وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

قسم: علوم مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ل.م.د تخصص: محاسبة وتدقيق

الموسومة بـ

التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات في دعم وتحسين جودة المخرجات المحاسبية

من إعداد الطالبتين

- نوار خديجة
- خنوس مريم

تحت إشراف الدكتور:

* أ. خراف مخطارية

أعضاء لجنة المناقشة		
د. بدري عبد المجيد	أستاذ التعليم العالي	رئيسا
د.خراف مخطارية	أستاذة محاضرة	مشرفة
د. نزعي فاطمة الزهراء	أستاذة محاضرة	ممتحنة

السنة الجامعية: 2024-2025

بسم الله الرحمن الرحيم

كلمة شكر

الحمد لله الذي يسر البدايات وأكمل النهايات وبلغنا الغايات.

الحمد لله ما تم جهد إلا بعونه وما ختم سعي إلا بفضله، نشكر الله ونحمده الذي وفقنا لإتمام هذه الدراسة ولم نكن لنصل لهذا لولا فضل الله علينا،

وبكل كلمات الشكر والامتنان نتقدم تحياتنا الخالصة إلى الأساتذة المشرفة "خراف مخطارية" على مرافقتها لنا طيلة السنة الدراسية في إنجاز هذه المذكرة بالنصائح والإرشادات، وعلى صرامتها في العمل وجديتها فيما يتعلق بالبحث، كما نتوجه بالشكر لكل الأساتذة بجامعة سعيدة كل باسمه ومقامه، وإلى اللجنة المناقشة على قبول هذه المذكرة، كما لا يفوتنا أن نشكر كل من علمنا حرفا من الابتدائي إلى الجامعي.

وصل اللهم على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

"وآخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين"

مريم

إهـــــداء

وآخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين

الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا على البدء والختام

اهدي هذا العمل لنفسي أولا بعد مسيرة دراسية حملت في طياتها الكثير من الصعوبات والمشقة والتعب،

ها أنا اليوم اقف على عتبة تخرجي اقطف ثمار تعبي وارفع قبعتي بكل فخر.

أهدي تخرجي هذا

الى أبي الحاضر بقلبي دائما تخرجت يا أبي وأي فرحة بدونك ناقصة ،لقد فعلتها يا أبي لازم قرير العينين تفاخر ببنتك عند أهل السماء. رحم الله روحا لو فنت الدنيا ما أتت بمثله

إلى أنيسة العمر وحبيبة الروح وأعظم نعم الله علي التي ضمت اسمي بدعواتها في ليلها ونهارها وأضاءت بالحب دربي وانارت باللطف والود طريقي وكانت لي سحابا ماطرا بالحب والبذل والعطاء وكانت سببا بعد الله فيما انا عليه الآن امي الحبيبة.

الى شريكة نجاحي التي كانت السند والعوض لي داعمتي الأولى ووجهتي التي استمد منها القوة من ساعدتني بكل حب عند ضعفي ورسمت لي المستقبل بخطوط من الثقة حبيبتي خالتي.

الى من آمنو بقدراتي وراهنو على نجاحي وكانو لأحلامي سندا الآمال عونا ولحياتي انسا وسرورا ونورا اطال الله في عمرهم، جدي وجدتي

الى ضلعي الثابت وأمان أيامي،الى من شددت عضدي بهم الى خيرة أيامي وصفوتها، اخوتي واخوالي

إلى رفيق دربي وقرة عيني وعزي واعتزاز خطيبي

الى صديقات المواقف لا السنين ، شريكات الدرب الطويل من كانو في سنوات العجاف سحابا ممطرا. خديجة ،منال، إيمان، نورية

إلى استاذتي الفاضلة (خراف مخطارية) لها أجمل باقات الشكر والحب حفظها الله ورعاها.

واخيرا اتقدم بشكري لكل من ساهم في نجاحي سواء من قريب أو بعيد.شكرا ثم شكرا لقلوبكم وأرواحكم الطيبة

خديجة

إهداء

إلى من غرست في قلبي بذور الحلم، وسقتها بحنان لا يُضاهى...
إلى من سهرت وتعبت كي أصل إلى هذه اللحظة...
إلى أمي الغالية، نبع الحنان ودفء الحياة، لكِ كل الدعاء، وكل الحب، وكل الامتنان...

