبق أن مهنة التدقيق تطورت نتيجة تطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية و التغيرات التي مست الشركات جراء انفصال الملاك عن الإدارة، الأمر الذي أدى إلى ضرورة وجود طرف خارجي مستقل مؤهل و محترف يدلي برأيه الفني المحايد عن عدالة و مصداقية البيانات المالية تتجلى مهامه في اكتشاف الغش و الحد من حدوث الأخطاء بحيث يبدي رأيه عن مدى احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل المعلومات للوضعية و الصورة الصادقة للمؤسسة.

الفصل الثاني

مقدمة الفصل:

تلعب حوكمة الشركات الدور الرئيسي في الاقتصاديات الحديثة، ظهرت نتيجة للفضائح المالية التي تعرضت لها بعض الشركات العالمية، الأمر الذي أدى إلى حتمية وجود مبادئ و ضوابط تضبط صدق و عدالة البيانات و المعلومات المالية للشركة.

فبوجود أطراف و عناصر تقوم من أجل التطبيق الجيد لحوكمة الشركات، بالتطبيق السليم لمختلف المبادئ و القواعد بغية الوصول إلى الأهداف المسطرة، و لتوضيح أكثر قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، سنتطرق في المبحث الأول إلى ماهية حوكمة الشركات وطبيعة نظامها ، وفي المبحث الثاني إلى أهمية و أهداف حوكمة الشركات خصائصها و مبادئها، أما في المبحث الثالث سنوضح العلاقة بين التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات.

المبحث الأول : ماهية حوكمة الشركات وطبيعة نظامها

إن حوكمة الشركات هي الإدارة الرشيدة لشركات تقوم من أجل تحسين و تنظيم الإطار القانوني و المؤسسي والتنظيمي للشركات بحيث تقيم العلاقات بين إدارة الشركة و المساهمين و أصحاب المصالح.

المطلب الأول:نشأة حوكمة الشركات

أولا:نشأةحوكمة الشركات

ظهور مفهوم حوكمة الشركات corporate governance بقوة حديثا عام 1997 عقب انفجار الأزمة المالية الأسيوية و ظهور أزمة الثقة في المؤسسات و التشريعات التي تنظم النشاط بين منشأة الأعمال، ونتيجة لذلك ظهر نظام حوكمة الشركات من خلال حرص عدد من المؤسسات الدولية التي تناولت تلك الأحداث بالدراسة و التحليل و على رأس تلك المؤسسات منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OECD فأصدرت في عام 1999 مبادئ حوكمة الشركات.[1]

و التي تهدف لمساعدة كل من الدول المشتركة والدول الغير المشتركة بالمنظمة لتطوير الإطار القانوني و المؤسسي لتطبيق حوكمة الشركات لدعم إدارة الشركات في المحافظة على كفاءة و استقرار أسواق رأس المال.[2]

ثانيا:أساس ظهور حوكمة الشركات

شغل مصطلح حوكمة الشركات عقل و تفكير خبراء تقييم الشركات وكذلك محترفي التعامل في الأسواق المالية، وهو مصطلح أوجد ذاته و فرض نفسه بسبب الظروف الغير المستقرة في أسواق المال العالمية، وألقت بظلالها حول صحة و عدالة ومصداقية البيانات التي تصدرها هذه الشركات، ومدى إمكانية الاعتماد عليها بصفة خاصة في اتخاذ القرارات أو التعديل في معلومات المنشورة بصفة عامة و صدقها في التعبير عن حقيقة أوضاع الشركات و أنها تعبر عن الواقع الاقتصادي الصحيح و مركزها المالي، حيث لم تنشأ حوكمة الشركات عشوائيا، بل إستلزمتها الحاجة و دفعت إليها الرغبة و أصبحت بحكم الضرورة مطلب الحياة و أساس تواجد المشروعات في عصر العولمة ومن ثم تفاعلت معها كافة الكيانات الإدارية كنتيجة منطقية للواجب و ثقافة الالتزام و الرغبة في التفوق و التقدم.[3]

برز مفهوم حوكمة الشركات الأول عند ظهور نظرية الوكالة agency theory وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل لتي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس الإدارة المساهمين،إلى زيادة الاقتسام و التفكير في

[1].OECD Principles 1999

[2]دكتور محمد إبراهيم موسى، حوكمة الشركات المقيدة لسوق الأوراق المالية، مجلة مصر المعاصرة، ص137 عدد 493 ابريل 2009.

[3]محسن أحمد الخضري،حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية مدينة النصر القاهرة 2005 ص7-31.

ضرورة وجود مجموعة من القوانين و اللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين و الحد من التلاعب المالي و الإداري الذي قد يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة، و ذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركة و في عام 1976قام كل من sensed mekling بالاهتمام بمفهوم الحوكمة و إبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية و الإدارة و التي مثلتها نظرية الوكالة، ولاحق ذلك مجموعة من الدراسات العلمية و العملية و التي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات و أثارها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس إدارة الشركة، و صاحب ذلك قيام العديد من الدول بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات عن طريق قيام مشرعين بإصدار مجموعة من اللوائح و القوانين و التقارير التي تأكد على أهمية التزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ[1].

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات

لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين و القانونيين لمفهوم حوكمة الشركات في الأمور التنظيمية و الاقتصادية و المالية و الاجتماعية لشركات و فيما يلي مجموعة من التعاريف المتعلقة بهذا المفهوم:

أولا: حوكمة الشركات من الناحية الاقتصادية

يعني مفهوم حوكمة الشركات من الناحية الاقتصادية الأسلوب الذي عن طريقه يستطيع المستثمرون الذين يوفرون التمويل للشركات من خلال أسواق المال تحقيق قدر من الطمأنينة يضمن حصولهم على عائد لاستثماراتهم و لا يهدف مفهوم حوكمة الشركات إلى حماية أقلية المساهمين فقط،ولكن الأهم من ذلك حماية كبار المقرضين و المستثمرين و المساهمين لضمان عوائد مجزية لهم لآن هؤلاء هم الفئة القادرة على المشاركة الفعالة في نمو الشركات و بتالي تحقيق خطط التنمية المطلوبة خاصة في الدول النامية التي تشهد تحولات اقتصادية.[2]

ثانيا:تعريف حوكمة الشركات لغويا:

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية و هو ما يطلق عليه النحث في اللغة العربية و هو لفظ مستمد من الحوكمة و هو ما يعني الانضباط و السيطرة و الحكم بكل ما تعني الكلمة عليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها :

–الحكمة: ماتقتضيه من توجيه و إرشاد.

–الحكم: مايقتضيه من سيطرة على الأمور بوضع ضوابط و قيود التي تتحكم في سلوك .

[1] محمد مصطفى سليمان،حوكمة الشركات و معالجة الفساد الإداري و المالي، دار الجامعية الإسكندرية 2006 ص 12-14.

[2]الدكتور أحمد على خضر،حوكمة الشركات ص90.

–الاحتكام: ومايقتضيه لرجوع إلى مرجعيات أخلاقية و ثقافية والى خبرات ثم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

–التحاكم: طلب للعدالة الخاصة عند انحراف سلطة الإدارة و تلاعبها بمصالح المساهمين.[1]

ثالثا: مفهوم حوكمة الشركات اصطلاحا

لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح و محدد لحوكمة الشركات، بحيث نوضح مجموعة من التعاريف في:

–فحوكمة الشركات هي بشكل عام القوانين و القواعد و المعايير التي تحدد العلاقة بين الإدارة الشركة من الناحية ، وحملة الأسهم و أصحاب المصالح أوالأطراف المرتبطة بالشركة(حملةالسندات، العمال، الموردين، الدائنين، المستهلكين) من ناحية أخرى.[2]

–وتعرف وفقا لفرضها بأنها الإجراءات التي تقوم بالحفاظ على التوازن بين الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و الأهدافالأفراد و المجتمع فالهدف هو التقريب بين المصالح الأفراد و الشركات و المجتمع ككل.[3]

–كما تعرف أيضا بالايطار العام أو الأسلوب الذي يتم بمقتضاه الإدارة و التحكم في القرارات و توجهات الشركة بما يعمل على وفاء بحقوق الأطراف المختلفة بالشركة، حيث يتم بمقتضاه توفير الإطار الجيد لعمال الشركة في مناخ يتمتع بالشفافية، بما يساعد على تحديد و تنفيذ الأهداف الأساسية لشركة و تحقيق أفضل مركز مالي و اقتصادي لشركة ككل.[4]

و تعرف على أنها مجموعة الآليات و الإجراءات و القوانين و النظم و القرارات التي تتضمن الانضباط و الشفافية و العدالة ، وبتالي تهدف حوكمة الشركات إلى تحقيق الجودة و التميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات الإدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة و للمجتمع ككل.[5]

المطلب الثالث: طبيعة نظام حوكمة الشركات

لكل نظام طبيعته الخاصة،تلك الخصوصية التي تحدد شخصية و مجال عمله و أبعاد نشاطه كما أنها تعمل في الوقت ذاته على تحديث ذاتها فخصوصية النظام تحوله إلى منظومة تفاعلية و قادرة على تجديد ذاتها و على

[1] مذكرة تخرج ماستر حوكمة الشركات

[2] Seel,reforn,toolkit,croporategovernacefor emerging markets 2008 p3.4

[3] see john D.sullivan 2009 p 9.10

[4] موقع منظمةOECD

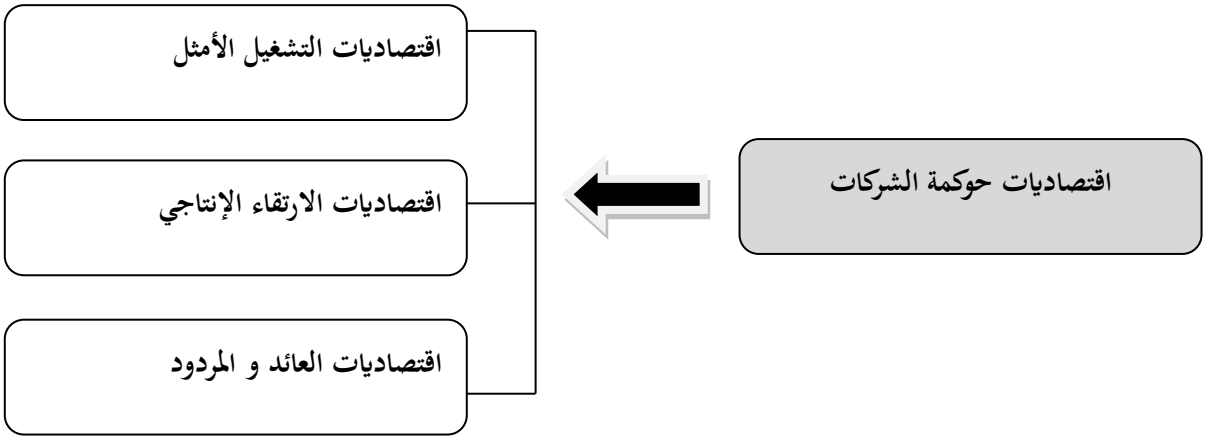
[5] عبد الوهاب نصر علي، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، دار الجامعية اسكندرية، 2007 ص17

تصحيحها، و على اكتساب عناصر قوة جديدة و يعد نظام الحوكمة من الأنظمة الجيدة المرتبطة بالنظم الديمقراطية،و بتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية و بتفعيل و إحكام آليات السوق و توازنات العرض و الطلب.[1]

إذن فوجود الحوكمة يعد بديهيا و عدم وجودها كارثة، حيث أنه لا يوجد من يقوم بأي استثمار بصفة عشوائية و بطريقة ارتجالية، مع عدم مسؤولية أو فساد حيث تعمل حوكمة الشركات على نشر الشفافية و ثقافة الالتزام و متطلبات الاستقرار الاقتصادي كما أنها ترتبط بعمليات تحقيق القيمة المضافة بضمانات النمو التراكمي الرأسمالي.[2]

ويمكن أن نبين اقتصاديات الحوكمة في شكل التالي :

الشكل رقم 2 :اقتصاديات حوكمة الشركات



المصدر : محسن أحمد الخضري،حوكمة الشركات،مجموعة النيل العربية، قاهرة، 2005 ص 61.

فنظام الحوكمة له اقتصادياته، وهي متنوعة المجالات حيث تشمل مجالاتها الآتية :[3]

1-اقتصاديات التشغيل الأمثل و القائمة على القضاء على كافة أشكال التعاقد الاقتصادي في المشروع، و عدم السماح بأي هدر أو راكد أو عادم أو غير مطابق للمواصفات أو ضائع أو غير مستقل و بما يرفع من اقتصاديات التكلفة حيث تقل التكاليف بنسبة كبيرة، عندما تتزايد الحوكمة.

2- اقتصاديات الإرتقاء الإنتاجي برفع إنتاجية عوامل الإنتاج الخاصة بالمشروع، حيث تعمل الحوكمة على رفع طاقات التشغيلية بشكل ملموس وبما يعينه ذلك من زيادة ملموسة في إنتاج.

3- اقتصاديات العائد المردود الاستثماري و ما يتعلق بربح رأس مال المستثمر في المشروع حيث يحقق عن انخفاض التكاليف زيادة قدرة المشروع على تخفيض أسعار منتجاته و تسعيرها بسعر مناسب و من ثم زيادة القدرة التسويقية لهذه المنتجات.

[1] محسن أحمد الخضري،حوكمة الشركات،مرجع سبق ذكره ص 60

[2] محمد مصطفى سليمان،حوكمة الشركات و دور أعضاء مجالس لإدارة و المديرين تنفذين،مرجع سبق ذكره ص 120

[3] محسن أحمد الخضري،حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره ص 61.

تعتبر حوكمة الشركات نظام علني حاكم قائم على العلانية و الشفافية، و نظام ضمني متحكم قائم على المبادئ و القيم الأخلاقية وهو في الوقت ذاته قائم على وجود كيان إداري داخل كل دولة و كل مؤسسة و كل منظمة جماهيرية و كل مشروع و كل الأسرة، هذا كيان الإداري له مهمة خطيرة حيث يقوم على رصد و قياس التغيرات و المستجدات و تتبع اتجاهاتها و تعليل هذه الاتجاهات و التعرف على مكوناتها الجزئية و التأثير كل منها على الإطار العام للسوق و للشركة و للمنظمة و للدولة، و الذي يساعد على حسن السمعة و نزاهة الحكم على الأداء و الإنجاز و استخدام الحكمة في الحفاظ على استمرارية المشروعات.[1]

حيث أصبحت حوكمة الشركات بمختلف أبعادها شرطا رئيسا لتحقيق التنمية المستدامة و تحسين وضعية الشركات من خلال تفعيل أجهزة الرقابة داخل الشركات و خارجها.

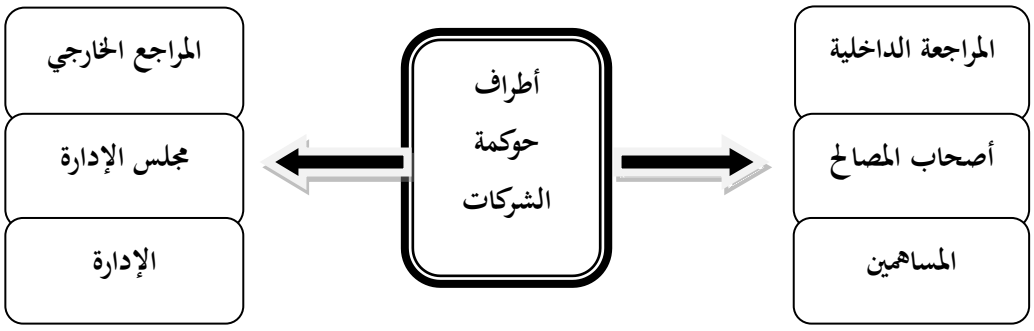
المطلب الرابع : أطراف حوكمة الشركات

هناك أطراف و عناصر عديدة تعمل من أجل تطبيق الحوكمة، أطراف تشمل كل الناس كبيرهم و صغيرهم فكل مستفيد من الحوكمة، و الجميع له دور المتطلبات و المطالب، كما أن له احتياجات و رغبات و فوق كل ذلك له مصالح و منافع.

وهذه الأطراف تتأثر و تؤثر في تطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات و تحدد إلى درجة كبيرة مدى نجاح أو فشل في تطبيق هذه القواعد.

ويمكن أن نبين أطراف الشركات في الشكل الأتي:

الشكل رقم 3 : أطراف حوكمة الشركات



المصدر :ماجدإسماعيل أبو حماد، رسالة ماجستر،أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية،الجامعة الإسلامية، غزة 2009، ص 26

[1] محسن أحمد الخضري،حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره ص 31 -32.

إذن فالحوكمة بذلك مسؤولية الأطراف، سواء في الفكر أو العمل التنفيذي وهي أطراف تعمل من أجل توسيع دورها و نطاقها العام، و زيادة الوعي بأهميتها و تلبية الاحتياجات الخاصة بها و لذلك سنقوم بإبراز أهم أطراف حوكمة الشركات فيمايلي:

أولا: المساهمون

هم من يقومون بتقديم رأس مال الشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم و تعظيم قيمة الشركة على مدى البعيد مما يحدد مدى إستمراريتها مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم و يملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة مناسبين لحماية حقوقهم، و يمكن تحقيق أهداف المساهمين من خلال حسن اختيار أعضاء الإدارة العليا لإدارة الشركة ضمن القوانين و السياسات المطلوبة.[1]

ثانيا: مجلس الإدارة

بصفتهم من يقوم باختبار المديرين التنفذين و الذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة ، و برسم السياسات العامة و كيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، و قد بينت المبادئ العالمية المذكورة للحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم و هما :

أ- واجب العناية اللازمة:

وتتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقضاو حذرا و أن يبذل الجهد و الحرص و العناية اللازمة في اتخاذ القرار و أن يتوفر في الشركة إجراءات و أنظمة كافية و سليمة وأن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين و الأنظمة و التعليمات الموضوعية.