وإلى سندي وفخري، والدي الحبيب، صاحب القلب الكبير والعطاء الذي لا ينضب، شكراً لخطاك التي مهدت لي الطريق، ولعزمك الذي علّمني الصبر والقوة.

إلى شقيقاتي العزيزات: نوال، كريمة، سامية، فاطمة الزهراء، رفيقات الروح والدرب، كنتنّ ولا زلتنّ أنجمًا تضيء لي الطريق، ومصدرًا للحب والدعاء والدعم.

وإلى أخي الغالي محمد الأمين، رفيقي في الطفولة، وصديقي في الحياة، أهديك جزءًا من هذا النجاح، عرفانًا لوجودك الثابت، ومساندتك التي لا تقدر بثمن.

إلى بنات وأبناء إخوتي، زهور العائلة ونبض المستقبل، أرجو أن تكون هذه الصفحة من حياتي نورًا يلهم خطواتهم القادمة.

وإلى خالاتي العزيزات، أمهات من نوع آخر، كنّ دائمًا السند والعطاء الخفي، لكنّ مني كل الحب والدعاء، ووفاء لا يُنسى.

إلى استاذتي الفاضلة (خراف مخطارية) لها أجمل باقات الشكر والحب حفظها الله ورعاها.

واخيرا اتقدم بشكري إلى كل من أحبني ودعمني... هذا الإنجاز ثمرة دعائكم وحبكم

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق الخارجي كأداة فعّالة لتعزيز مبادئ حوكمة الشركات، من خلال دوره في ضمان مصداقية وشفافية المخرجات المحاسبية. تناولت المذكرة في فصلها النظري المفاهيم الأساسية للتدقيق الخارجي وتطوره، إضافة إلى آليات ومبادئ الحوكمة، وصولًا إلى العلاقة التكاملية بين التدقيق وجودة المعلومات المالية. أما الجانب التطبيقي فتم من خلال دراسة حالة مكتب محافظ حسابات ومؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته، حيث تم تحليل القوائم المالية ومنهجية التدقيق المعتمدة، بالإضافة إلى مقابلات لدعم الفرضيات النظرية ميدانيًا. توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي يسهم بفعالية في تحسين جودة التقارير المالية، مما يعزز ثقة المستخدمين بها ويكرّس مبادئ الحوكمة الرشيدة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي – حوكمة الشركات – المخرجات المحاسبية

Abstract:

This study aims to highlight the importance of external auditing as an effective tool to strengthen the principles of corporate governance, through its role in ensuring the credibility and transparency of accounting outputs. The theoretical part of the dissertation addresses the fundamental concepts of external auditing and its historical development, in addition to the mechanisms and principles of governance, leading to the complementary relationship between auditing and the quality of financial information. The practical part was carried out through a case study of an auditor's office and a dairy production company, where financial statements and the adopted audit methodology were analyzed, along with interviews conducted to support the theoretical hypotheses in the field. The study concluded that external auditing effectively contributes to improving the quality of financial reports, thus enhancing user confidence and reinforcing the principles of sound governance.

Keywords: External auditing – Corporate governance – Accounting outputs

قائمة الجداول

التطور التاريخي للتدقيق الخارجي	**04**
خصائص التدقيق الخارجي	**10**
أنواع التدقيق الخارجي	**11**
تشكيلة وصلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	**27**
نموذج قائمة المركز المالي	**49**
نموذج قائمة الدخل حسب الطبيعة	**51**
نموذج قائمة الدخل حسب الوظيفة	**53**
قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)	**54**
قائمة التدفقات النقدية (الطريقة الغير المباشرة)	**55**
التغيير في حقوق الملكية	**56**
أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي	**64**
معايير إعداد تقرير المدقق الخارجي في الجزائر	**68**
الميزانية العمومية –الأصول–	**90**
الميزانية العمومية –المطلوبات–	**91**
قائمة الدخل	**92**
بيان التدفق النقدي لعام 2022	**94**
جدول التغيرات في حقوق الملكية	**95**
الأصول الغير متداولة	**97**
مقارنة تغيرات حسابات الأصول الغير متداولة بالسنة المالية 2021	**98**
الأصول المتداولة	**102**
التغيرات في حسابات المخزون وأسبابها	**102**
الاختلافات في الحسابات الدائنة – الإستخدامات المماثلة	**104**
الاختلافات في توفر العناصر المتشابهة وأسبابها	**108**
الميزانية العمومية لحساب حقوق الملكية التالية كما في 31/12/2022	**110**
جدول رقم (25): التغيرات في حقوق الملكية وأسبابها	**110**
حسابات الالتزامات غير المتداولة بعد الميزانية العمومية كما في 31/12/2022	**111**
التغيرات في الالتزامات غير المتداولة وأسبابها	**111**
حسابات الالتزامات الحالية بعد الميزانية العمومية كما في 31/12/2022	**112**
التغيرات في حسابات الالتزامات الحالية وأسبابها	**113**

أعلى خمس رواتب في المؤسسة	**119**
تقرير استمرارية العمل	**120**
تقرير تطور نتائج الخمسة السنوات المالية الماضية	**121**

قائمة الأشكال

الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي	**08**
هيكل تنظيم مهن المحاسبة في إطار القانون 01/10	**26**
خصائص حوكمة الشركات	**33**
ركائز الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات	**34**
مبادئ حوكمة الشركات	**37**
يوضح الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	**42**
أصحاب المصالح	**45**
نموذج تقرير محافظ الحسابات	**68**
الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	**78**

فهرس المحتويات

البسملة	**I**
كلمة شكر	**II**
إهـــــداء	**III-IV**
ملخص	**V**
قائمة الجداول	**VI**
قائمة الأشكال	**VII**
فهرس المحتويات	**VIII**
مقدمـــــة عامة	أ
الإطار النظري	
الفصل الأول: التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات لدعم وتحسين جودة المخرجات المحاسبية	
تمهيد	**01**
المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي	**02**
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي ومفهومه	**02**
المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي	**06**
المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي ومفهوم محافظ الحسابات	**11**
المبحث الثاني : مفاهيم عامة حول حوكمة الشركات	**28**
المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات	**28**
المطلب الثاني: آليات ومبادئ حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها	**34**
المطلب الثالث: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات	**42**
المبحث الثالث : التدقيق الخارجي كآلية لدعم وتحسين جودة المخرجات المحاسبية	**47**
المطلب الأول: مفهوم المخرجات المحاسبية	**47**
المطلب الثاني: دور محافظ الحسابات في تنظيم مهمة التدقيق	**59**
المطلب الثالث: مساهمة تقرير التدقيق الخارجي في تحسين جودة المخرجات المحاسبية	**66**
خلاصة الفصل الأول	**73**
الإطار التطبيقي	
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي	
تمهيد	**76**
المبحث الأول: تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات	**76**
المطلب الأول: التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي	**76**

المطلب الثاني: خدمات التي يقوم بها المكتب	**78**
المطلب الثالث: الإجراءات التمهيدية في إطار قبول المهمة	**79**
المبحث الثاني : دراسة حالة مؤسسة الحليب ومشتقاته	**86**
المطلب الأول: مهام المدقق في اطار ممارسة عملية التدقيق الخارجي في المؤسسة	**86**
المطلب الثاني: عرض القوائم المالية و منهجية تدقيقها	**90**
المطلب الثالث: التقارير الخاصة للمصادقة على الحسابات	**117**
المبحث الثالث: مقابلة شفهية حول تدقيق الخارجي في تدعيم حوكمة الشركات	**122**
خلاصة الفصل	**124**
خاتمـــــة	**126**
قائمـــــة المصادر والمراجع	**130**
قائمـــــة الملاحـــق	**141**

مقدمـــــة

مقدمة عامة:

شهد العالم سلسلة من الأزمات المالية المختلفة مثل أزمة دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية 1997 وكذا انهيار العديد من الشركات والتي من أبرزها شركة (انرون ووولد كوم) في الولايات المتحدة الأمريكية نتيجة للتطور الكبير الذي شهدته المؤسسات وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها.ما أدى إلى تعقد البناء التنظيمي للمؤسسات وانفصال الملكية عن الإدارة، السبب الذي دفع الى تفاقم الفساد المالي والمحاسبي والغش والاحتيال بالإضافة إلى نقص المصداقية والشفافية.

كل هذه العوامل ساهمت في ظهور مصطلح جديد الا وهو (الحوكمة) الذي جاء ليمثل اللقاح المناسب لمعالجة هذه الانهيارات والفضائح المالية من خلال النظريات المفسرة لها مثل نظرية الوكالة التي تنظم العلاقة بين الإدارة والملاك ونظرية الملكية التي تسعى إلى الاستغلال الأمثل للموارد.