ب- واجب الإخلاص في العمل:

و يشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين والمعاملات للأطراف ذات المصالح و وضع سياسات ملائمة للرواتب و المكافآت و غير ذلك أن إطار حوكمة الشركات يؤمن توجها استراتجيا للمؤسسة ورقابة فعالة و مسألة الإدارة اتجاه الشركة و مساهميها و هذا يدل أن مجلس الإدارة يجب أن يعملوا على أساس المعلومات شاملة و لمصالح الشركة و مساهميها مع الأخذ بعين الاعتبار معاملة المساهمين على أساس متساوي و الوصول إلى المعلومات الدقيقة و الهامة في الوقت المناسب.

[1] عاشور مرزيق،صورية معمري، ملتقى الوطني حول الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،مداخلة بعنوان الحوكمة الشركات بين فلسفة المفهوم الإداري و إمكانية التجسيد الفعلي،جامعةبسكرة،يوم7.6 ماي 2012

ثالثا: أصحاب المصالح

و هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل: الدائنين و الموزعين و العمال و الموظفين و قد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة و مختلفة في بعض الأحيان.

ويتأثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف المهمة في معادلة العلاقة في الشركة، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج و تقديم السلع و خدمات، وبدونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة و المساهمين تحقيق الإستراتجيات الموضوعة للشركة .

فالعملاء هم الطرف الذي يقوم بشراء المنتج أو الخدمة و المورد من يبيع الشركة المواد الخام و السلع و الخدمات الأخرى، أما الممولين و جميع الأطراف الممولة التي تمنح تسهيلات ائتمانية.

رابعا: الإدارة

تعتبر الإدارة هي الجهة المسؤولة في الشركة على تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة كما أن الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة و زيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح و الشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين و الإدارة هي الوصل بين مجلس الإدارة و بقية الأطراف المتعاملة مع الشركة، لذا يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم من يقوم بتنفيذ رغبات المساهمين و مجلس الإدارة.

و حتى يتم تأكيد من قيامهم بواجباتهم و يتحتم على مجلس الإدارة أن يوجد الآلية التي من خلالها يتم متابعة أدائهم و مقارنة الأداء و المحقق مقابل الأهداف الموضوعة و عمل الخطط البديلة اللازمة.[1]

[1] نفس مرجع

المبحث الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات خصائصها و مبادئها

المطلب الأول: أهمية حوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية و اللازمة للحصول على التمويل (أسهم،سندات،ائتمان) و بتكلفة أقل و زيادة جذب الاستثمارات و الشركات الأجنبية و تحسين درجة الثقة مع الأطراف المتعاملة مع الشركة و تقليل المخاطر و الأزمات المالية لشركة و البنوك وللاقتصاد ككل و تضييق الخناق على فساد المديرين و الموظفين بالشركات و خارج الشركات و دعم الدور الاقتصادي لشركات.

كما إن حوكمة الشركات تعتبر قيمة تحتسب كأصل من أصول الشركة و على هذا يمكن القول إن حوكمة الشركات تقدم مزايا لكل من المجتمع و الشركات و المستثمرين نوضحها في الجدول الأتي:[1]

الجدول رقم 2:مزايا حوكمة الشركات

مزايا حوكمة الشركات بالنسبة للمجتمع	مزايا حوكمة الشركات بالنسبة لشركة و المستثمرين
-تشجيع الاستثمار و التنمية المستدامة. -محاربة الفساد وتشجيع التنافس. -زيادة الإنتاجية و الابتكار. -العمل بكفاءة. -محافظة و تنمية أسواق رأس المال. -التشجيع على قيام علاقات تتمتع بالشفافية بين أصحاب الأعمال و الدولة.	-تحسين أداء الشركات. -تقليل تكلفة رأس المال. -تحسين سمعة الشركة و إستراتيجيتها. -تبني علاقات قوية بين أصحاب المصلحة. -حماية حقوق المستثمرين. -زيادة السيولة. -تقليل المخاطر.

من إعداد الطلبة

كما تتضمن حوكمة الشركات على الصعيد الاقتصادي بتقديم ضمان و طمئنين للمستثمرين و حملة الأسهم لتحقيق عائد مناسب لمستثمراتها مع العمل على حماية حقوقهم و خاصة حائزي الأسهم من صغار المساهمين كما أن إتباع حوكمة الشركات يؤدي إلى تعظيم القيمة السوقية لشركة و يدفع عجلة التنمية الاقتصادية للبلاد حيث

[1]catherineL.kuchta-helbling and john D.sullivan 2003 p 1.2

تعمل على رفع كفاءة استخدام الموارد و تعظيم قيمة الشركة و تدعيم تنافسينها في أسواق المال العالمية بما يمكنها من جذب مصادر التمويل المحلية و العالمية لتوسع و النمو و يجعلها قادرة على جذب رؤوس الأموال و خلق فرص عمل جيدة للأفراد و ظهور كيانات اقتصادية و تجارية عملاقة.[1]

وتتلخص أهميةحوكمة الشركات فما يلي:[2]

- تعتبر أسلوب لجذب الادخار في الشركات و أسواق المال.

-توفر الطمأنينة للمستثمرين و تضمن لهم الحصول على عوائد لاستثماراتهم .

-تربط بين العمليات الإدارية و التمويلية لتشجيع جذب الاستثمارات لشركة.

-تؤدي إلى زيادة التنافسية خاصة في ظل العولمة.

-إزالة الحواجز التجارية.

-تساهم في زيادة حركة انتقال رؤوس الأموال.

-تقوم بتدعيم الجهاز المصرفي للدولة لزيادة الاستثمارات.

-تعمل على رفع كفاءة تطبيق برامج الخصخصة في القطاع الحكومي.

-ضمان حقوق المساهمين.

-تساعد على تجنب الانهيارات المالية.

-تساعد على استقرار الأسواق المالية.

المطلب الثاني: أهداف حوكمة الشركات

يعتبر مصطلح الحوكمة من أهم المفاهيم الإدارية الحديثة وقد حضي هذا الموضوع باهتمام دولي كبير في السنوات الأخيرة خاصة بعد المشاكل التي عرفتها بعض الشركات الأمريكية الكبرى كشركة انرون، مما أدى إلى ضرورة إيجاد قواعد و معايير إدارية و قانونية تحكم أداء المؤسسات لتفادي تكرار أو مثل تلك الأزمات و الحفاظ على مصالح كل الأطراف.

فحوكمة الشركات منظومة تفاعلية استهدافية، قائمة على صحة البيانات و صدقها كما أنها تهدف إلى حقيق العديد من الأهداف والتي نوضحها فيم يلي:

1-تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها و ذلك من خلال تحسين الصورة لذهنية و الانطباع الايجابي على المشروعات.

[1]الدكتور ماجدة شلبي ،تطور اداء سوق أوراق المالية المصرفية في ظل تحديات دولية و معايير حوكمة الشركات، مجلة مصر المعاصرة ص 5

[2]دكتور احمد علي الخضر، حوكمة الشركات، 2012 ص 188.185

2-تحسين عملية صنع القرار في الشركات و ذلك بزيادة إحساس المدريين بالمسؤولية و إمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العمومية و المنضمات الجماهيرية.

3-تحسين عملية المصداقية للبيانات و تحقيق سهولة فهمها عبر الحدود مما يزيد من اهتمام المستثمرين و زيادة استثمارهم في المشروع.

4-إدخال الاعتبارات القضايا البيئية و الأخلاقية في منظومة صنع و اتخاذ القرار.

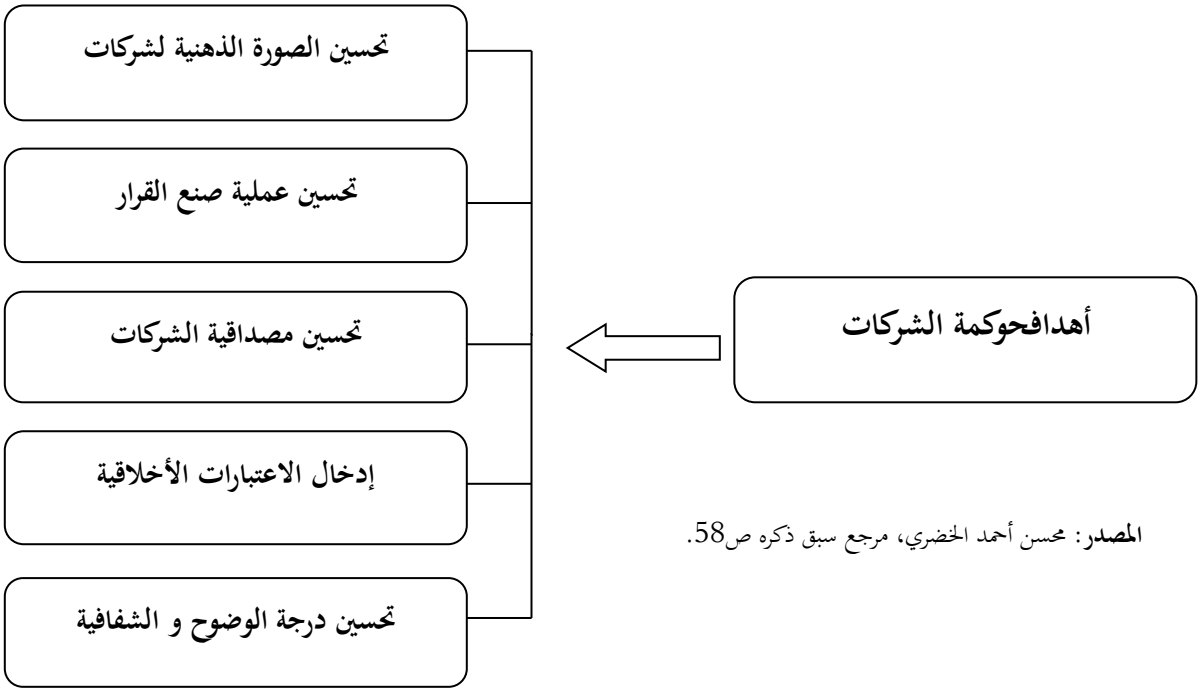
5- تحسين درجات الشفافية و الوضوح والإفصاح و نشر البيانات و المعلومات.

6-زيادة قدرة المشروعات على تحسين موقعها التنافسي و جذب الاستثمار و رؤوس الأموال الجديدة.

7-زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين و استقرارهم.[1]

كما أن حوكمة الشركات تؤدي إلى ترشيد ممارسات المديرين و مجالس الإدارة و ترشيد ممارسة المحاسبين، و العاملين بالشركات و مراقبي الحسابات و ما يقوموا به من أعمال لإظهار المراكز المالية و نتيجة نشاط الشركات وكذلك ترشيد ممارسات المستثمرين و ما قد يقوموا به من تأثير على قرارات الاستثمار داخل الشركة.[2]

يمكن أن نلخص الأهداف فيما يلي:



المصدر: محسن أحمد الخضري، مرجع سبق ذكره ص58.

[1] محسن احمد الخضري، مرجع سابق ذكره ص 21

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات، دار الجامعية الاسكندرية، 2006 /2007ص17

المطلب الثالث: خصائص حوكمة الشركات

أ- المشاركة: تعتبر المشاركة الحجر الأساس في الحوكمة الرشيدة وتبدأ من عمل الرجل و المرأة جنبا إلى جنب في المجتمع، ويمكن أن تكون المشاركة مباشرة أو من خلال شركات شرعية تمثل الأطراف المختلفة.

ب- سيادة القانون: حيث تتطلب الحوكمة الرشيدة هياكل قانونية عادلة تتم فرضها بشكل نزيه ، حيث تضمن حماية كاملة لحقوق الإنسان خصوصا حقوق الأقليات.[1]

ج- الانضباط: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح.

د- الشفافية: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.

هـ- الاستقلالية: لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوط.

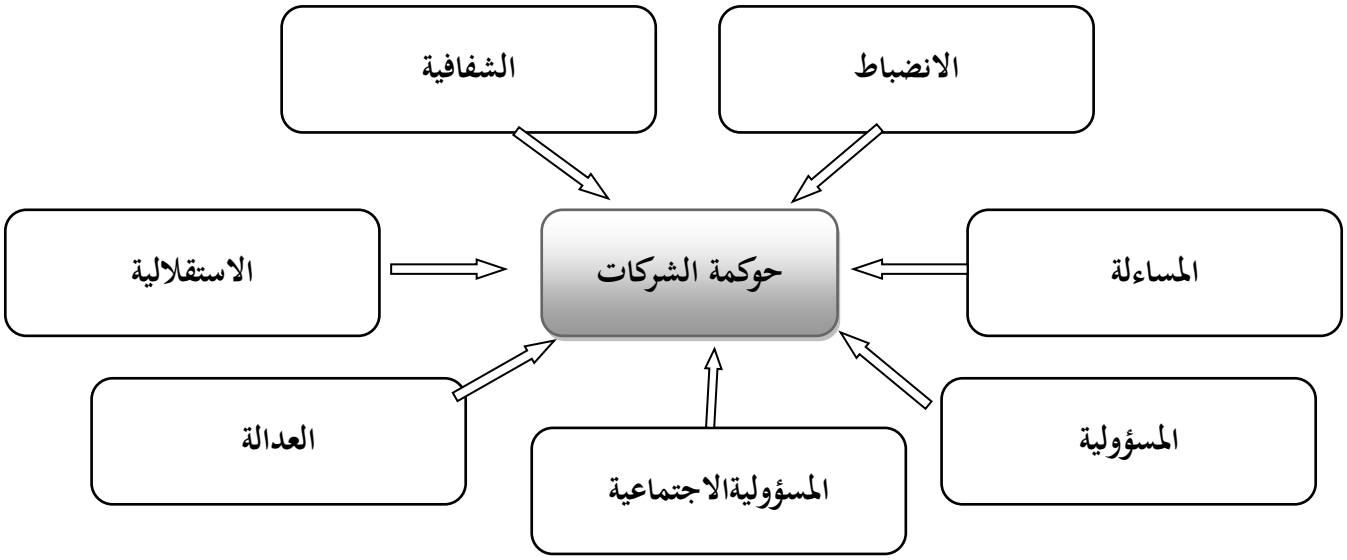
و- المساءلة: إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية.

ز- المسؤولية: المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة.

ح- العدالة: يجب احترم حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة.

ط- المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى الشركة كموطن جيد.

الشكل رقم 4: خصائص حوكمة الشركات:



المصدر:فاتح غلاب، " تطور دور وضيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة" ، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير 2012/2011 ص11.

[1]أحسين عثماني ، سعاد شعابنية ، **النظام المالي المحاسبي كأحد متطلبات حوكمة الشركا ت و أثره على البورصة الجزائر**، ملتقي حول تطبيق مبادئ الحوكمة ، في المؤسسات المصرفية حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ، جامعة محمد خيضر _ بسكر_،07/06 .ماي 2012ص05

المطلب الرابع:مبادئ حوكمة الشركات

اثر تطبيق نظام الحوكمة داخل المؤسسة يجب الأخذ بعين الاعتبار طبيعة المؤسسة و الظروف التي تعمل بها و هيكلها التنظيمي و ذلك قبل البدء في تطبيق مبادئ الحوكمة بها و التي يجب ان تستلزم بها و كذلك الإفصاح عن الأطراف المعنية بحوكمة الشركات.

تتمثل قواعد حوكمة الشركات في القوانين و التشريعات التي تطبقها الدول، و بتالي قد تختلف هذه القواعد من دولة لأخرى حسب القانون الذي تتبعه، ونتيجة لأنه قد تخلوا القوانين المطبقة في بعض الأسواق المتقدمة أو الناشئة من هذه القواعد فان بعض الهيئات الرقابية الأخرى العاملة في بعض الدول مثل (البورصات) تسعى إلى و ضع قواعد الحوكمة لشركات التي يجب أن تتبعها الشركات المقيدة أو التي ترغب في القيد و ذلك لضمان توفير الحماية لحملة الأسهم.[1]

1-حقوق المساهمين و الوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية:

جاءت مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية لحوكمة الشركات لضمان حد أدنى من حقوق المساهمين و أصحاب حقوق الملكية في الشركات، وقد تناولت المبادئ حماية حقوق المساهمين تحث مبدأ

the rights of shareholders and key ownership functions

حقوق المساهمين و الوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية وقد أشارت تلك المبادئ إلى ما يلي:

أ) ينبغي أن تتضمن الحقوق الأساسية للمساهمين الحق في:

1-طرق مضمونة لتسجيل الملكية.

2-إرسال الأسهم أو تحويلها.

3-الحصول على معلومات مادية و ذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب و على أساس منتظم.

4-المشاركة و التصويت في الجمعية العامة للمساهمين.

5-انتخاب أعضاء مجلس الإدارة و عزلهم.

6-نصيب من أرباح الشركة.

ب) ينبغي أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة في الشركة و أن يحصلوا على المعلومات الكافية عن القرارات التي تخص أي تغيرات أساسية في الشركة.