وهذا المفهوم الذي تم طرحه يحتاج إلى مجموعة من الآليات وأدوات الرقابة لضمان التزام الشركات والمؤسسات بمختلف مبادئ الحوكمة الرشيدة ، ولعل من أبرز هذه الآليات هو التدقيق الخارجي الذي يتضمن طرق وإجراءات تمكن من اكتشاف الانحرافات محتملة الحدوث والتأكد من صحة وسلامة العمليات عن توكيل طرف مستقل عن المؤسسة (المدقق الخارجي) يقوم بمراقبة تصرفات الإدارة ويمنح الضمان لمختلف مستخدمي القوائم المالية، وذلك بواسطة التقرير الذي يقوم بإعداده والمتضمن لرأيه الفني المحايد حول صدق وصحة هذه القوائم والذي لا يتحقق إلا من خلال احتواء هذه القوائم على معلومات محاسبية ذات جودة كافية لاتخاذ مختلف القرارات . وبناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

أولا: إشكالية الدراسة:

- **كيف تساهم مهنة التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم وتحسين جودةالمخرجات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية؟**

يتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة:

- ما المقصود بالتدقيق الخارجي ؟ وماهي الهيئات والمعايير المنظمة له؟

- ماذا نعني بحوكمة الشركات ؟ وماهي النظريات المفسرة لها؟
- هل الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي تساهم في دعم وتحسين جودة المخرجات المحاسبية؟

ثانيا: فرضية الدراسة الرئيسية:

❖ **يساهم التدقيق الخارجي باعتباره احد آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المخرجات المحاسبية .**

- **الفرضيات الفرعية**:

✓ الاستعانة بمهمة التدقيق الخارجي في الشركات إجراء الزامي لإعطاء الثقة في مخرجات العمل المحاسبي والمالي.

✓ تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من الاليات التي تعمل على تحسين القوائم المالية وتنظم علاقات الأطراف ذوي المصلحة.

✓ لإعطاء مصداقية وجودة للقوائم المالية وتجسيد مبادئ حوكمة الشركات لاسيما الإفصاح والشفافية ينبغي الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي.

ثالثا: أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع بحد ذاته، وهذا نتيجة العديد من الفضائح التي عايشتها بيئة الاعمال حيث اكتشف الخبراء أن السبب الرئيسي وراء حدوثها يكمن في غياب جودة اعمال التدقيق الخارجي فالمدقق الخارجي هو الحكم حول جودة المعلومات في القوائم المالية كما يعد التدقيق الخارجي الية من اليات حوكمة الشركات التي ترتكز عليها الحوكمة للارتقاء بالياتها الداخلية وإرساء مبادئ الشفافية والافصاح لتحسين جودة المعلومة المحاسبية.

كما يعتبر البحث في هذا الموضوع محاولة لكسر الجمود الذي يشهده هذا المجال، لمعالجة إشكالية مصداقية القوائم المالية.

رابعا: أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى:

- إظهار محددات كفاءة المدقق الخارجي كشخص قائم على مهمة التدقيق لتحسين جودة المخرجات المحاسبية.
- توضيح النظريات المفسرة لحوكمة الشركات والأسباب التي أدت إلى تطوير موضوع حوكمة الشركات وهذا نتيجة لتفاقم الأزمات الاقتصادية والمالية التي هددت استمرارية الشركات .
- تبيان العلاقة الناشئة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات لدعم الخصائص النوعية لمخرجات المحاسبة باعتباره التدقيق الخارجي من الآليات الخارجية الهامة في تفعيل مبادئ الحوكمة .
- الوقوف على واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وإبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في تدقيق حسابات المؤسسة الاقتصادية لتعزيز موثوقية القوائم المالية .
- معرفة وجهة نظر محافظ الحسابات حول مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المخرجات المحاسبية.

خامسا: منهج الدراسة:

اعتمدت الدراسة الحالية على المنهج الوصفي التحليلي، فعلى صعيد المنهج الوصفي تم إجراء المسح المكتبي والاطلاع على الأبحاث والدراسات والبحوث النظرية والميدانية لبلورة الأسس والمنطلقات التي يقوم عليها الإطار النظري، أما على الصعيد التحليلي فقد قمنا بدراسة حالة اعتمدنا فيها على تقرير محافظ الحسابات والمقابلة.

سادسا: الدراسات السابقة:

1- الدراسات باللغة العربية:

- **الدراسة الأولى:**

دراسة لخلايفية إيمان وجاوحدو رضا في دراسة بعنوان"**التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية "(2019)**، سعى الباحثان إلى تسليط الضوء على تنظيم مهنة

التدقيق الخارجي في الجزائر من حيث الإطار التشريعي والمعياري. وهدفت الدراسة إلى مقارنة محتوى المعايير الجزائرية السارية حاليًا – التي لا تتجاوز اثني عشر معيارًا – مع نظيراتها الدولية، من أجل تقييم مدى اعتماد المهنيين المحليين عليها. وقد توصلت النتائج إلى أن غالبية الممارسين في الجزائر لا يزالون يعتمدون على المعايير الدولية نظرًا لحداثة المعايير الجزائرية وعدم شمولها لجميع جوانب المهنة. كما أظهرت الدراسة وجود توافق كبير في المضمون بين المعيارين، وإن اختلفا شكليًا من حيث الترتيب وشرح المفاهيم. وأكد الباحثان على ضرورة تدخل الوزارة الوصية لتوفير تكوين ملائم حول المعايير الوطنية وإصدار معايير إضافية تُمكّن من تعزيز الاعتماد المحلي. كما نبهت الدراسة إلى وجود ثغرات تشريعية، لا سيما ما يتعلق بتحديد أتعاب المهنيين، والتناقض بين التدريس الأكاديمي والعمل المهني في مكاتب المحاسبة. وفي هذا السياق، اقترحت الدراسة جملة من التوصيات، منها تكثيف التكوين حول المعايير الجزائرية، وإصدار معايير شاملة، فضلاً عن معالجة الثغرات القانونية التي تعيق ممارسة المهنة بشكل منظم وفعّال.

- **الدراسة الثانية:**

سعت الباحثتان هوام جمعة وبلخيري عايدة، في دراستهما المعنونة "**دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات(2023)** "، إلى تحليل العلاقة التفاعلية بين جودة التدقيق الخارجي، وجودة المعلومات المحاسبية، ومبادئ حوكمة الشركات. ركّزت الدراسة على تقديم إطار نظري شامل لهذه المتغيرات، مع إبراز محددات جودة التدقيق ودور الحوكمة في دعم شفافية المعلومات المالية، وذلك بهدف تعزيز الثقة في القرارات الاقتصادية. وقد توصلت النتائج إلى وجود علاقة طردية قوية وذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق وجودة المعلومات المحاسبية (معامل ارتباط بيرسون 0.856)، كما أظهرت مساهمة التدقيق في دعم مبادئ الحوكمة (معامل 0.836)، وتأثير الحوكمة بدورها على تحسين المعلومة المحاسبية (معامل 0.656). ومن العوامل المؤثرة في جودة التدقيق تم تحديد استقلالية المدقق، حجم مكتب التدقيق، السمعة المهنية، والتخطيط الجيد للمهام. وأشارت نتائج الاستبيان إلى أن 76% من العينة تؤيد دور جودة التدقيق في تحسين المعلومة المحاسبية في سياق حوكمة الشركات. ومن بين أهم التوصيات التي خرجت بها الدراسة: ضرورة تعزيز التكوين المستمر للمدققين، تفعيل آليات الرقابة وفق المعايير الدولية، تدعيم الإطار القانوني لحوكمة الشركات، تحسين شفافية الإفصاح المحاسبي، ودمج معايير الحوكمة ضمن السياسات الداخلية للشركات الجزائرية.