[1]عبد الوهاب نصر علي، شحاتة سيد شحاتة، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره ص79

ج) ينبغي أن يكون للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة و التصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، ينبغي أن يحاطوا علما بالقواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين، بما في ذلك إجراءات التصويت.

د) ينبغي الإفصاح عن الهياكل و الترتيبات الرأسمالية التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على درجة من السيطرة لا تتناسب مع ما يملكون من الأسهم.

هـ) ينبغي السماح للأسواق السيطرة على الشركات بالعمل بطريقة تتميز بالكفاءة و الشفافية.

و) ينبغي تسهيل ممارسة كافة المساهمين لحقوق الملكية.

ر) ينبغي السماح للمساهمين بما فيهم المستثمرين المؤسسين، أن يتشاوروا مع بعضهم بعضا فيما يتعلق بالموضوعات الخاصة بالحقوق الأساسية للمساهمين وفقا لتعريف الوارد في المبادئ.[1]

2- المعاملة المتساوية للمساهمين:

حرصت مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية لحوكمة الشركات على تأكيد غايتها في توفير المعاملة المتساوية و العادلة للمساهمين بالشركة و قد تناولت مبادئ حماية حقوق المساهمين في نسختها الحديثة تحث مبدأ thequitable treatment of shareholders

المعاملة المتساوية للمساهمين شأنه شأن النسخة السابقة من المبادئ حيث أشارت إلى ما يلي:

أ)ينبغي معاملة كافة المساهمين حملة نفس طبقة الأسهم معاملة متساوية.

ب)ينبغي منع التداول بين الداخلين و التداول الصوري و الشخصي.

ج)ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة و التنفيذيين الرئيسيين بالشركة أن يفصحوا لمجلس الإدارة عما إذ كانت لهم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر أو بنيابة من طرف ثالث، أي مصلحة مادية في أي عملية أو موضوع يمس الشركة بطريقة مباشرة.

3- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات :

يجب في إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات و أصحاب المصالح في خلق الثورة وفرص العمل و استدامة المنشآت السليمة ماليا بالإضافة إلى :

أ-يجب احترام حقوق أصحاب المصالح التي نشئها القانون أو تكون نتيجة لاتفاقيات متبادلة.

[1]OECD principles (2004)

ب–عندما يكفل القانون حماية المصلحة ينبغي أن تكون لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاكحقوقهم.

ج–ينبغي سماح بوضع آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.

د–عندما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركة،يجب السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة و بالقدر الكافي،و التي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب و على أساس منتظم.

4– الإفصاح و الشفافية :[1]

يعد مبدأ الإفصاح و الشفافية من أهم المبادئ حوكمة الشركات و التجارة الدولية على الإطلاق،نظرا لما يمثله من استقرار وشفافية و حماية لجميع الأطراف و المتعاملين و الأسواق المالية ،بحيث لم تقلل منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية لحوكمة الشركات الاهتمام بغرض الإفصاح و الشفافية و قد أشارت في ذلك إلى:

أ– ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم الصحيح في الوقت المناسب عن الكافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة كما في ذلك المركز المالي و الأداء و حقوق لملكية و حوكمة الشركات.

ب– ينبغي إعداد المعلومات و الإفصاح عنها طبق للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة و الإفصاح المالي و غير المالي.

ج– ينبغي القيام بمراجعة خارجية مستقلة بواسطة مراجع مستقل،يكون كفئ و مؤهل حيث يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية موضوعية لمجلس الإدارة و المساهمين بأن القوائم المالية تمثل بهدف المركز المالي و أداء الشركة في كافة النواحي المادية الهامة.

د– ينبغي للمراجعين الخارجين أن يكونوا قابلين للمسألة و المحاسبة أمام المساهمين،كما أن عليهم واجب اتجاهالشركة،وهو أنهم يقومون بممارسة كافة ما تقتضيه العناية و الأصول المهنية في عملية المراجعة.

هـ–ينبغي في فترات من المعلومات أن توفر فرصة متساوية في التدقيق المناسب مع كفاءة التكلفة لمستخدمي المعلومات ذات الصلة.

و– ينبغي استكمال إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول و يشجع على تقديم التحليلات أو المشورة عن طريق المحللين و السماسرة ووكالات التقييم و التصنيف و غيرها و المتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون بعيدا عن أي تعارض هام في المصلحة قد يؤدي إلى الإضرار بنزاهة ما يقومون به من تحليل أو ما يقدمه من مشورة.

[1]OECD principles (2004

5- مسؤوليات المجلس الإدارة :

حرصت مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية لحوكمة الشركات على تأكيد غايتها في توفير معاملة متساوية و عادلة للمساهمين بالشركة كما تناولت المبادئ حماية حقوق المساهمين بالإضافة إلى مسؤوليات مجلس الإدارة حيث أشارت المبادئ إلى ما يلي:

أ- ينبغي لأعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكاملة و بحسن النية، مع العناية الواجبة وبما يحقق افضل مصلحة للشركة و المساهمين.

ب- ينبغي لمجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية،و ينبغي أيضا أن يأخذ في الاعتبار مصالح و اهتمامات أصحاب المصالح في الشركة.

ج-إذا ما كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف مجموعة المساهمين بطرق مختلفة فان على مجلس الإدارة أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة.

د-حتى يتمكن لأعضاء مجلس الإدارة أن يقوموا بمسؤولياتهم،فإنه ينبغي أن تتاح لهم كافة المعلومات الصحيحة ذات الصلة و في الوقت المناسب.[1]

وقد قدمت المبادئ إرشادات لمجلس الإدارة فيما يتعلق بأداء مهامه و مسؤوليته في حماية الشركة و مساهميها و أصحاب المصالح و دور المجلس في الأمور المتعلقة بإستراتجية الشركة و مخاطر و أداء الموظفين و مرتباتهم و نظم المحاسبية و إعداد التقارير وهو ما أدى لوضع نظام استرشادي لتنفيذ هذه المسؤوليات في إطار مبادئ حوكمةالشركات.[2]

6- توافر إطار فعال لحوكمة الشركات:

حيث ينص هذا المبدأ على الآتي :

- ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يشجع على شفافية و كفاءة الأسواق و أن يكون متوافق مع أحكام القانون و أن يحدث بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية و التنظيمية و التنفيذية.

لكي يتم ضمان وضع إطار فعال لحوكمة الشركات فإنه من الضروري وجود أساس قانوني وتنظيمي و مؤسسي فعلا يمكن لكافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقتهم التعاقدية الخاصة ، وعادة ما يضم إطار حوكمة الشركات على عناصر تشريعية و تنظيمية و ترتيبات للتنظيم الذاتي و الالتزامات الاختيارية و ممارسة

[1]OECD principles (2004
[2]Catherine L .kuchta .helbling and john D.sulivan 2003 p 13

الأعمال التي هي ناتج الظروف الخاصة بالدولة و تاريخيها و تقاليدها و لكي يكون هناك ضمان لوجود أساليب لإطار فعال لحوكمة الشركات هناك مجموعة من الإرشادات و العوامل يجب أخدها بعين الاعتبار و هي:

– ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية و التنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما متوافق من أحكام القانون و ذات شفافية.

– ينبغي وضع إطارحوكمة شركات لهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل و نزاهة الأسواق و على الحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق و تشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية و الفعالية.

–ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق الاختصاص التشريعي و ما يحدد بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.

– ينبغي أن يكون لذى الجهات الإشرافية التنظيمية السلطة و النزاهة للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة و موضوعية،فضلا عن إحكامها و قرارها

– ينبغي أن تكون في الوقت المناسب و تتميز بالشفافية مع توفير الشرح الكافي لها.[1]

[1] محمد مصطفى سليمان،حوكمة الشركات،معالجة الفساد إداري و مالي،دار الجامعية الإسكندرية، 2006 ص 45

المبحث الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي بحوكمة الشركات

يسعى التدقيق المحاسبي إلى اختيار العمليات الأساسية للشركة من أجل تكوين رأي الفني محايد عن صدق القوائم المالية و أنها تعبر بعدالة عن حقيقة المركز المالي و نتائج الأعمال ، و المدقق عند قيامه بمهامه بصورة موضوعية و جيدة و تحليه بأخلاقيات المهنة كالاستقلالية و الموضوعية و القدرة على الإفصاح بما توصل إليه من حقائق في تقريره الفني المحايد من دون تعرضه لأي ضغوط من الإدارة أو أي أطراف أخرى فإنه يساهم بطريقة عفوية في تحقيق مبادئ الحوكمة المتمثلة في الإفصاح و الشفافية كذلك المحافظة على حقوق المساهمين، أي أنه كلما كان عمل المدقق وفقا للمبادئ و المعايير التي تحكم مهنة يؤدي ذلك إلى تحسين الحوكمة وقد قسمنا هذا البحث إلى مطلبين ، حيث سنتطرق في المطلب الأول إلى دور التدقيق المحاسبي في الإفصاح و الشفافية ،أما المطلب الثاني فسنتطرق إلى دور التدقيق المحاسبي في المحافظة على حقوق المساهمين.

المطلب الاول: دور التدقيق المحاسبي في الإفصاح والشفافية

-الإفصاح و مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي :[1]

يجب على مدقق الحسابات مراقبة أعمال الشركة وتدقيق حساباتها وفقا لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة العلمية والفنية، وفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة و أنظمة الرقابة المالية الداخلية لها، و التأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة و المحافظة على أموالها .

كذلك فإن المدقق الخارجي يجب أن يكون على علم تام بالشركة التي يدقق حساباتها لأنه في نهاية المطاف سيصدر تقريرا يفيد بأن الشركة تطبق المعايير المتعارف عليها والمقبولة عموما وأنه قد راجع القوائم المالية للشركة وفقا للمعايير المراجعة الدولية.

و من أهم المبادئ التي تحث على التمسك بأخلاقيات المهنة هي القواعد السلوك المهني، حيث تشير قواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونين الصادرة على الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى أن العلامة المميزة للمهنة هي قبول مسؤولياتها اتجاه الجمهور، وقد حصلت مهنة التدقيق على سمعة تمتعها بالنزاهة والموضوعية و الكفاءة من خلال سنواتها العديدة في خدمة العملاء و أصحاب العمل و جمهور، وكل مدقق حسابات يخفق أو يلاحظ أنه أخفق في الامتثال للمعايير المهنية و المتطلبات القانونية يجعل من الصعب المحافظة على سمعة المهنة التي ينتمي إليها و قد ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الشفافية و الإفصاح لأن العديد من الجهات ذات المصلحة تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما تنشره الشركات من معلومات حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول على ما

[1] اشرف عبد الحليم، مدى تقييد مدققي الحسابات بقواعد السلوك المهني، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، الأردن 2004 ص61

تحتاجه منها مباشرة من مجلس إدارة الشركات، و مما لاشك أن القصور في متطلبات الشفافية و الإفصاح يجعل البيانات و المعلومات الواردة في القوائم المالية مضللة، الأمر الذي ينعكس على اتخاذ القرار من جانب المساهم أو المستثمر المهتم بهذه المعلومات و البيانات و يؤدي إلى إفلاس الشركات و انهيار الأسواق المالية و يظهر كذلك دور الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات اللازمة التي من شأنها تحسين فهم و أهمية الأدوات المالية و أدائها في الأسواق المالية من آجل توفير معلومات محددة بغرض استخدامها، و السياسات المحاسبية الملائمة و المخاطر المترتبة عليها و سياسة الإدارة للتحكم في هذه المخاطر،كما و يتجلي دور الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات التي تساعد المستثمرين في هذا الشأن.

1- مفهوم الإفصاح و طبيعته : يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم و المبادئ المحاسبية المهمة التي تلعب دورا هاما في إثراء قيمة و منفعة البيانات و المعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، و التي تستخدم لأغراض عدة منها : إتخاذ قرارات الاستثمار و الائتمان في المنشآت كذلك يساهم في تحقيق فاعلية و كفاءة استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة على مستوى المنشأة و الإشراف على وسائل الإعلام المختلفة التي تشكلها هذه الشركات، وتدخل لإزالة الغش و منع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين هذا وتختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية المنشور، و ذلك نتيجة لاختلاف مصالح الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات فكل طرف ينظر إلى المعلومات من وجهة نظره الخاصة.

لقد تعددت وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي فقد عرفه البعض بأنه الوضوح و عدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات و القوائم المالية و التقارير المحاسبية، كما أن الإفصاح هو تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بشكل قوائم و بيانات تختلف باختلاف المنفعة المنشودة و التي تتأثر باختلاف الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة و باختلاف مستواهم الثقافي و معرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة أخرى، كما يعني إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهم الفئات الخارجية في المشروع بحيث تعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة[1].

فالإفصاح هو تقديم للمعلومات و البيانات إلى مستخدمين بشكل مضمون و صحيح و ملائم لمساعدتهم على إتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخلين و الخارجيين في آن واحد كما عرف الإفصاح

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية ،دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستر، الجامعة الإسلامية، غزة 2009

المحاسبي أيضا بأنه إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية، و هذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم أو التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون آي لبس أو تضليل .

مما سبق يتضح أن الإفصاح يركز على موضوع توصيل المعلومات إلى المستفيدين بهدف توضيح حقيقة الوضع المالي للمنشأة دون تضليل بشكل يسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات و كذلك الربط بين درجة الإفصاح و تخفيض حالة عدم التأكد لدى المستفيدين من خلال نشر كل المعلومات الاقتصادية التي لها علاقة بالمشروع سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته و من المشار إليه ظهور الكثير من التفسيرات المرافقة الإفصاح، حيث نجد أنه من النادر ورود كلمة الإفصاح بمفردها بل غالبا ما تقترن بألفاظ الأخرى، يعني الإفصاح هو إعلام متخذي القرارات بالمعلومات المهمة بهدف ترشيد عملية إتخاذ القرارات و الاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة و فاعلية، و يختص الإفصاح بالمعلومات سواء تلك التي في القوائم ذاتها أو في الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية، كذلك عرض المعلومات الهامة للأطراف المستفيدة كالمستثمرين و الدائنين و غيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المنشأة على تحقيق أرباح في المستقبل و قدرتها على سداد التزاماتها، هذا وقد عكس الفكر المحاسبي و الاقتصادي ضرورة و أهمية الإفصاح من خلال توضيح الطريقة التي تتلاءم مع كمية المعلومات و أهميتها حيث تقتضي متطلبات الإفصاح العامة ضرورة اشتمال التقارير المالية لمجموعة من القوائم المالية التي يتم إعدادها في ضوء مبادئ محاسبية متعارف عليها.

2-متطلبات الإفصاح: تزايد في السنوات الأخيرة عدد الشركات المتعددة الجنسيات في العالم التي تسجل أوراقها المالية في غير بورصتها المحلية، وقد تزايد حجم التعامل في الأسهم غير المحلية بدرجة كبيرة، ويقصد بالإفصاح العام إيضاح المعلومات ذات الطبيعة العامة التي يتعين إيضاحها حتى لا تكون القوائم المالية مضللة، و تتعلق هذه المعلومات بالآتي : تعريف الوحدة المحاسبية، إيضاحات السياسات المحاسبية الهامة و التغيرات في السياسة المحاسبية، تعد القوائم المالية للوحدة المحاسبية في تاريخ المعين وكذلك يجب إيضاح نشاط الوحدة المحاسبية حتى تكون قابلة للمقارنة مع الشركات المماثلة أو المشابهة، و تتمثل السياسات المحاسبية الهامة للوحدة المحاسبية التي تعد عنها القوائم المالية و المعايير و الأسس التي اتبعتها الإدارة و طرق تطبيق تلك المعايير و الأسس لإعداد و عرض القوائم المالية، وتشمل التغيرات المحاسبية، التغيرات في السياسة المحاسبية و التغيرات في التقديرات المحاسبية و التغيرات الناتجة عن تصحيح الأخطاء التي تكتشف في القوائم المالية للفترات السابقة بالرغم من اختلاف للمحاسبين على المعنى المحدد للإفصاح إلا أنهم يتفقون على ضرورته و أهميته للمستنفدين، و أيضا على طريقة الإفصاح التي تتناسب مع كمية المعلومات و أهميتها ومن هذه الطرق: القوائم المالية و مذكرات و تقارير المراجع

الخارجي، الإيضاحات الجداول الإحصائية ، تقرير الإدارة ومتطلبات هيئة الأوراق المالية في الأردن، هذا و قد وضعت بعض الهيئات العلمية و المهنية متطلبات الخاصة الإفصاح و أهمها (facbapd)كما وضعت لجنة البورصات بالولايات المتحدة SEC متطلبات خاصة للإفصاح و حماية المستثمرين و مساعدتهم عند اتخاذ قرارات معينة تتعلق بشراء أو بيع الأسهم في سوق الأوراق المالية[1].

هذا بالإضافة إلى أن نظام التقارير الجيدة سوف يؤدي إلى تخفيض تكلفة رأس المال بالنسبة للشركة.