- **الدراسة الثالثة:**

دراسة طارق تليلي وهواري سويسي، بعنوان "**محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر**"، سعى الباحث إلى استكشاف العوامل المؤثرة في جودة التدقيق في السياق الجزائري، اعتمادًا على تحليل ميداني شمل 62 مدققًا خارجيًا. صنفت العوامل المؤثرة ضمن ثلاث فئات رئيسية: خصائص المدقق ومكتبه، خصائص مهمة التدقيق، وخصائص بيئة التدقيق، بإجمالي 46 عاملاً. أظهرت النتائج أن الاستقلالية، الكفاءة المهنية، والسمعة الجيدة تمثل أبرز محددات الجودة، في حين كانت عوامل مثل حجم المكتب والمنافسة والرقابة الحكومية أقل تأثيرًا. وقد رفضت الدراسة الفرضيات العدمية، مؤكدة وجود علاقة دالة إحصائيًا بين جميع الفئات وجودة التدقيق. من أبرز التوصيات التي خلُصت إليها: تعزيز استقلالية المدققين، تفعيل الرقابة المهنية، تطوير برامج تدريب مستمر، ونشر تعريفة موحدة للأتعاب لضمان الشفافية. غير أن الدراسة واجهت بعض القيود، أبرزها ضعف تمثيل العينة وتحيزها الجذري، إضافة إلى غموض في اختيار العوامل المعتمدة. رغم ذلك، فإن نتائجها تفتح المجال لتطوير المهنة تشريعيًا ومهنيًا، بما يدعم موثوقية المعلومة المالية ويعزز ثقة المستثمرين.

- **الدراسة الرابعة:**

دراسة علي سايح جبور، بعنوان "**التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية**"، سعى الباحث إلى تحليل دور التدقيق الخارجي في دعم جودة القوائم المالية، باعتباره أحد أعمدة الحوكمة المؤسسية. اعتمدت الدراسة على آراء عينة مكونة من 42 محافظ حسابات جزائري، وركّزت على بعدي **الملاءمة** و**الموثوقية** كمؤشرين لجودة القوائم المالية. وقد أظهرت النتائج أن التدقيق الخارجي يُحسّن القيمة التنبؤية، ويوفر المعلومات في الوقت المناسب، ويُساهم في تصحيح التوقعات السابقة، ما يعزز ملاءمة القوائم المالية (متوسط إجابات تتراوح حول 3.87). كما أظهرت البيانات ارتفاع مستوى الموثوقية (متوسط 4.105)، من خلال تعزيز الحيادية، ودقة العرض، وقابلية التحقق. إحصائيًا، تم رفض الفرضية العدمية لصالح الفرضية البديلة، مؤكدةً دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية (عند مستوى دلالة 0.05 >)

رغم القيمة العلمية للدراسة، سُجّلت بعض القيود أهمها: صغر حجم العينة، وانحصارها في فئة محافظي الحسابات دون إشراك فاعلين آخرين كالمديرين أو المستثمرين، إضافة إلى خصوصية البيئة الجزائرية التي قد تحد من قابلية تعميم النتائج. خلصت الدراسة إلى جملة من التوصيات، منها: تعزيز استقلالية المدققين، اعتماد معايير دولية، تفعيل الرقابة المستقلة، تطوير التشريع المنظّم للمهنة، وتحسين الشفافية والإفصاح المالي. كما أوصت بتكثيف التدريب المهني وتشجيع اندماج المكاتب الصغيرة لتعزيز الكفاءة والموارد.

- **الدراسة الخامسة:**

دراسة الباحثان محمد عريوة وطلال زغبة، بعنوان "مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات – دراسة لعينة من مدققي الحسابات(2020) "، تناول الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في دعم مبادئ الحوكمة المؤسسية في الجزائر، من خلال تحليل تأثير استقلالية المدقق، كفاءته، والتزامه الأخلاقي. أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية قوية بين استقلالية المدقق وفعالية الحوكمة، حيث تُعد موضوعيته عاملاً محوريًا في تعزيز الشفافية والمساءلة داخل الشركات. كما تبين أن الكفاءة المهنية للمدقق تساهم في الكشف عن الأخطاء وتحسين مصداقية التقارير المالية، في حين أن الالتزام الأخلاقي يُمثل ركيزة لبناء ثقة المساهمين وأصحاب المصلحة. أشارت النتائج إلى أن 85.8% من تحسين حوكمة الشركات يعود إلى جودة ممارسات التدقيق الخارجي. أوصت الدراسة بضرورة تعزيز الاستقلالية القانونية للمدققين وتبني مدونات سلوك مهني صارمة، بما يُساهم في رفع فعالية حوكمة الشركات الجزائرية.