– انخفاض درجة عدم التأكد لدى للمستثمرين حول أحوال الشركة المالية أي أنه عن طريق إتباع سياسة محاسبية سليمة، وبتالي العناية بنظام التقارير المالية، يمكن تخفيض درجة المخاطرة التي يتعرض لها رأس المال المستثمر لدى الشركة وبالتالي تخفيض المعدل الذي يمكن أن يقبله المستثمرين كعائد على استثماراتهم وكذلك تنافس حول مصادر التمويل في سوق رأس المال سوف يمثل ضغطا على كافة الشركات لإتباع سياسات المحاسبية ملائمة و توفير نظام تقارير و حتى في حالة عدم كفائهالأداء ذلك لأن عدم الإفصاح في مثل هذا الحالات سوف يفسر من قبل المتعاملين على أنه تغطية المشاكل التي تتعرض لها الشركة، الأمر الذي يعجل في فشلها، و قد يؤدي إلى خروجها من سوق الصناعة الذي تعمل فيه فالإفصاح المحاسبي يعني شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة و الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة و صحيحة كذلك صاحب التطور في المهنة للمحاسبة توسع الإفصاح بصفة خاصة مع ازدياد أهمية الملائمة باعتبارها أحد الخصائص النوعية الرئيسية لمعلومات و العلاقة بين الملائمة و الإفصاح المحاسبي يمكن النظر إليها من جانبين:

–الملائمة بالنسبة لنماذج اتخاذ القرار :إن تطبيق هذا الاتجاه سوف يكلفه مشاكل كثيرة أهمها تعدد نماذج اتخاذ القرارات التي يجب استخدامها مع تعدد مجالات الاستخدام و تعدد المشاكل و المواقف التي يتعين مواجهتها، إلا أنه بصفة عامة يلاحظ أن تطبيق الملائمة بالنسبة لنماذج اتخاذ القرارات يعتبر أحد المبررات الأساسية التي تدعو إلى توسع في الإفصاح، حتى يمكن مقابلة أكبر قدر ممكن من الاحتياجات المشتركة.

– الملائمة بالنسبة لمتخذي القرار :أما بالنسبة الملائمة من حيث علاقتها بالأهداف، فإنه يتطلب منا تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية من المعلومات القوائم المالية التي تعدها الإدارة المالية في الشركات و يصادق عليها مراجع حسابات الخارجي و يجمع كافة المعنيين بالمحاسبة و التقارير المالية بأن هناك ضرورة ملحه لوجود إفصاح كافي للمعلومات و يتطلب الإفصاح المحاسبي الكافي بأن تصميم و إعداد القوائم و التقارير المالية

[1] سعادة، علي عبد الجليل،2000،الإفصاح في التقارير المالية لشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم 5، رسالة ماجستر، جامعة البيت ،المفرق، الأردن 2010ص80

بحيث تصور بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت بالشركة خلال فترة نشاط و أن تحتوي هذه القوائم على بيانات و معلومات كافية تجعلها مفيدة و نافعة و لا تكون مظللة للمستثمر العادي أو لمستخدمي القوائم المالية بصورة عامة و هذا يعني ضرورة أن تتضمن القوائم كل المعلومات الهامة التي تظهر الشركة في وضعها الحقيقي.

ومما سبق يتضح أن الإفصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي و شامل أصبح ضرورة مهمة تقتضيها عملية توصيل المعلومات المناسبة و بالنوعية المطلوبة لمستخدميها في الوقت المناسب ، بالتالي فإن الإفصاح يحقق ما يلي:[1]

-تنمية الاستثمارات و حمايتها.

- جذب المزيد من الاستثمارات للاقتصاد الوطني سواء كانت هذه الاستثمارات داخلية و خارجية .

- حماية العاملين وخلق المزيد من الوظائف.

- إطلاع المقرضين الحالين أو المستقلين على لأوضاع المالية لهذه الشركات.

- تجنب الاقتصاد الوطني مخاطر الهزات المالية المفاجئة.

وهذا لكي تتمكن المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية من تحقيق هدفها في الإفصاح فإنها يجب أن تتمتع بالصفات التالية:[2]

أ-الشمولية: تشير هذه الخاصة إلى شمولية القوائم المالية على المعلومات حيث تستعمل المعلومات الشاملة للإجابة عن كل استفهام لأن عدم القدرة على إعطاء الإجابة الصحيحة و السليمة يدل على عدم شمولية هذه المعلومات.

ب- الدقة : من أهم خصائص المعلومات الجيدة الدقة في وصف و تصوير المركز المالي للمنشأة موضوع الدراسة و تحديد مصادر التدفقات النقدية الداخلية و أوجه تصريف التدفقات النقدية الخارجة.

ج- الملائمة : مايميز هذه الخاصية هو أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها و المعلومات المحاسبية هي التي تكون قادرة على إيجاد الفرق في قرارات المستثمرين و تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها و أهميتها.

د- التوقيت : يعتبر الوقت عامل مهم في توفير المعلومات لمتخذي القرار قبل أن تفقدقدرتها في التأثير على القراراتالمتخذة لذلك لابد من مراعاة التوقيت في إعداد و عرض القوائم المالية

[1] حماد طارق عبد العال،حوكمة الشركات، مفاهيم، مبادئ،تجارب،تطبيقات،مرجع سابق ص222.

[2] زرزار عياشي، الملتقى الدولي الثامن،الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: الواقع،الرهانات و الأفاق، مداخلة بعنوان: اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية لشركات يومي 8/7 ديسمبر 2010

هـ- الوضوح : الوضوح هو خلو المعلومات المعروضة في القوائم المالية من الغموض و الالتباس بحيث يسهل على مستخدمي القوائم المالية فهمها بسهولة و بسرعة لتكون أكثر فائدة مما سبق يتضح أن الهدف الأساسي من الإفصاح و الشفافية هو التأكد من توافر المعلومات المالية و غير المالية و الإفصاح الفوري عن الأحداث الجوهرية التي تأثر على المركز المالي للشركة (لكافة المتعاملين في السوق في وقت واحد و بالشكل الذي يساهم في اتخاذ قرارات الاستثمار و يشمل أيضا الإفصاح بشكل عام عن المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية و أداء الشركة و هيكل الملكية وفقا لمعايير المحاسبة و المراجعة الدولية أو المحلية المطبقة).

- طرق إخفاء الحقائق : إن الإفصاح المحاسبي يعد مطلبا أساسيا أفرزته ضروريات الحوكمة لأن تحقيق الهدف الأساسي من أنظمة حوكمة الشركات هو الحفاظ على مصالح المساهمين و كذلك الأطراف الأخرى، وكل شركة ملزمة قانونيا إعطاء معلومات ضرورية،صادقة و كافية لكل المتعاملين و على العكس من ذلك فإن إخفاء المعلومات يعد إجهاض لمتطلبات الحوكمة،حيث قد يتعمد البعض إلى انتهاج أساليب و طرق مختلفة لإخفاء الحقائق أو طمسها بهدف التأثير على اتجاه السوق و قرارات المستثمرين و من هذه طرق:

- ضبابية البيانات.
- غموض المصطلحات طمس الحقائقو تزييف الواقع.
- ازدواجية المعايير .
- الكلمات المبهمة.
- اختلاف الأسس المحاسبية.
- شراء الذمم.
- الإرهاب الوظيفي.

مثلا قد يتعمد مجلس الإدارة الشركات إلى إخفاء الديون و تضخيم الأرباح من أجل رفع قيمة أسهم الشركة على مستوى السوق، وكذلك استفادة أصحاب المعلومات الحقيقيين من وضع الشركة و تمكينهم من تحقيق صفقات رابحة و بيع حصصهم بأغلى الأسعار في الوقت الذي كانت الشركة تغرق ببطء ،إن وجود نظام جيد لحوكمة الشركة يوفر إطارا حاميا و مانعا لظهور مثل هذه التصرفات و الحد من محاولات التضليل هذه و خاصة بإمكانية التواطؤ مع مراجعي الحسابات الخارجيين، فالحوكمة تعمل على تحسين الصورة الذهنية للشركات و كذلك مصداقيتها و تدعو إلى إدخال الاعتبارات الأخلاقية و تحسين درجة الوضوح والشفافية.

المطلب الثاني: دو الدقيق المحاسبي في الحفاظ على حقوق المساهمين

بعد الأحداث الاقتصادية المهمة التي تمثلت بانهيار شركات عالمية كبرى ، و التي كانت أهم أسباب انهيارها أزمة الثقة الناتجة عن ضعف الأداء الرقابي و التدقيق في الشركات المنهارة، إذ أخد التدقيق أهمية كبيرة كونه الأساس الذي ترتكز عليه حوكمة الشركات في ضل الفصل بين الملكية و الإدارة من اجل تعظيم قيمة حملة الأسهم و حماية حقوقهم .

و على هذا الأساس طورت لجنة العمل التابعة لمعهد المدققين تعريفا للتدقيق أشارت فيه إلىانه"نشاط مستقل و تأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية يهدف إلى إضافة قيمة للشركة و تحسين عملياتها، و يساعد التدقيق الشركة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي لتقويم و تحسين فعالية إدارة المخاطر و فعالية الرقابة و فعالية عملية إدارة التحكم المؤسسي، و تلعب وظيفة التدقيق دورا هاما في توجيه عمليات الشركات نحو النجاح حيث تساعد في فحص و تقييم النشاطات المالية، الإدارية و التشغيلية و تزويد أفراد مجلس الإدارة و المساهمين على كل المستويات بالمعلومات اللازمة للمساعدة في تحقيق الضبط و الحماية للأصول و العمليات التي تقع تحث مسؤوليتهم، وعليه يهدف التدقيق إلى مساعدة الإدارة و ترشيد قراراتها لإعطاء تأكيدات مستقلة و موضوعية إضافة إلى النشاط الاستشاري الذي يهدف إلى زيادة و تحسين قيمة العمليات من خلال التدقيق المستقل و تقييم فعالية العمليات و الضبط و تزويد مجلس الإدارة بالتحليل الموضوعي و الاقتراحات البناءة، إن الأساس الذي تعتمد عليه خدمات التدقيق هو الضمان الذي توفره لسلامة العمليات و ذلك عن طريق التدقيق الهادف إلى تقييم فعالية إدارة المخاطر و الضوابط بالإضافة إلى سلامة و جودة التنظيم الإداري و الداخلي، إن برنامج التدقيق يعتبر الإطار العام للوحدات و الأقسام التي يتوجب مراجعتها و تدقيقها إضافة إلى الأنظمة المالية و الإدارية، و تصميم الحسابات و أصول مسكها و العمليات و البيانات المالية و نظام المعلوماتية و نظام المستخدمين و ذلك لتبيان مدى التقيد بالأنظمة و القوانين و تنفيذ المهام الموكلة لكل وحدة أو قسم ، وتقديم الاقتراحات اللازمة لمعالجة التغيرات التي تظهر خلال عملية التدقيق بغية تحسين و تطوير الأداء و الأنظمة بشكل عام، تأتي مهنة التدقيق التي تشكل احد عناصر حوكمة الشركات كقسم يعمل على ضبط العمل داخل الشركة ، خاصة عند توسع قاعدة المساهمين و محاولتهم لإيجاد طريقة للمحافظة على أموالهم و البدء بفرض الفصل بين الملكية و الإدارة و وجوب اعتماد المعايير الدولية لحوكمة الشركات باختلاف أنواعها و مجالات نشاطها (الشركات التجارية و الصناعية و الخدماتية و المصارف و المؤسسات المالية)، لقد تم وضع هذه المعايير لتطوير أعمال هذه الشركات، وهي ذات طبيعة عملية و ليست نظرية حيث أثبتت الشركات التي تعتمدها قدرة متفردة على تطوير

أعمالها المستمرة و نجاحها في تحقيق أهدافها التي تعتمد بشكل أو أخر على عدة آليات و إجراءات ومن ضمنها التدقيق.

نظرا لأهمية مهمة مدقق الحسابات فإن المشرع يحمله المسؤولية عن صحة البيانات الواردة في تقريره و على ذلك يعد المدقق مسئولا عن أي خطأ أو تقصير أو إهمال يقع منه أو من أحد تابعيه أثناء أداء مهمته، و مسؤولية المدقق قد تكون مسؤولية مدنية، جزائية (جنائية)، تأديبية.،ولكي يبقى مدقق الحسابات محافظا على عمله و تلاشيا للوقوع في العقوبات الجزائية و غيرها من العقوبات التي تنص عليها قوانين المهنة، فعليه الانصياع لمعايير السلوك المهني، ومن المهم أن تصمم هذه المعايير بقصد تكوين رأي صحيح للمدقق عن القوائم المالية ، و كذلك من اجل حماية حقوق المساهمين من السرقة و الضياع، عن طريق الحصول على السياسات و الإجراءات التي تساعده في التأكيدات بأن توجيهات مجلس الإدارة قد تم تنفيذها، ومن تم اتخاذ الإجراءات الضرورية المتعلقة بالمخاطر التي تمنع تحقيق أهداف المنشأة .

على مراقب الحسابات الخارجي التأكد من توافر نظام محاسبي ملائم يهدف إلى إضفاء الثقة في التقارير المالية الذي يتضمن النظام الأساسي، و يتكون من طرق و سجلات لتحديد و تجميع و تحليل و تصنيف و تسجيل و إشهار معاملات المنشأة مع المحافظة على الأصول و الالتزامات ذات علاقة ،كما يجب عليه أن يكون بينه و بين لجان التدقيق اتصال دائم لتزويده بفهم واضح عن الأدوار و المسؤوليات الفردية المتعلقة بالرقابة الداخلية على جميع أنشطة المنشأة.[1]

حيث يتضح مما سبق أن مراقب الحسابات الخارجي يعتمد على دليل السياسات و دليل التقارير المالية و المحاسبية و دليل الحسابات (وهي مكونات النظام المحاسبي)، مما يعني أنه يرتكز على المعاملات المالية من النواحي التالية :الوجود أو الحدوث، الحقوق و الالتزامات، الاكتمال، التقويم، العرض والإفصاح هذا من ناحية . ومن ناحية أخرى ، إن الاختبارات التي يقوم بها لها أهداف متعددة و يتم تطبيقها على عدة مستويات تنظيمية و وظيفية، ويمكن تصنيف هذه الإجراءات إلى :

1- إجراءات رقابية على التبويب المحاسبي لعمليات غسيل الأموال .

2- إجراءات رقابية على السجلات و المستندات و اعتماد المعاملات .

[1] عطية صلاح سلطان "دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرار المنشأة " ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطارحوكمة الشركات ،القاهرة،24-26 سبتمبر 2005

3- التحقق من الفصل بين المهام و الواجبات المتعلقة باعتماد المعاملات و خطط السجلات و الأمانة على الأصول .

4- فحص و تقييم الأداء .

5- التحقق من الدقة الحسابية للسجلات .

6- مقارنة نتائج الجرد مع السجلات المحاسبية .

7- الرقابة و موازين المراجعة

8- مقارنة البيانات الداخلية مع مصادر خارجية للمعلومات

9-مقارنة و تحليل أداء الموازنات التقديرية .

خلاصة الفصل:

أصبحت قضية حوكمة الشركات من القضايا المهمة بالنسبة للمجتمعات الأعمال، ظهرت نتيجة للفضائح المالية التي تعرضت لها مختلف الشركات العالمية و خاصة بعد كبر حجم الشركات و توسع معاملاتها و عدم قدرة الملاك على مراقبة الشركة، بحيث تستلزم حوكمة الشركات إلى الوسائل و الأدوات اللازمة للوصول إلى الغرض المطلوب و الأداء الكامل ، بحيث يعتبر التدقيق المحاسبي أهم وسيلة لحوكمة الشركات بغية تحقيق الأهداف و ضمان حقوق الملاك و الحرص على حماية أملاكهم.

الفصل الثالث

مقدمة الفصل:

من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوع البحث عند عرض نتائجه، ارتأينا بالاعتماد على تدقيق القوائم المالية المتمثلة في قائمة المركز المالي و قائمة جدول حسابات النتائج كما تقربنا من شركة محل دراسة و مختلف مصالحها الإدارية باستخدام الاستبيان الذي من الممكن أن يكون وسيلة ملائمة لقياس درجة تطابق وجهات النظر الجانب النظري مع الجانب التطبيقي.

كما تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين حيث نجد في المبحث الأول تعريف و تحديد ميدان الدراسة أما المبحث الثاني يتم التطرق فيه إلى دراسة حالة مؤسسة المواد الكاشطة عن طريق تدقيق القوائم المالية و معالجة الاستبيان من خلال عرض و تحليل بيانات مجمعة من الاستبيان باستخدام برنامج spss.

المبحث الأول: تعريف و تحديد ميدان الدراسة

المطلب الأول: تعريف الشركة الوطنية للمواد الكاشطة

أولا: لمحة تاريخية عن الشركة

أسست المؤسسة الوطنية للزجاج والمواد الكاشطة بموجب مرسوم في 82/418 الصادرة بتاريخ 1982/12/4 وقد فتحت أبوابها في سنة 1983م. هي صناعة معقدة جدا وتعتبر عنصر فعال ومحرك لعدد كبير من المؤسسات الصناعية ولها مكانة بالغة الأهمية في السوق الوطنية من حيث المنتوجات التي تعرضها في الأسواق والتي تلقى إقبالا من طرف المستهلكين لذا فهي الأولى على المستوى الإفريقي والوطن العربي .

وتضم هذه المؤسسة وحدة المواد الكاشطة الموجودة بولاية سعيدة، ولقد كانت تابعة في بداية الأمر للشركة الوطنية للصناعات الكيماوية (SNIC) ،وفي 1997/02/05 تحولت هذه الوحدة إلى شركة ذات أسهم، تتمتع بالاستقلالية التامة في التسيير، ولها مجلس إدارة ومدير عام.

ثانيا: موقع المؤسسة

تقع في الطريق الوطني رقم 06 بين سعيدة ومعسكر، تتربع وحدة المواد الكاشطة على مساحة 5,5 هكتار من بينها 4 هكتارات مستغلة.

ثالثا:نشأة المؤسسة

أنشأت في إطار المخطط الرباعي الثاني لتنمية وتطور الشركة الوطنية للصناعات الكيمياوية (SNIC) لعدة عوامل.

- قربها من مصنع تيارت مختص بصناعة السيارات.
- المناخ الجاف الذي يساعد على امتداد مدة صلاحية بعض المواد حيث أنها لا تتحمل الرطوبة مما يؤدي إلى فسادها .

وتقوم الشركة الوطنية للزجاج والمواد الكاشطة بعدة عمليات منها:

-تسيير الاستغلال وتطوير نشاط الزجاج والمواد الكاشطة لتغطية كل الاحتياجات الوطنية خاصة عمليات التصدير وتقوم الشركة كذلك بممارسة قدرتها على جميع وحداتها.

– قامت المجموعة الإنجليزية (CHEMSYSTEM) بالدراسات اللازمة قبل إنجاز وحدة المواد الكاشطة، أما الإنجاز فلقد حققته الشركة النمساوية. (Universel- Bau)

– السداسي الثاني 1982م كان من أجل التجريب التقني وتشغيل التجهيزات وكان عدد المناصب المقترحة 300 منصب بقدرة إنتاج تقديري 3020 طن في السنة ارتفع إلى 420 منصب وذلك حسب متطلبات الأسواق الوطنية والخارجية وكان القرار النهائي في 23 نوفمبر 1983م .

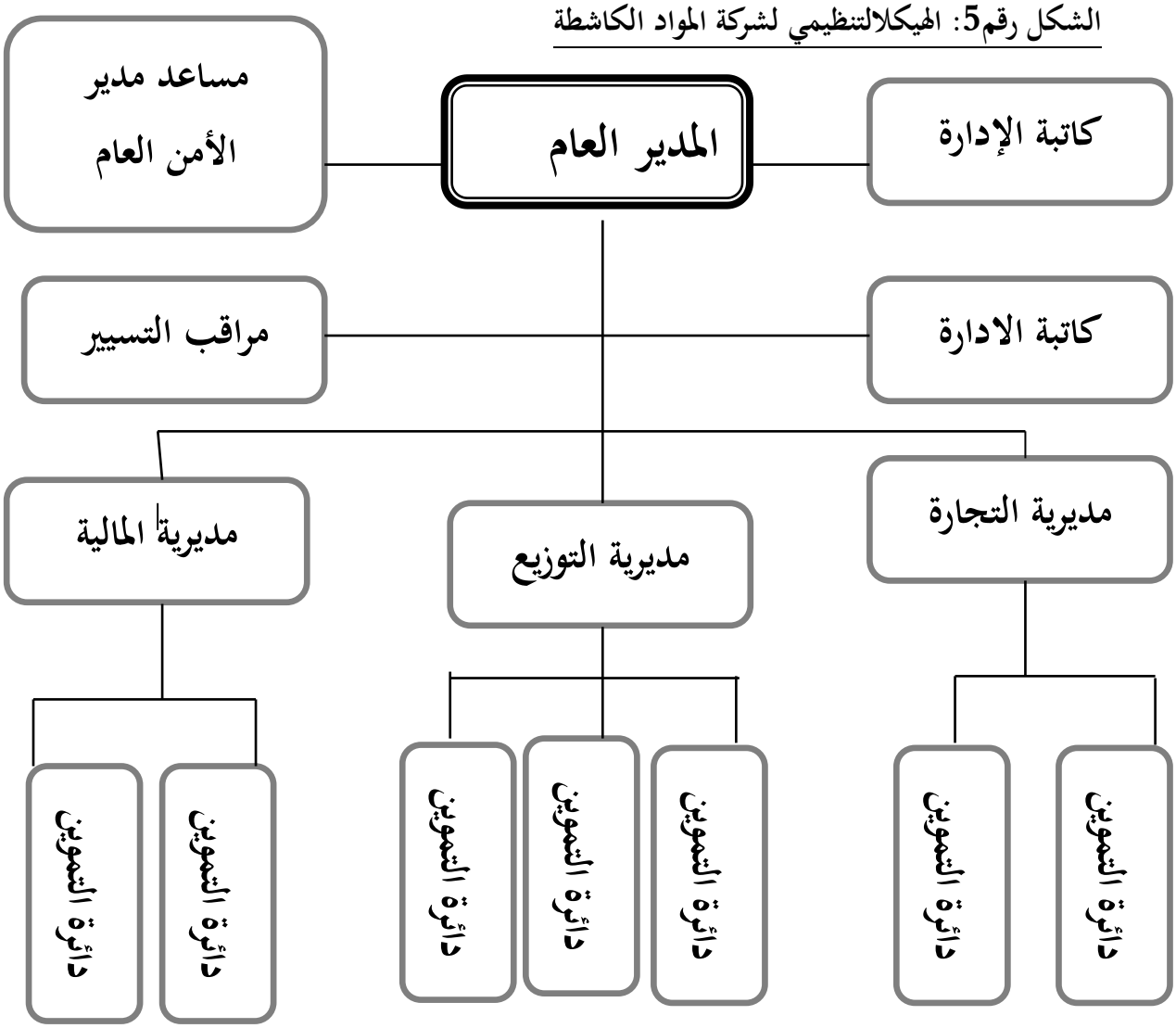
–وانطلاق الأشغال تصادف مع إعادة الهيكلة للمؤسسة الوطنية للمواد الكيميائية (SNIC)حيث أصبحت المؤسسة الوطنية للزجاج والمواد الكاشطة تشرف على عدة وحدات وهي:

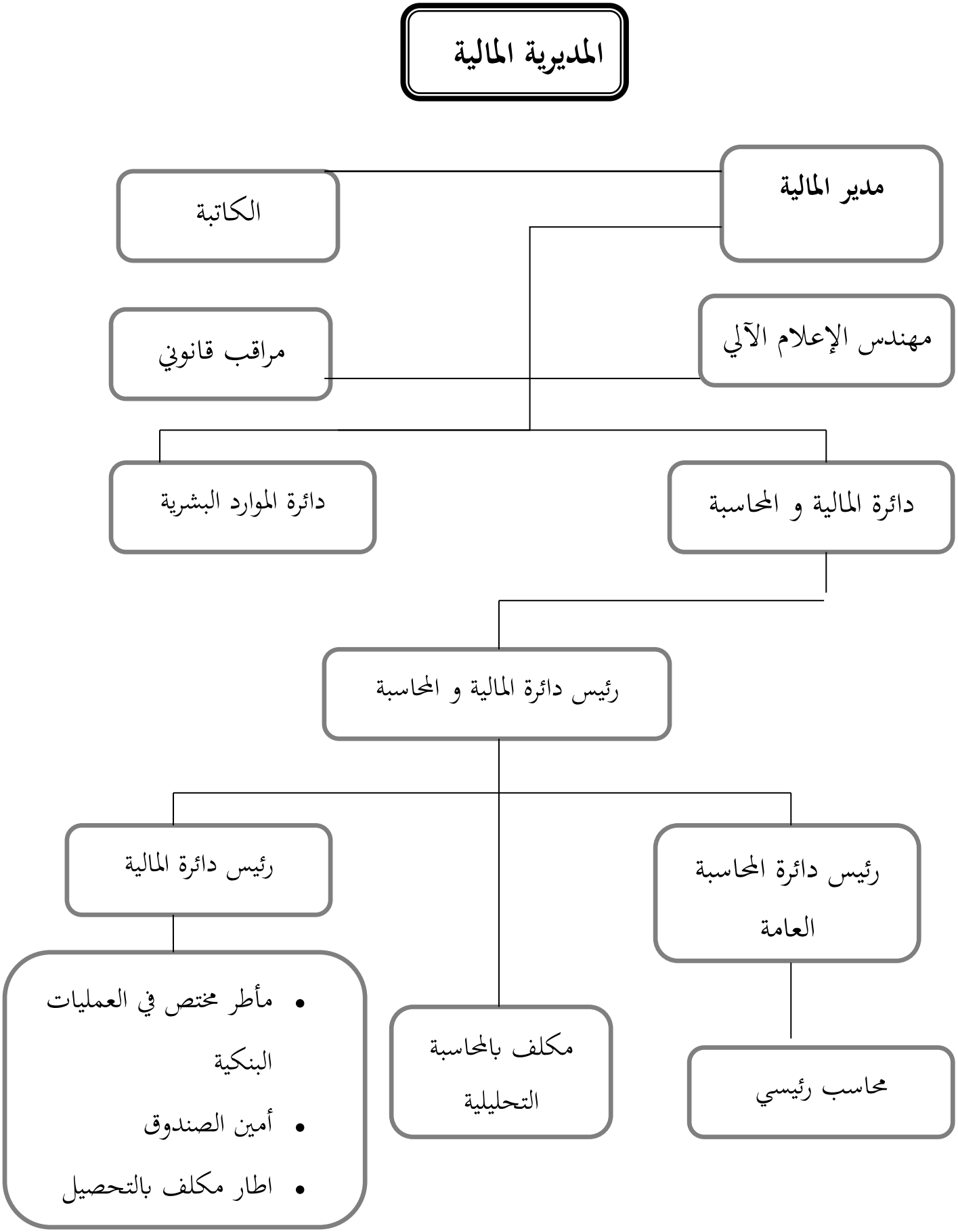
- بومرداس وحدة إنتاج المرايا وتحويل الزجاج.
- جيجل وحدة إنتاج الزجاج المسطح وزجاج السيارات.
- وهران وحدة إنتاج الزجاج المجوف والمعجون.
- سعيدة وحدة إنتاج الزجاج والمواد الكاشطة وهي محل دراستها.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي أهداف و مهام شركة المواد الكاشطة

أولا: الهيكلالتنظيمي لشركة المواد الكاشطة

الشكل رقم5: الهيكلالتنظيمي لشركة المواد الكاشطة




المديرية المالية
مدير المالية
الكاتبة
مهندس الإعلام الآلي
مراقب قانوني
دائرة المالية و المحاسبة
دائرة الموارد البشرية
رئيس دائرة المالية و المحاسبة
رئيس دائرة المحاسبة العامة
رئيس دائرة المالية
مكلف بالمحاسبة التحليلية
محاسب رئيسي
مأطر مختص في العمليات البنكية
أمين الصندوق
اطار مكلف بالتحصيل

إن الشركة الوطنية للمواد الكاشطة- ABRAS- تتوفر على مصالح متعددة تتضافر مع بعضها البعض من أجل تطويرها وتنميتها وتحقيق نتائج أفضل وذلك لا يكون إلا بالتعاون بين مختلف عمالها ابتداء من المدير إلى أبسط عامل في المؤسسة، ولذلك سوف نتعرض لذكر وظائفهم.

1-المدير العام :

وهو العقل المدبر للمؤسسة و المسؤول الأول في التسيير والتنظيم التجاري كالتسيير والتوزيع والتموين وتسيير المستخدمين، وهو المراقب الأول لكل العمليات الجارية بالوحدة بالموازاة مع مسئولي مختلف المديريات الأخرى ويساعده في مهامه :

أ- أمانة المديرية : تأمين نظام و تسيير أعمال المديرية

ب-المساعد الإداري العام: ومن مهامه تحضير ووضع عمل سياسة الرقابة ومراقبة تعاملات الشركة

ج- المستشار القانوني: مكلف بتحضير والاستشارة عن طريق السلطة القضائية الوطنية والأجنبية.

2-مديرية الإدارة و المالية (ADM ET FIANCIER):

بها المدير الإداري والمالي وهو العنصر الفعال داخل المؤسسة يقوم بإعطاء ووضع السياسة المالية للشركة كما يقوم بتسيير وإدارة ومراقبة العمال، يقدم رخص الإجازات والعطل المرضية ورخص التبديل ويتفرع منها عدة دوائر مثل: دائرة الموارد البشرية، دائرة المالية، ويتفرع منها مكاتب الضمان الاجتماعي، الأجور، الوسائل العامة وكذلك تهتم هذه المديرية بالتسيير المالي والمحاسبي وتقدم المعلومات الخاصة بالمحاسبة وحل النزاعات سواء مع الزبائن أو مع الموردين وتسيير الخزينة ومتابعة حسابات البنوك.

3-مديرية التوزيع:(DIRECTION D'EXPLOITATION)

مكلف بتنشيط ومراقبة كل نشاطات الإنتاج والصيانة في الوحدة بالاعتماد على قاعدة سياسة العامة محددة الأهداف (أهداف سنوية أو شهرية) وفق معايير تقنية وتكنولوجية يقوم بتنظيم ومتابعة مختلف برامج الإنتاج المتعلقة بالأهداف المرجوة وتضمن الاستعمال العقلاني للوسائل المادية والبشرية من أجل الرفع من الإنتاجية والمحافظة على وسائل الإنتاج.

وتضمن مراقبة الجودة ومتابعة التنمية والبحث من أجل تحقيق أفضل اندماج للمؤسسة في الأسواق الوطنية ولديها القدرة على دراسة وصيانة الوسائل التقنية وحل مشاكلها المتعلقة بالصيانة .

4-مديرية التجارية:

وتعرف على أنها الممارسة والمراقبة للمبيعات التجارية لوحداتها كما تقوم بـ:

- دراسة السوق الدولية.

- توضيح مهام المصلحة التجارية داخل المؤسسة.
- الإشهار بالمؤسسة وذلك بحضور كافة التظاهرات التجارية الجهوية الوطنية والدولية.
- دراسة السوق الدولية بهدف تطوير التصدير.
- القيام بمتابعة ومراقبة النشاطات التجارية.
- اقتناء تجهيزات إنتاجية جديدة لرفع من المنتوج.
- دراسة وضعية السوق الوطنية والدولية.
- توزيع أصنافها وذلك بهدف تعيين الممون والمورد وضمان تصريف منتوجاتها.

ثانيا: أهداف ومهام شركة المواد الكاشطة

أ- أهداف الشركة:

القيام بكل الدراسات الشاملة والإحصائيات وذلك للحصول على المعلومات الصحيحة وإنما يخص الاحتياجات المتعلقة بزبائنها .

- تحقيق أرباح، إبداء من تحسين القيمة المضافة وكذا فائض الاستغلال.
-تحسين نوعية المنتوج لتلبية رغبات الزبائن والتي هي دائما في الاستماع إليهم.
- ضمان توزيع منتوجاتها في كل أنحاء الوطن بشكل عادي ومستمر للمستهلكين.
- الاحتفاظ بالمخزون وهذا لضمان مواجهة الطلبات المتنوعة.
- المساهمة في ترقية التجارة الجزائرية.
- القيام بالعمليات اللازمة لتوجيه المستهلك.
- تغطية الحاجات الوطنية من المواد الكاشطة وتأمل التصدير إلى الخارج.
- السعي الدائم إلى تحقيق التقدم والتطور للوحدة .

ب- مهام الشركة :

إن وحدة (ABRAS-SPA) مكلفة في إطار مخطط للمجموعة وتحقيق أهداف المجموعة: ENAVA

- تنفيذ مختلف البرامج الموجهة إليها في إطار التوقعات السنوية للإنتاج عليها من أجل تحقيق أهدافها.
- تبحث عن أحسن الطرق فغي استعمال الموارد البشرية والمالية واستعمال وسائلها والتحكم في تكنولوجيتها والتوصل إلى توقعات الكمية والنوعية في حدود التسيير، كما تعتبر أداة فعالة في ترقية التكوين والبحث.
- التحكم في التقنيات الخاصة بمجال تخصصها.
- معالجة النقائص الموجودة وذلك لتوفير السلع المطلوبة بأسعار معقولة.
- إبرام العقود مع الخواص والمؤسسات الوطنية مع احترام القوانين من حيث الدفع، التسليم، النقل والتأمين.

المبحث الثاني: دراسة حالة مؤسسة المواد الكاشطة

المطلب الأول: تدقيق القوائم المالية للشركة و حساب نسب الربحية

تتمثل القوائم المالية الختامية للمؤسسة في:

- **الميزانية المحاسبية الختامية:**

تعرف الميزانية المحاسبية أو ما تسمى حديثا بقائمة المركز المالي بأنها: "كشف أو تقرير بين الموارد المتاحة للمؤسسة و مصادر تمويل هذه الموارد في لحظة زمنية معينة أو بمعنى أخر كشف يظهر أصول و خصوم و حقوق الملكية للمؤسسة في لحظة زمنية معينة.

لابد أن تساوي مجموع الأصول مجموع الخصوم زائد حقوق الملكية وهو ما سبق أن يطلق عليه معادلة الميزانية. ويشمل المركز المالي ثلاث مجموعات من الحسابات تتمثل في : الأصول ، الخصوم ، حقوق الملكية[1].

- **جدول حسابات النتائج:**

هو جدول مستنبط هو الأخر من جدول ميزان المراجعة، و معبر عن كيفية تشكيل نتيجة النشاط بحيث:

-هناك جزء منها ناتج عن المتاجرة (الهامش الإجمالي)

-جزء آخر ناتج عن عمليات الإنتاج (القيمة المضافة)

-جزء آخر ناتج عن عمليات الاستغلال (نتيجة الاستغلال)

-وجزء رابع ناتج عن عمليات خارج النشاط الأساسي للمؤسسة (نتيجة خارج الاستغلال)[2].

بحيث عن القيام بعملية التدقيق يجب:

-التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر و السجلات من خطأ و غش.

-وضع ضوابط و إجراءات للتقليل من فرص ارتكاب الخطأ و الغش.