- **الدراسة السادسة:**

دراسة بن زعمة سليمة، بصري ريمة بعنوان "التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية– دراسة نظرية تحليلية– (2018)"، ألقت الضوء على أهمية التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في تعز يز جودة القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، خاصة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية، اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي حيث أظهرت النتائج أن حوكمة الشركات موضوع حديث نسبيا ومتجدد على الساحة الأكاديمية والمهنية ظهر نتيجة الأزمات الاقتصادية والمالية

المتعاقبة وكان الاهتمام أكثر بالموضوع مع ظهر أزمة أسيا سنة ،1997، وأوصت الدراسة أن على الهيئات المحاسبية التابعة لوزارة المالية بذل جهود أكثر لتعديل ميثاق حوكمة المؤسسات لتوافق مع ما جاء بها في الكثير من المنظمات الدولية التي تسهر على ترقية قوانين حوكمة الشركات والبنوك والمؤسسات المماثلة مع الزام كل المؤسسات على تطبيق ميثاق الحوكمة وتخصيص جانب هام في تقارير المدقق الخارجي لتقييم اهتمام المؤسسة بمبادئ الحوكمة.

2-الدراسات باللغة الأجنبية:

- **الدراسة الأولى:**

Kueda Wamba Berthelo, Ngassa Martin, Omenguele René Guy "External Audit, Institutional Ownership and Quality of Accounting Information in Cameroon"

(نشرت عام 2020)، هدفت الدراسة التي أجراها إلى قياس تأثير التفاعل بين التدقيق الخارجي والملكية المؤسسية على جودة المعلومات المحاسبية في الكاميرون. اعتمدت الدراسة على بيانات أولية جمعت من 33 شركة في مدينتي دوالا ويوندي، باستخدام اختبار كاي-2 للاستقلالية والانحدار اللوجستي.

أظهرت النتائج أن احتمالية تحسين جودة المعلومات المحاسبية ترتبط بانتماء المدقق إلى شبكة دوليةمثل"Big 4"، ومدة العلاقة بين المدقق والشركة، ووجود مستثمرين مؤسسيين. كما وجدت أن التفاعل بين مدة العلاقة الطويلة (9-12 سنة) والملكية المؤسسية له تأثير إيجابي لكن غير ذي دلالة إحصائية. في المقابل، لم يظهر التفاعل بين سمعة المدقق والملكية المؤسسية تأثيرًا معنويًا. أوصت الدراسة بضرورة اختيار مكاتب تدقيق ذات سمعة مرموقة وتعزيز وجود المستثمرين المؤسسيين لضمان جودة المعلومات المالية.

- **الدراسة الثانية:**

Michael ForzehFossungو MagangWapiSaurelle La Fortune "External Audit and Quality of Accounting and Financial Information in CameroonianCompanies"

(نُشرت عام 2019) هدفت دراسة إلى تقييم تأثير خصائص التدقيق الخارجي (تخصص المدقق، مدة المهمة، سمعة المدقق) على جودة المعلومات المالية. جمعت البيانات من 52 موظفًا في شركات كاميرونية باستخدام الاستبيانات، وحُللت عبر الانحدار الخطي واختبار ANOVA.

أظهرت النتائج أن تخصص المدقق في قطاع معين لم يُقلل من التلاعب في المعلومات المالية، بينما كان لمدة مهمة التدقيق (خاصة عند تجاوز 6 سنوات) وسمعة المدقق (كالعمل ضمن شبكات دولية) تأثير إيجابي ومعنوي على الجودة. أوصت الدراسة باختيار مدققين ذوي خبرة طويلة وسمعة مرموقة، مع التركيز على زيادة مدة التعاقد لتحسين موثوقية التقارير المالية.

الدراسة الثالثة:

"External Audit and Quality of Accounting and Financial Information in Cameroonian Companies" (Fossung & Saurelle, 2019)

تهدف دراسة إلى تقييم تأثير خصائص التدقيق الخارجي، مثل تخصص المدقق، ومدة التعاقد، وسمعة مكتب التدقيق، على جودة المعلومات المالية في الشركات الكاميرونية. وقد أظهرت النتائج أن تخصص المدقق لم يكن له تأثير إيجابي، بل كان له ارتباط سلبي بجودة المعلومات المالية، مما يشير إلى أن التخصص وحده لا يضمن النزاهة أو الدقة. في المقابل، تبين أن مدة التعاقد مع المدققين أثرت إيجابيًا على جودة المعلومات، خاصة عندما تتجاوز ست سنوات، بما يتماشى مع تنظيمات OHADA ، إذ تتيح الفترة الطويلة فهماً أعمق لبيئة المؤسسة. كما أظهرت الدراسة أن تعيين مدققين من شبكات دولية كبرى، مثل"Big 4" ، يرتبط بتحسن جودة المعلومات المالية، مما يبرز أهمية السمعة المهنية في هذا المجال. وعليه، توصي الدراسة بضرورة تعزيز التعاقد طويل الأمد مع المدققين الخارجيين، والاعتماد على مكاتب ذات سمعة دولية مرموقة لتحسين مصداقية وشفافية البيانات المالية، مؤكدة على أهمية الأطر التنظيمية والهيكلية في تعزيز جودة التقارير المحاسبية في السياق الكاميروني.