-التأكد بأن الشركة تتقيد بما تنص عليه المعايير و المبادئ المحاسبية.

-التأكد من أن جميع العناصر الواردة في الميزانية موجودة حقيقتا.

-التأكد من ملكية و مديونية المؤسسة.

-التأكد من التسجيل السليم للعمليات.

- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و المنتوجات.

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة ، مبادئ و أساسيات عام المحاسبة ، دار الورق للنشر ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2007 ، ص136.

[2] أحمد طرطار ، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 1999 ، ص64.

أولا: تدقيق ميزانية الشركة و جدول حسابات النتائج سنة 2015 و 2016

1- سنة 2015:

قبل عملية التدقيق كانت ميزانية الشركة و جدول حسابات النتائج عل النحو التالي:

الجدول رقم3: ميزانية الشركة في 2015/12/31 قبل التدقيق

رقم الحساب	الأصول	المبالغ	رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
	الأصول غير الجارية			**رؤوس الأموال**	174500000,00
	التثبيتات المعنوية	146236,79		رأس المال الصادر	18383799,64
	التثبيتات العينية	466541936,90		احتياطات	4687440,1
	أراضي-	146154680,00		النتيجة الصافية	395573656,57
	مباني-	135666276,19		الترحيل من جديد	
	التثبيتات العينية الأخرى	184720980,71		**مجموع رؤوس الأموال الخاصة**	**593144896,13**
	التبنيات الجار إنجازها	56522695,66			
	التبنيات المالية	517614,05			
	مجموع الاصول الغير جارية	**528387063,40**		**الخصوم الغير الجارية**	98000000,00
	الأصول الجارية			قروض	3069504,55
	المخزونات والمنتوجات الجاري العمل بها	195094536,05		ضرائب	9414809,72
	حقوق	129487223,86		مؤونات منتوجات معاينة مسبقا	
	الزبائن	55054998,55		**مجموع الخصوم الغير جارية**	**110484314,27**
	المدينون آخرون	8820657,80		**الخصوم الجارية** الموردون	43624596,09
	ضرائب	65611567,51		والحسابات الملحقة	
	خزينة الأصول	48215806,04		ضرائب	956630,00
				الديون الأخرى	152974192,86
	مجموع الأصول الجارية	**372797565,95**		**مجموع الخصوم الجارية**	197555418,95
	مجموع الأصول	**901184629,35**		**مجموع الخصوم**	**901184629,35**

الجدول رقم4: جدول حساب النتائج الشركة 2015/12/31 قبل التدقيق

اسم الحساب	المبالغ
المبيعات و المنتجات الملحقة	130124721,17
الانتاج المخزن او المنتقص من المخزون	14981753,36
الانتاج المثبت	330374,09
1- انتاج السنة المالية	**145436848,62**
المشتريات المستهلكة	42127778,46
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى	14166372,94
2- استهلاكات السنة المالية	**56294151,4**
3- القيمة المضافة الاستغلال (2-1)	**89142697,22**
اعباءالمستخدمين	60955310,4
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	1592379,25
4- اجمالي فائض الاستغلال	**26595007,57**
المنتوجات العملياتية الاخرى	1221499,69
الاعباء العملياتية الاخرى	2859231,53
مخصصات الاهتلاكات و مؤونات و خسائر القيمة	24363769,22
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	3467033,05
5-النتيجة العملياتية	**4060539,56**
المنتوجات المالية	1246060,43
الأعباء المالية	380164,27
6-النتيجة المالية	865896,16
7-النتيجة العادية قبل الضريبة (6+5)	**4926435,72**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	221995,60
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	
مجموع المنتجات الأنشطة العادية	151371441,79
مجموعة الأعباءالأنشطة العادية	146667001,76
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**4704440,1**
عناصرغير عادية منتوجات	
عناصر غير عادية أعباء	8500,00
9- النتيجة الغير العادية	8500,00
10- صافي نتيجة السنة المالية	**4687440,1**

بعد عملية التدقيق:

1- **فيما يخص الميزانية:** بعد مراجعة حسابات ميزانية الشركة سنة 2015 تبين وجود خطأ في ما يلي:

حساب 106 الاحتياطات : الذي ظهر في الميزانية بمبلغ 18383799,64دج عوضا عن مبلغ 16847398,82دج

الأمر الذي أدى إلى انخفاض نتيجة السنة المالية إلى4687440,1 دج

2-**فيما يخص جدول حسابات:** أكتشف وجود خطأ في مجموع الأعباء التي ظهرت بمبلغ 146667001,67دج عوضا عن مبلغ145139101,05 دج وكان ذلك نتيجة خطأ في مبالغ مجموعة من المصاريف المتمثلة في:

- ح60 المشتريات المستهلكة ظهر بمبلغ42127778,46 دج عوضا عن مبلغ 41527778,46دج
- ح63 أعباء المستخدمين ظهر بمبلغ60955310,4 دج عوضا عن مبلغ60722310,4 دج
- ح65 الأعباء العملياتية الأخرى ظهر بمبلغ2859231,53 دج عوضا عن مبلغ 2289231,53دج

الأمر الذي أدى إلى انخفاض النتيجة السنة المالية إلى مبلغ46874440,1 دج نتيجة الأخطاء المرتكبة في الحسابات وبعد القيام بعملية تدقيق الحسابات و اكتشاف الأخطاء و القيام بالتصحيحات اللازمة ظهرت كل من ميزانية و جدول حسابات النتائج على النحو التالي:

الجدول رقم5: ميزانية الشركة في 2015/12/31 بعد التدقيق

رقم الحساب	الاصول	المبالغ	رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
	الأصول غير الجارية			**رؤوس الأموال**	174500000,00
	التثبيتات المعنوية	146236,79		رأس المال الصادر	16847398,82
	التثبيتات العينية	466541936,90		احتياطات	6223840,74
	أراضي-	146154680,00		النتيجة الصافية	395573656,57
	مباني-	135666276,19		الترحيل من جديد	
	التثبيتات العينية الأخرى	184720980,71		**مجموع رؤوس الأموال الخاصة**	**593144896,13**
	التبنيات الجار إنجازها	56522695,66			
	التبنيات المالية	5176149,05			
	مجموع الاصول الغير جارية	**528387063,40**		**الخصوم الغير الجارية**	98000000,00
	الأصول الجارية			قروض	3069504,55
	المخزونات والمنتوجات الجاري العمل بها	195094536,05		ضرائب	9414809,72
	حقوق	129487223,86		مؤونات منتوجات معاينة مسبقا	
	الزبائن	55054998,55		**مجموع الخصوم الغير جارية**	**110484314,27**
	المدينون آخرون	8820657,80		**الخصوم الجارية** الموردون	436245960,9
	ضرائب	65611567,51		والحسابات الملحقة	
	خزينة الأصول	48215806,04		ضرائب	956630,00
				الديون الأخرى	152974192,86
	مجموع الأصول الجارية	**372797565,95**		**مجموع الخصوم الجارية**	197555418,95
	مجموع الأصول	**901184629,35**		**مجموع الخصوم**	**901184629,35**

الجدول رقم6: جدو حساب النتائج لشركة في 2015/12/31 بعد التدقيق

اسم الحساب	المبالغ 2015
المبيعات و المنتجات الملحقة	130124721,17
الإنتاج المخزن او المنتقص من المخزون	14981753,36
الإنتاج المثبت	330374,09
1- إنتاج السنة المالية	**145436848,62**
المشتريات المستهلكة	41527778,46
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى	14166372,94
2- استهلاكات السنة المالية	**55694151,40**
3- القيمة المضافة الاستغلال (2-1)	**89742697,22**
أعباءالمستخدمين	60722310,40
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	1592379,25
4- إجمالي فائض الاستغلال	**27428007,57**
المنتوجات العملياتيةالأخرى	1221499,69
الأعباءالعملياتية الاخرى	2289231,53
مخصصات الاهتلاكات و مؤونات و خسائر القيمة	24166769,22
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	3647033,05
5-النتيجة العملياتية	**5660539,56**
المنتوجات المالية	1246060,43
الأعباء المالية	380164,27
6-النتيجة المالية	**865896,16**
7-النتيجة العادية قبل الضريبة (6+5)	**6526435,72**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	294094,98
مجموع المنتجات الأنشطة العادية	151371441,79
مجموعة الأعباءالأنشطة العادية	145139101,05
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**6232340,74**
عناصر غير عادية أعباء	8500,00
9- النتيجة الغير العادية	**8500,00**
10- صافي نتيجة السنة المالية	**6223840,74**

2-سنة 2016

قبل عملية التدقيق كانت ميزانية الشركة و جدول حسابات النتائج عل النحو التالي:

الجدول رقم7: ميزانية الشركة في 2016/12/31 قبل التدقيق

رقم الحساب	الاصول	المبالغ	رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
	الأصول غير الجارية			**رؤوس الأموال**	
	التثبيتات المعنوية	89600,00		رأس المال الصادر	174500000,00
	التثبيتات العينية	470824674,42		احتياطات	16847398,82
	أراضي-	146154680,00		النتيجة الصافية	3105606,07
	مباني-	131875126,41		الترحيل من جديد	403560561,75
	التثبيتات العينية الأخرى	192794868,01		**مجموع رؤوس الأموال الخاصة**	**598013566,64**
	التثبيتات الجار إنجازها	56329432,06			
	التثبيتات المالية	3534797,94			
	مجموع الأصول الغير جارية	**530778504,42**		**الخصوم الغير الجارية**	
	الأصول الجارية			قروض	79348820,83
	المخزونان والمنتوجات الجاري العمل بها	188716379,32		ضرائب	
	حقوق	120583065,48		الأعباء معاينة مسبقا	3663873,90
	الزبائن	61279680,80		**مجموع الخصوم الغير جارية**	**83012694,73**
	المدينون آخرون	5129479,72		**الخصوم الجارية** الموردون	41356461,61
	ضرائب	54173904,96		والحسابات الملحقة	
	خزينة الأصول	39404528,51		ضرائب	959140,00
				الديون الأخرى	156140614,75
	مجموع الأصول الجارية	**348703973,31**		**مجموع الخصوم الجارية**	198456216,36
	مجموع الأصول	**879482477,73**		**مجموع الخصوم**	**879482477,73**

الجدول رقم8: جدول حساب النتائج الشركة في 2016/12/31 قبل التدقيق

اسم الحساب	المبالغ
المبيعات و المنتجات الملحقة	136909508,98
الإنتاج المخزن او المنتقص من المخزون	7058857,45
الإنتاج المثبت	21404,58
1- انتاج السنة المالية	**143989771,01**
المشتريات المستهلكة	46647964,42
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى	12560177,17
2- استهلاكات السنة المالية	**59208141,59**
3- القيمة المضافة الاستغلال (2-1)	**84781629,42**
اعباءالمستخدمين	54435694,79
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	1174931,15
4- اجمالي فائض الاستغلال	**29171003,48**
المنتوجات العملياتية الاخرى	3288834,02
الاعباء العملياتية الاخرى	2467523,24
مخصصات الاهتلاكات و مؤونات و خسائر القيمة	21107598,84
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	814300,85
5-النتيجة العملياتية	**9699016,27**
المنتوجات المالية	216224,84
الأعباء المالية	4690624,38
6-النتيجة المالية	**-4474399,54**
7-النتيجة العادية قبل الضريبة (6+5)	**5224616,73**
مجموع المنتجات الأنشطة العادية	148309130,72
مجموعة الأعباءالأنشطة العادية	143084513,99
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**5224616,73**
عناصر غير عادية أعباء	1059505,33
9- النتيجة الغير العادية	**1059505,33**
10- صافي نتيجة السنة المالية	**3105606,07**

بعد عملية التدقيق:

1- فيما يخص الميزانية: بعد مراجعة حسابات ميزانية الشركة سنة 2016 تبين وجود خطأ في ما يلي:

-حساب 164القروض : الذي ظهر في الميزانية بمبلغ7938820,83 دج عوضا عن مبلغ 76189315,50دج

الأمر الذي أدى إلى انخفاض نتيجة السنة المالية إلى3105606,07 دج

2-فيما يخص جدول حسابات: أكتشف وجود خطأ في مجموع الأعباء التي ظهرت بمبلغ 143084513,99دج عوضا عن مبلغ140984513,99 دج وكان ذلك نتيجة خطأ في مبالغ مجموعة من المصاريف المتمثلة في:

- ح61 خدمات خارجية و استهلاكات أخرى ظهر بمبلغ12560177,17 دج عوضا عن مبلغ 12007177,17دج
- ح66 أعباء مالية ظهر بمبلغ4690624,38 دج عوضا عن مبلغ3143624,38 دج

الأمر الذي أدى إلى انخفاض النتيجة السنة المالية إلى مبلغ3105606,07 دج نتيجة الأخطاء المرتكبة في الحسابات وبعد القيام بعملية تدقيق الحسابات و اكتشاف الأخطاء و القيام بالتصحيحات اللازمة ظهرت كل من ميزانية و جدول حسابات النتائج على النحو التالي:

الجدول رقم9: ميزانية الشركة في 2016/12/31بعد التدقيق

رقم الحساب	الاصول	المبالغ	رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
	الأصول غير الجارية			**رؤوس الأموال**	
	التثبيتات المعنوية	89600,00		رأس المال الصادر	174500000,00
	التثبيتات العينية	470824674,42		احتياطات	16847398,82
	أراضي-	146154680,00		النتيجةالصافية	6265111,40
	مباني-	131875126,41		الترحيل من جديد	403560561,75
	التثبيتات العينية الأخرى	192794868,01		**مجموع رؤوس اللأموال الخاصة**	**601173071,97**
	التبنيات الجار إنجازها	56329432,06			
	التبنيات المالية	3534797,94			
	مجموع الأصول الغير جارية	**530778504,42**		**الخصوم الغير الجارية**	
	الأصول الجارية			قروض	76189315,50
	المخزونات والمنتوجات الجاري العمل بها	188716379,32		ضرائب	
	حقوق	120583065,48		الأعباء معاينة مسبقا	3663873,90
	الزبائن	61279680,80		**مجموع الخصوم الغير جارية**	**79853189,40**
	المدينون آخرون	5129479,72		**الخصوم الجارية**	
	ضرائب	54173904,96		الموردون والحسابات الملحقة	41356461,61
	خزينة الأصول	39404528,51		ضرائب	959140,00
				الديون الأخرى	156140614,75
	مجموع الأصول الجارية	**348703973,31**		**مجموع الخصوم الجارية**	198456216,36
	مجموع الأصول	**879482477,73**		**مجموع الخصوم**	**879482477,73**

الجدول رقم10: جدول حساب النتائج الشركة في 2016/12/31 قبل التدقيق

اسم الحساب	المبالغ2016
المبيعات و المنتجات الملحقة	136909508,98
الانتاج المخزن او المنتقص من المخزون	7058857,45
الانتاج المثبت	21404,58
1- انتاج السنة المالية	**143989711,01**
المشتريات المستهلكة	46647964,42
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى	12007177,17
2- استهلاكات السنة المالية	**58655141,59**
3- القيمة المضافة الاستغلال (2-1)	**85334629,42**
اعباءالمستخدمين	54435694,79
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	1174931,15
4- اجمالي فائض الاستغلال	**29724003,48**
المنتوجات العملياتية الاخرى	3288834,02
الاعباء العملياتية الاخرى	2467523,24
مخصصات الاهتلاكات و مؤونات و خسائر القيمة	21107598,84
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	814300,85
5-النتيجة العملياتية	**10252016,27**
المنتوجات المالية	216224,84
الأعباء المالية	3143624,38
6-النتيجة المالية	**2927399,54**
7-النتيجة العادية قبل الضريبة (6+5)	**7234616,73**
مجموع المنتجات الأنشطة العادية	148309130,72
مجموعة الأعباءالأنشطة العادية	140984513,99
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**7324616,73**
عناصرغير عادية منتوجات	
عناصر غير عادية أعباء	1059505,33
9- النتيجة الغير العادية	**1059505,33**
10- صافي نتيجة السنة المالية	**6265111,40**

ثانيا: حساب نسب الربحية لشركة سنة 2015 و 2016

1- نسب الربحية قبل عملية التدقيق:

الجدول رقم11: نسب ربحية الشركة لسنة 2015قبل التدقيق

النسب	القانون	التعويض2015	القيمة
هامش الربح الصافي	النتيجة الصافية / رقم الأعمال الصافي	4687440,1 / 130124721,17	0,036
هامش الربح الإجمالي	النتيجة الإجمالية / رقم الأعمال الصافي	4926435,72 / 130124721,17	0,037
معدل العائد على الأصول	النتيجة الصافية / متوسط الأصول متوسط الأصول= (أصول أول مدة+أصول أخر مدة)/2	4687440,1 / 877089503,8	0,005
معدل العائد على الاستثمارات	النتيجة الصافية / إجمالي الاستثمار إجمالي الاستثمار=أموال دائمة + ديون طويلة الأجل	4687440,1 / 703629210,4	0,006

الجدول رقم12: نسب ربحية الشركة لسنة 2016قبل التدقيق

النسب	القانون	التعويض2016	القيمة

هامش الربح الصافي	النتيجة الصافية / رقم الأعمال الصافي	3105606,07 / 136909508,98	0,022
هامش الربح الإجمالي	النتيجة الإجمالية / رقم الأعمال الصافي	5324616,73 / 136909508,98	0,038
معدل العائد على الأصول	النتيجة الصافية / متوسط الأصول متوسط الأصول= (أصول أول مدة+أصول أخر مدة)/2	3105606,07 / 890333553,54	0,003
معدل العائد على الاستثمارات	النتيجة الصافية / اجمالي الاستثمار اجمالي الاستثمار=أموال دائمة + ديون طويلة الأجل	3105606,07 / 681026261,37	0,004

التعليق على النسب:

1-نسبة هامش الربح الصافي:تشير هذه النسبة إلى ما حققته هذه المبيعات من أرباح صافية و ذالك بعد تغطية مختلف مصاريف المبيعات بحث تقارن هذه النسبة بالشركات المنافسة.

بحيث نلاحظ انخفاض النسبة إلى 0,028 في سنة 2016

2-هامش الربح الإجمالي: هي نسبة مردودية النشاط تمثل نسبة الربح الإجمالي إلى صافي المبيعات بحيث كلما ارتفعت هذه النسبة تعكس كفاءة عمليات التشغيل مقارنة بالمنافسين.

بحيث كان هناك ارتفاع طفيف في النسبة التي أصبحت تساوي 0,038 سنة 2016.

3-معدل العائد على الأصول: تقيس هذه النسبة قدرت المؤسسة على استخدام أموالها لتوليد ارباح صافية بحيث كلما ارتفعت هذه النسبة تدل على كفاءة المؤسسة في استغلال أصولها يتم استخدام متوسط اجمالي الأصول لحساب هذه النسبة و يتم مقارنتها مع النسبة المحققة في القطاع من قبل المنافسين.

نلاحظ انخفاض النسبة إلى 0,003 في سنة 2016.

4-تشير هذه النسبة إلى مردودية الأموال الدائمة التي استثمرتها المؤسسة لمدة تفوق السنة تعبر عن مدى كفاءة المؤسسة في إدارة الأموال المتاحة لديها من أجل تحقيق أكبر عائد على تلك الأموال.

نلاحظ انخفاض في النسبة إلى 0,004 في سنة 2016

2- نسب الربحية بعد عملية التدقيق:

الجدول رقم13: نسب ربحية الشركة لسنة 2015بعد التدقيق

النسب	القانون	التعويض2015	القيمة
هامش الربح الصافي	النتيجة الصافية / رقم الأعمال الصافي	6223840,74 / 130124721,17	0,047
هامش الربح الإجمالي	النتيجة الإجمالية / رقم الأعمال الصافي	6526435,72 / 130124721,17	0,050
معدل العائد على الأصول	النتيجة الصافية / متوسط الأصول متوسط الأصول= (أصول اول مدة+أصول أخر مدة)/2	6223840,74 / 877089503,85	0,007
معدل العائد على الاستثمارات	النتيجة الصافية / اجمالي الاستثمار اجمالي الاستثمار=أموال دائمة + ديون طويلة الأجل	6223840,74 / 703629210,4	0,008

الجدول رقم14: نسب ربحية الشركة لسنة 2016بعد التدقيق

النسب	القانون	التعويض2016	القيمة

هامش الربح الصافي	النتيجة الصافية / رقم الأعمال الصافي	6265111,40 / 136909508,98	0,045
هامش الربح الإجمالي	النتيجة الإجمالية / رقم الأعمال الصافي	7324616,73 / 136909508,98	0,053
معدل العائد على الأصول	النتيجة الصافية / متوسط الأصول متوسط الأصول= (أصول أول مدة+أصول أخر مدة)/2	4687440,1 / 877089503,8	0,007
معدل العائد على الاستثمارات	النتيجة الصافية / إجمالي الاستثمار إجمالي الاستثمار=أموال دائمة + ديون طويلة الأجل	4687440,1 / 703629210,4	0,009

التعليق على النسب:

من خلال حساب نسب الربحية للشركة بعد عملية التدقيق لسنة 2015 و 2016 نلاحظ:

1- نسبة الهامش على الربح الصافي: انخفاض طفيف في سنة 2016 بحيث أصبحت تساوي 0,045.

2-نسبة الهامش على الربح الإجمالي: ارتفاع طفيف في سنة 2016 بحيث أصبحت تساوي 0,053.

3-نسبة العائد على الأصول: بقيت كما هي في سنة 2016 بحيث أصبحت تساوي 0,007.

4-نسبة معدل العائد على الاستثمارات: طفيف في سنة 2016 بحيث أصبحت تساوي 0,009.

3-مقارنة نسب الربحية قبل و بعد عملية التدقيق:

بعد حساب جميع نسب الربحية للشركة قبل و بعد عملية التدقيق في كلتا السنتين 2015 و 2016 نلاحظ أن هناك ارتفاع واضح في نسب الربحية بعد عملية التدقيق و هنا نستنتج أن التدقيق يعتبر وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد على البيانات المالية للمؤسسة في اتخاذ قراراتها.

المطلب الثاني:دراسة علاقة التدقيق بالحوكمة باستخدام spss

تتمثل الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة وتحليل دور التدقيق المحاسبي في الحوكمة في الشركة الوطنية للمواد الكاشطة محل الدراسة بالاعتماد على الإجابات الواردة من الاستبيان الموزع على أعضاء مجلس الإدارة و كذلك الأفراد العاملين في الإدارة لمختلف المصالح.

أولا: المنهج المستخدم:

اعتمدنا في موضوع بحثنا هذا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعرف على انه: مجموعة من الاجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة اعتمادا على جمع الحقائق و البيانات و تصنيفها و معالجتها و تحليلها تحليلا كافيا و دقيقا لاستخلاص دلالتها و الوصول إلى نتائج و تعميمات عن الظاهرة أو الموضوع محل الدراسة.[1]

بحيث اعتمدنا على هذا المنهج لوصف واقع التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات في المنشأة و تحليل المعلومات المتحصل عليها لمعرفة دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات.

ثانيا: أدوات جمع المعلومات و الوسائل الإحصائية المستخدمة

يتطلب أي بحث الاستعانة بمجموعة من الأدوات لجمع البيانات و كذا الوسائل الإحصائية، وتشمل الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات و كذا الوسائل المستخدمة في دراستنا في:

1-أدوات جمع المعلومات:

اعتمدنا في جمع المعلومات على استمارة الاستبيان كأداة لاستقصاء و جمع أراء و إجابات أفراد العينة حتى يتسنى لنا إبراز و جهات نظرهم حول الإطار العام الذي يحكم مجمل القضايا المرتبطة بالتدقيق و حوكمة الشركات.

وتعرف الاستمارة على أنها: عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي توجه إلى المبحوثين في موقف مقابلة شخصية.[2]

تضمن الاستبيان 20 سؤال مقسم إلى محورين، حيث يشمل المحور الأول التدقيق المحاسبي و الذي يحتوي على 12 سؤال أما المحور الثاني حوكمة الشركات فيحتوي على 8 أسئلة.

2- الوسائل الاحصائية المستخدمة:

لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة تم استخدام الوسيلة الإحصائية المتمثلة في:

-معامل الارتباط بيرسون: وذلك لمعرفة هل هناك علاقة بين المحاور، وقوة العلاقة حيث يكون الارتباط قويا عند اقتراب قيمته من الواحد الصحيح، و ضعيفا عند اقترابه من الصفر، و تكون قيمته موجبة عندما يكون الارتباط طردي، و الارتباط العكسي عندما تكون القيمة سالبة.

ثالثا: عينة الدراسة و خصائصها

[1] بشير صالح راشدي، مناهج البحث التربوي،رؤية تطبيقية مبسطة،دار الكتاب الحديث،الكويت،2000،ص59.

[2] عبد الله عبد الرحمن،عليدون،مناهج البحث الاجتماعي،دار المعرفة الجامعية،مصر،2002،ص180.

1-مجتمع الدراسة الميدانية: تم اختيار مجتمع الدراسة الميدانية من الأشخاص الذين يملكون مؤهلات و مقدرة في الحكم على مختلف العبارات الواردة في الاستبيان سواء خاصة بالتدقيق أو الحوكمة.

2-عينة الدراسة: قمنا بتوزيع حوالي 30 استبيان شملت جميع أفراد مختلف مصالح إدارة الشركة الوطنية للمواد الكشطة.

رابعا: تفسير نتائج الدراسة الميدانية:

بعد تحليل نتائج الاستمارة سنحاول في هذا الجزء تفسير النتائج المتوصل إليها تبعا للفرضية المنطلق منها:

الفرضية: يوجد علاقة بين التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات.

لإثبات صحة أو نفي الفرضية التي تثمتل في هل يوجد علاقة بين التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات ثم حساب معاملات الارتباط بيرسون بين إجابات أفراد العينة بين عبارات المحور الأول التدقيق المحاسبي و المحور الثاني حوكمة الشركات و النتائج توضحها الجداول التالية:

الجدول15:علاقة بين متغر التدقيق المحاسبي (يوضح مدقق في تقريره عما اذا كانت قوائم المالية تعبر بعدالة و صدق عن المركز المالي) و متغير حوكمة الشركات (يتم الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية و اظهار فعاليته)

العبارة	معامل الارتباط بيرسون	تفسير الدلالة
يوضح مدقق في تقريره عما اذا كانت قوائم المالية تعبر بعدالة و صدق عن المركز المالي	0.425	معامل ارتباط بيرسون دال احصائيا sig=0.01 وهي اصغر من 0.05
يتم الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية و اظهار فعاليته		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج spss

-التفسير الإحصائي: يوجد علاقة ارتباط متوسطة بين المتغير خاص بالتدقيق متمثل في وضوح المدقق في تقريره عما إذا كانت قوائم المالية تعبر بصدق و عدالة عن مركز مالي للشركة و المتغير خاص بحوكمة الشركات متمثل في إفصاح فعالية نظام الرقابة الداخلية و إظهار فعاليته.

-التفسير الاقتصادي: يوجد علاقة ارتبط طردية متوسطة و هذا يدل على انه كلما كان للشركة نظام الرقابة جيد كلما كانت القوائم المالية تعبر بصدق و عدالة عن الوضعية المالية

الجدول16:علاقة بين متغير التدقيق المحاسبي (على المدقق أن يحدد نطاق عملية التدقيق و الأهداف العملية) و متغير حوكمة الشركات (تقوم الإدارة بالإفصاح عن المعلومات الهامة و الجوهرية و عن الأهداف و النتائج المالية و التشغيلية للشركة)

العبارة	معامل الارتباط بيرسون	تفسير الدلالة
على المدقق أن يحدد نطاق عملية التدقيق و الأهداف العملية	-0.401	معامل ارتباط بيرسون دال إحصائيا sig=0.02 وهي أصغر من 0.05
تقوم الإدارة بالإفصاح عن المعلومات الهامة و الجوهرية و عن الأهداف و النتائج المالية و التشغلية للشركة		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج spss

-التفسير الإحصائي: يوجد علاقة ارتباط متوسطة بين المتغير خاص بالتدقيق المتمثل في تحديد نطاق عملية التدقيق و الأهداف العملية و المتغير الخاص بحوكمةالشركات المتمثل في قيام الإدارة شركة بالإفصاح عن المعلومات الهامة و الجوهرية وعن الأهداف و النتائج المالية و التشغيلية للشركة.

-التفسير الاقتصادي:يوجد علاقة ارتباط متوسطة عكسية بين متغير الحوكمة والتدقيق.

الجدول17:علاقة بين متغير التدقيق المحاسبي (يحصل المدقق على المعلومات ذات مصداقية عند التزامه بنظام الرقابة الداخلية) و متغير حوكمة الشركات (للحوكمة قوانين و تنظيمات ذات شفافية و قابلة للتنفيذ)

العبارة	معامل الارتباط بيرسون	تفسير الدلالة
يحصل المدقق على المعلومات ذات مصداقية عند التزامه بنظام الرقابة الداخلية	0.408	معامل ارتباط بيرسون دال احصائيا sig=0.02 وهي أصغر من 0.05
للحوكمة قوانين و تنظيمات ذات شفافية و قابلة للتنفيذ		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج spss

–التفسير الإحصائي: يوجد علاقة ارتباط متوسطة بين المتغير خاص بالتدقيق متمثل في حصول المدقق على المعلومات ذات مصداقية عند التزامه بنظام الرقابة الداخلية و المتغير خاص بحوكمة شركات متمثل فيللحوكمة قوانين و تنظيمات ذات شفافية و قابلة للتنفيذ.

–التفسير الاقتصادي: يوجد علاقة ارتباط متوسطة طرديةو هذا يدل على أنه كلما كانت قوانين و تنظيمات حوكمة الشركات ذات شفافية و قابلة للتنفيذ كلما كان الأمر سهل في حصول المدقق على معلومات ذات مصداقية.

الجدول18:علاقة بين متغير التدقيق المحاسبي (يحول المدقق النتائج التي يتحصل عليها من خلال عملية التدقيق إلى تقرير) و متغير حوكمة الشركات (يجب تقديم كل المعلومات الصحيحة اللازمة في الوقت المناسب لمجلس الإدارة)

العبارة	معامل الارتباط بيرسون	تفسير الدلالة
يحول المدقق النتائج التي يتحصل عليها من خلال عملية التدقيق إلى تقرير	-0.376	معامل ارتباط بيرسون دال احصائيا sig=0.04 وهي أصغر من 0.05
يجب تقديم كل المعلومات الصحيحة اللازمة في الوقت المناسب لمجلس الإدارة		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج spss

–التفسير الإحصائي: يوجد علاقة ارتباط متوسطة بين متغير خاص بالتدقيق متمثل في تحويل المدقق النتائج متحصل عليها خلال عملية إلى تقرير و المتغير خاص بحوكمة متمثل في يجب تقديم كل المعلومات الصحيحة اللازمة في الوقت المناسب لمجلس الإدارة.

–التفسير الاقتصادي:يوجد علاقة ارتباط متوسطة عكسية بين متغير التدقيق المحاسبي و متغير حوكمة الشركات.

التعليق على الدراسة:

من خلال الجداول اتضح لنا وجود علاقة متوسطة بين بعض متغيرات التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات ام باقي المتغيرات لها ارتباطات لكن ليس لها دلالة معنوية عند كل من 1% ، 5% ، 10%.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تعرفنا على الشركة محل الدراسة وهي الشركة الوطنية للمواد الكاشطة لولاية سعيدة من خلال التطرق إلى نشأتها و هيكلها التنظيمي ومهامها و اعتمدنا في هذا البحث على تدقيق القوائم المالية المتمثلة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بالإضافة إلى الاستمارة التي تم توزيعها على عينة من عمال الشركة بحيث تتضمن الاستمارة محورين متمثلين في محور التدقيق المحاسبي و محور حوكمة الشركات، وبعد ذلك تم تحليل البيانات باعتماد على برنامج spss وحساب معامل الارتباط بيرسون بغية تحديد العلاقة بين التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات و قد توصلنا إلى أنه توجد علاقة بين التدقيق المحاسبي وحوكمة الشركات .

الخاتمة

الخاتمة:

حاولنا في هذه الدراسة تسليط الضوء على التدقيق المحاسبي و دوره في حوكمة الشركات نظرا لأنه نال اهتمام الكثير من الباحثين، لذا أردنا معرفة الى أي مدى يكون لتدقيق المحاسبي دور في حوكمة الشركات.

كما أن قضية حوكمة الشركات من القضاياالرئيسية التي جاءت نتاج الفضائح المالية التي واجهتها العديد من الشركات، استدعى تطبيق هذه القضية ضرورة وجود مجموعة من الآليات و الوسائل و الأدوات من أجل التطبيق الجيد لها حيث يعتبر التدقيق المحاسبي أحد أهم هذه الآليات كقسم يعمل على ضبط العمل داخلها من أجل ضمان تحقيق الأهداف المسطرة.

حيث تكمن أهمية حوكمة شركات في تحسين ممارسات المحاسبية و المالية و الإدارية للشركة حماية الأصول و حقوق مساهمين و أصحاب المصالح و تحقيق العدالة و النزاهة و شفافية في كل تعاملات و عمليات شركة.

فعند قيام المدقق بمهامه بصورة موضوعية و جيدة و تحليه بأخلاقيات المهنة كالاستقلالية و الموضوعية و القدرة على الإفصاح بما توصل إليه من حقائق في تقريره الفني محايد من دون تعرضه لأي ضغوط من الإدارة أو أي أطراف أخرى فأنه يساهم بطريقة عفوية في تحقيق مبادئ حوكمة متمثلة في الإفصاح و شفافية و كذلك محافظة على حقوق مساهمين.

نتائج اختيار الفرضيات :

انطلاقا من طريقة المعالجة المعتمدة و التي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة و الدراسة الميدانية من جهة أخرى و التي أجريت عن طريق تدقيق قوائم المالية متمثلة في قائمة الدخل و قائمة مركز المالي بالإضافة إلى إستمارة الإستبيان الموزعة على عينة من موظفين في مؤسسة المواد الكاشطة لولاية سعيدة ، حيث توصلنا من خلال إختبارالفرضيات إلى النتائج التالية :

-أن وظيفة التدقيق المحاسبي تعتبر آليةجوهرية لدعم حوكمة الشركات.

فمن خلال نتائج الإستبيان نستنتج أنه كانت هناك علاقة بين متغيرات الحوكمة و التدقيق المحاسبي في بعض الأحيان و في بعض الأحيان لم تكن هناك علقة بين المتغيرين.

التوصيات :

1- الاجتهاد في التطبيق الحقيقي لأسس حوكمة الشركات للاستفادة من المزايا التي تحققها و العمل على تنمية الوعي المتعلق بمفهوم الحوكمة و الدور الاستثماري في المجتمع.

2- العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق المحاسبي و تفعيل دوره لما له من اتر إيجابي في دعم تطبيق الحوكمة.

3- العمل على زيادة مستوى الإفصاح و الشفافية في التقارير المالية و اتاحتها لجميع أصحاب المصالح لإعطاء المساهمين و المستثمرين الأمن و الأمان لأموالهم.

آفاق الدراسة :

قمنا من خلال هذه الدراسة بإظهار دور التدقيق المحاسبي في حوكمة شركات و متمثل في الإفصاح و الشفافية المعلومات في القوائم المالية و حفاظ على حقوق المساهمين و لكن تبقى دراسة مفتوحة لتناول جوانب أخرى مهمة كالتالي :

محافظة على حقوق المساهمين في مؤسسات القطاع العام

المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

باللغة العربية:

1.أحمد السيد كلبونة والآخرون،علم تدقيق الحسابات النظري ،دار المسيرة،عمان الأردن .

2.أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق الحديث، ط2، دار فاء لنشر عمان، 2005.

3.إدريس عبد السلام اشنيوي، مراجعة المعايير،و الإجراءات الطبعة الرابعة ، دار النهضة عربية، لبنان 1996.

4. أحمد طرطار ، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 1999.

5.آمين السيد احمد لطفي، مراجعة دولية و عولمة أسواق رأس المال، دار الجامعية الإسكندرية 2005.

6.حسين أحمد دحدوح ، حسون يوسف القاضي ، المراجعة الحسابات المتقدمة الجزء الأول ط1 دار الثقافة للنشر، عمان الأردن 2006.

7.خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية و العملية) طبعة الأولى، دار وائل لنشر،الأردن2000.

8.خالد راغب الخطيب، جليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل، الأردن 1998.

9.زاهرة عاطف السواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراية، عمان، الأردن، طبعة أولى، 2009.

10.عبد الرؤوف جابد ،الرقابة المالية و المراقب المالي، الناحية النظرية ،دار النهضة العربية ،بيروت 2004.

11.عبد السلام محمد جمعة ،إجراءت التدقيق من ناحية النظرية و العلمية ،دار الجامعية الإسكندرية 2010

12.عبد الصمد نجم الجعفري، إياد رشيد القرشي، دراسة حول دور مراقب الحسابات و مسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد2006

13.عبد الفاتح الصحن، درويش محمد ناجي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،1998.

14.عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما و عملا، مؤسسة البيان، الجامعة الإسكندرية، 1993.

15. عبد الفتاح محمد الصحن ،سمير كامل، محمود ناجي درويش،المرجعة الخارجية ، موضوعات متخصصة ، الدار الجديدةالإسكندرية 2001.

16.عبد الوهاب نصر علي، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، دار الجامعية اسكندرية، 2007.

17.غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحساباتالمعاصرة،الناحية النظرية،دار المسيرة لنشر و التوزيع الأردن 2006.

.

18. محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة ،تدقيق الشامل :الإطار النظري المعايير و القواعد ، مشاكل التطبيق العملي ،المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية مصر 2007.
19. محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق، الإطار النظري، معايير و قواعد، مشاكل التطبيق العملي، دار المعرفة الجامعية الإسكندرية، 2002.
20. محمد الفيومي محمد، علاء الدين محمد الدمبري، أيمن احمد احمدشفيوي، دراسات متقدمة في المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية 2008.
21. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية و الدولية و الأمريكية،الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية2009.
22. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات و معالجة الفساد الإداري و المالي، دار الجامعية الإسكندرية 2006.
23. هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، طبعة ثانية، دار وائل لنشر، عمان 2004
24. هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، طبعة ثالثة، دار وائل لنشر، الأردن 2006
25. وليم توماس، أمرسونهنكي، المراجعة بين النظرية و تطبيق، الكتاب الأول،,تعريب و مراجعة أحمد حامد الحجاج، كامل الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، سعودية، 2006.
26. يحي حسين عبير، إبراهيم عبد الوهاب طه ،أصول المراجعة، مكتبة الجلاء المنصورة ،مصر 2001.
27. سامي محمد الوقاد، أ لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات مكتب المجتمع العربي للنشر و التوزيع الأردن، الطبعة الأولى 2010.
28. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، متطلبات مهنية و مشاكل ممارسة علمية في ضوء المعايير المراجعة المصرية و الأمريكية، دار الجامعة، الإسكندرية2006
29. عوض لبيب فتح الله الديب ، احمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية ، الإسكندارية 2003.
30. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية ط1 دار المسيرة لنشر، الاردن 2006.
31. مجيد جاسم الشرع، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية، دار وائل لنشر، عمان 2003
32. محسن أحمد الخضري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية مدينة النصر القاهرة 2005.
33. محمد بوتين، المراجعةو مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق،دار المطبوعات الجامعية، 2003.
34. مذكرة تخرج ماستر حوكمة الشركات

35. نادر شعبان، ابراهيم السراح، مراجعة داخلية في ضل التشغيل الالكتروني، دار الجامعية الاسكندرية، 2006.
36. دكتور احمد علي الخضر، حوكمة الشركات، 2012
37. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات، دار الجامعية الاسكندرية، 2006 /2007.
38. سليمان مصطفى الدلاهمة ، مبادئ و أساسيات عام المحاسبة ، دار الورق للنشر ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2007.
39. بشير صالح راشدي، مناهج البحث التربوي، رؤية مبسطة، دار الكتاب الحديث، الكويت،2000.
40.عبد الله عبد الرحمن،عليبدون،مناهج البحث الاجتماعي،دار المعرفة الجامعية،مصر،2002.

بالغة الأجنبية:

1.belaiboudmokhtar,guidepratiqued'audit financier et comptable;maison des livres,Alger,1986.
2. guide pour louditdinformatonfinanciere des entreprises 1ere édition runod,paris,1991.
3.seelreforntoolkit,croporategovernacefor emerging markets ,2008.
4.Micheline fredrick ,comptabilité et audit,édétion foucher2008.
5.philipelaurant et pieretcherkwsky,pratique de l'auditopérationnel lesédition dorganisation,paris1992
6.Rebert obert ,comptabilité et audit applications paris 2010.
7.Catherine L .kuchta,helbling and john D.sulivan, 2003.
8.OECD Principles (1999)
9.OECD principles (2004)
10.o.ray whittington .kurtrany : principles of auditing twelfth edition megraw – hill, newyork 1998.

البحوث:

1. سعادة، علي عبد الجليل،2000،الإفصاح في التقارير المالية لشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم 5، رسالة ماجستر، جامعة البيت ،المفرق، الأردن 2010.

2. ماجد إسماعيل أبو حمام، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية ،دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستر، الجامعة الإسلامية، غزة 2009

3. اشرف عبد الحليم، مدى تقييد مدققي الحسابات بقواعد السلوك المهني، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، الأردن 2004.

4. مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، رسالة دكتوراه غير منشورة ،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 2004.

5. محمد أمين مازون ،التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى امكانية تطبيقها في الجزائر ،مذكرة ماجستر كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسير،جامعة الجزائر 2010.

6.بن يخلف أمال ،المراجعة الخارجية في الجزائر ،رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستر، تخصص المالية ،كلية العلومالاقتصادية و علوم التسير ، قسم علوم التسير، جامعة الجزائر 2002.

التظاهرات العلمية:

1. أحسين عثماني، سعاد شعابنية، **النظام المالي المحاسبي كأحد متطلبات حوكمة الشركات وأثره على البورصة الجزائر** ، ملتقي حول تطبيق مبادئ الحوكمة، في المؤسسات المصرفية حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر _ بسكر_،07/06 .ماي 2012

2. صادق الحسني، استقلال المدقق، دراسة تحليلية قارنة في ضوء معايير دولية و التشريعات المنظمة للمهن، مجلة دراسات العلوم الأردن، 1999.

3. دكتور محمد إبراهيم موسى، حوكمة الشركات المقيدة لسوق الأوراق المالية، مجلة مصر المعاصرة، عدد 493 ابريل 2009.

4. عاشور مرزيق، صورية معمري، ملتقى الوطني حول الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، مداخلة بعنوان الحوكمة الشركات بين فلسفة المفهوم الإداري و إمكانية التجسيد الفعلي،جامعةبسكرة،يوم 7.6 ماي 2012

5. الدكتور ماجدة شلبي ،تطور اداء سوق أوراق المالية المصرفية في ظل تحديات دولية و معايير حوكمة الشركات مجلة مصر المعاصرة.

6. عطية صلاح سلطان "دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرار المنشأة " ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطارحوكمة الشركات ،القاهرة،24-26 سبتمبر 2005

7. زرزار عياشي، الملتقى الدولي الثامن،الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: الواقع،الرهانات و الأفاق، مداخلة بعنوان: اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية لشركات يومي 8/7 ديسمبر 2010.

8. ماجدإسماعيل أبو حماد، رسالة ماجستر،أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية،الجامعة الإسلامية، غزة 2009.

9. فاتح غلاب، " تطور دور وضيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة" ، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير 2012/2011.

الملاحق

الملاحق:

الملحق رقم 01: ميزانية الشركة الوطنية للمواد الكاشطة–سعيدة–

Spa A B R A S (Filiale : Groupe E.NA.V.A.)
Dossier :

Zone Industrielle Saida BP 143 Hai En nasr 20000

- B I L A N -

(Exercice clos le : 31/12/2016)

- N° de Registre de Commerce : 97B0102090 20/00

- N° Identifiant Fiscal (NIF) 099731010209038

ACTIF	Note	N Brut	Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		**348 260,00**	**258 660,00**	**89 600,00**	**146 236,79**
Immobilisations corporelles		**993 495 270,02**	**522 670 595,60**	**470 824 674,42**	**466 541 936,90**
Terrains		146 154 680,00		146 154 680,00	146 154 680,00
Bâtiments		263 590 812,53	131 715 686,12	131 875 126,41	135 666 276,19
Autres Immobilisations corporelles		583 749 777,49	390 954 909,48	192 794 868,01	184 720 980,71
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		**56 329 432,06**		**56 329 432,06**	**56 522 695,66**
Immobilisations financières		**3 534 797,94**		**3 534 797,94**	**5 176 194,05**
Titres mis en équivalence - entreprises associ					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		3 534 797,94		3 534 797,94	5 176 194,05
TOTAL ACTIF NON COURANT		**1 053 707 760,02**	**522 929 255,60**	**530 778 504,42**	**528 387 063,40**
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours		**218 894 635,28**	**30 178 255,96**	**188 716 379,32**	**195 094 536,05**
Créances et emplois assimilés		**124 925 650,75**	**4 342 585,27**	**120 583 065,48**	**129 487 223,86**
Clients		65 622 266,07	4 342 585,27	61 279 680,80	55 054 998,55
Autres débiteurs		5 129 479,72		5 129 479,72	8 820 657,80
Impôts		54 173 904,96		54 173 904,96	65 611 567,51
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés		**42 827 249,32**	**3 422 720,81**	**39 404 528,51**	**48 215 806,04**
Placements et autres actifs financiers courant					
Trésorerie		42 827 249,32	3 422 720,81	39 404 528,51	48 215 806,04
TOTAL ACTIF COURANT		**386 647 535,35**	**37 943 562,04**	**348 703 973,31**	**372 797 565,95**
TOTAL GENERAL ACTIF		**1 440 355 295,37**	**560 872 817,64**	**879 482 477,73**	**901 184 629,35**

B.C.S. Informatique Oran Tél. : 041 42 90 39 / 0661

Spa A B R A S (Filiale : Groupe E.NA.V.A.) Dossier :	- B I L A N -	- N° de Registre de Commerce : 97B0102090 20/00
Zone Industrielle Saida BP 143 Hai En nasr 20000	(Exercice clos le : 31/12/2016)	- N° Identifiant Fiscal (NIF) 099731010209038

P A S S I F	Note	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou comptes de l'exploitant)		174 500 000,00	174 500 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - (Réserves consolidées (1))		16 847 398,82	16 847 398,82
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		6 265 111,40	6 223 840,74
Autres capitaux propres - Report à nouveau		403 560 561,75	395 573 656,57
Comptes de liaisons des établissements et sociétés en participation			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**601 173 071,97**	**593 144 896,13**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		76 189 315,50	98 000 000,00
Impôts (différés et provisionnés)			3 069 504,55
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		3 663 873,90	9 414 809,72
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**79 853 189,40**	**110 484 314,27**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		41 356 461,61	43 624 596,09
Impôts		959 140,00	956 630,00
Autres dettes		156 140 614,75	152 974 192,86
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**198 456 216,36**	**197 555 418,95**
TOTAL GENERAL PASSIF		**879 482 477,73**	**901 184 629,35**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation

B.C.S. Informatique Oran Tél. : 041 42 90 39 / 0661 23 98 87 / Fax : 041 53 01 06

الملحق رقم 02: جدول حسابات النتائج لشركة الوطنية للمواد الكاشطة–سعيدة–

Spa A B R A S (Filiale : Groupe E.NA.V.A.) Dossier :	- COMPTE DE RESULTAT - (Par nature)	- N° de Registre de Commerce : 97B0102090 20/00
Zone Industrielle Saida BP 143 Hai En nasr 20000	(Période du 01/01/2016 au 31/12/2016)	- N° Identifiant Fiscal (NIF) 099731010209038

	Note	N Net	N-1 N e t
Chiffre d'affaire		136 909 508,98	130 124 721,17
Variation stocks produits finis et en-cours		7 058 857,45	14 981 753,36
Production immobilisée		21 404,58	330 374,09
Subventions d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		143 989 771,01	145 436 848,62
Achats consommés		-46 647 964,42	-41 527 778,46
Services extérieurs et autres consommations		-12 007 177,17	-14 166 372,94
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-58 655 141,59	-55 694 151,40
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		85 334 629,42	89 742 697,22
Charges de personnel		-54 435 694,79	-60 722 310,40
Impôts, taxes et versements assimilés		-1 174 931,15	-1 592 379,25
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		29 724 003,48	27 428 007,57
Autres produits opérationnels		3 288 834,02	1 221 499,69
Autres charges opérationnelles		-2 467 523,24	-2 289 231,53
Dotations aux amortissements et aux provisions		-21 107 598,84	-24 166 769,22
Reprise sur pertes de valeur et provisions		814 300,85	3 467 033,05
V - RESULTAT OPERATIONNEL		10 252 016,27	5 660 539,56
Produits financiers		216 224,84	1 246 060,43
Charges financières		-3 143 624,38	-380 164,27
VI - RESULTAT FINANCIER		-2 927 399,54	865 896,16
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V - VI)		7 324 616,73	6 526 435,72
Impôts exigibles sur résultat ordinaires			-294 094,98
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**148 309 130,72**	**151 371 441,79**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-140 984 513,99**	**-145 139 101,05**
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		7 324 616,73	6 232 340,74
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléménts extraordinaires (charges) (à préciser)		-1 059 505,33	-8 500,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-1 059 505,33	-8 500,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		6 265 111,40	6 223 840,74
Part dans les résultats nets des sociétés mise en équivalences (1)			
XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation

B.C.S. Informatique Oran Tél. : 041 42 90 39 / 0661 23 98 87 / Fax : 041 53 01 06

الملحق رقم 03: نموذج الاستبيان

في مايلي مجموعة من العبارات التي تقيس علاقة التدقيق المحاسبي بالحوكمة بالمؤسسة محل الدراسة و المرجو تحديد درجة الموافقة أو عدم الموافقة وذلك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة

	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
	العبارات التعلقة بالتدقيق المحاسبي					
	يكون المدقق مستقل في كتابة التدقيق					
	لايتعرض المدقق لأي ضغوط عند إعلان نتائج التدقيق المحاسبي					
	يمكن للمدقق أن يظهر في تقريره كافة الحقائق التي يتم اكتشافها دون تدخل أي طرف					
	لاتوجد مصالح مشتركة بين المدقق أو احد أقرباءه					
	توفر كافة الإمكانيات اللازمة للمدقق عند قيامه بعملية التدقيق المحاسبي					
	يحصل المدقق على المعلومات ذات مصداقية عند التزامه بنظام الرقابة الداخلية					
	يفحص المدقق جميع السجلات و المستندات و الدفاتر و كذلك النظام المحاسبي					
	على المدقق أن يحدد نطاق عملية التدقيق وأهداف العملية					
	يحول المدقق النتائج التي يتحصل عليها من خلال عملية التدقيق إلى تقرير					
	يوضح المدقق في تقريره عما اذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة و صدق عن المركز المالي للشركة					
	يوضح المدقق في تقريره مدى توافق او عدم توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية					
	يقدر المدقق صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية و سلامة التوجيهالمحاسبي					
	العبارات المتعلقة بالحوكمة					

يتم الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية وإظهار فعاليته					
تقوم الإدارة بالإفصاح عن المعلومات الهامة و الجوهرية عن الأهداف و النتائج المالية و التشغيلية للشركة					
يتم اختيار مجلس الإدارة بمشاركة المساهمين					
للمساهمين الحق في التعبير عن رأيهم حول الطريقة المتبعة في سير الشركة					
يجب المحافظة على حقوق المساهمين و يتم تعويضهم عند انتهاكها					
للحوكمة قوانين و تنظيمات ذات شفافية و قابلة للتنفيذ					
يجب تقديم كل المعلومات الصحيحة اللازمة في الوقت المناسب لمجلس الإدارة					
يشارك المساهمين في وضع قواعد السلوك المهني					