الإطار النظري

الفصل الأول:

التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات لدعم وتحسين جودة المخرجات المحاسبية

تمهيد

أصبحت الحاجة إلى مهنة التدقيق الخارجي حتمية لا يمكن الإستغناء عنها في تزويد مختلف أطراف الشركة بالمعلومات ذات المصداقية والموثوقية، حيث أصبح دور المدقق الخارجي لا يقتصر على إبداء الرأي حول القوائم المالية و تحسين جودة المخرجات المحاسبية فقط وإنما إمتد إلى تقديم خدمات إستشارية تساعد الشركة على إتخاذ قرارات صحيحة وتناسب بيئتها الإقتصادية والاجتماعية والقانونية.

وعليه تكمن أهمية التدقيق الخارجي في الحكم على سلامة العمليات التي تقوم بها الشركة ومدى خلوها من الأخطاء والتلاعبات بالإضافة إلى إيصال المعلومات لمختلف الأطراف الخارجية والداخلية للشركة وبإعتبار التدقيق الخارجي كغيره من العلوم الإجتماعية يعتمد على مجموعة من الفروض والمفاهيم التي تعتبر كقاعدة للغاية التي أنشأ من أجله، كما أنه يتبع جملة من الخطوات للوصول إلى النتيجة المرجوة.

كما يعتبر ركيزة وآلية محورية من آليات حوكمة الشركات وخاصة من خلال تفاعله مع الآليات الثلاثة (التدقيق الداخلي، لجنة التدقيق، مجلس الإدارة) ولما له من دور في تسوية النزاعات، وضبط المسيرين من أجل العمل على ضمان تحقيق مصالح أصحاب الحقوق، وخاصة المساهمين في راس مال المؤسسة.

وعليه سنتناول في هذا الفصل المحاور التالية:

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول حوكمة الشركات.

المبحث الثالث: التدقيق الخارجي كآلية لدعم وتحسين جودة المخرجات المحاسبية

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي:

لقد تطور مفهوم التدقيق نظرا لأهميته بالنسبة لمختلف أطراف الشركة، وذلك لإكتشاف الأخطاء والغش وكذلك التصرفات غير القانونية أي حماية أصول الشركة كما يساعد على إتخاذ القرارات.

يعتبر التدقيق عملية منتظمة يقوم من خلالها المدقق بفحص القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية ونقصد بالتدقيق هنا التدقيق الخارجي الذي يقوم به شخص مستقل عن الشركة وذلك من أجل القيام بدراسة إنتقادية لتسجيل الأحداث الإقتصادية ومدى مطابقتها للواقع وتوصيل نتائج مهمته إلى الأطراف المعنية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي ومفهومه:

يعتبر التدقيق الخارجي أحد آليات الرقابة في المؤسسة وسوف نحاول في هذا المطلب تقديم مراحل تطور التدقيق الخارجي ومفهومه.

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة . وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات، للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire و معناها يستمع.

1-الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية :

في أوائل هذه الفترة، كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر، كما تميزت هذه الفترة بممارسة التدقيق عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه،

واستعمال تجربته لمعرفة مدى ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيهم (إشتوي ادريس عبد السلام، 1996، صفحة 14).

2-الفترة من 1500 حتى 1850م:

لا تختلف هذه الفترة كثيرا عن الفترة السابقة لها إذ لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة واقتصر على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، التزوير في الدفاتر المحاسبية، وكانت مهمة مراقب الحسابات مقتصرة فقط على تعقب تلك الأخطاء والتلاعبات واكتشافها، غير أن هذه الفترة شهدت ما يسمى بانفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية، كما شهدت هذه الفترة استعمال وتطبيق نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى وإن لم يكن بشكل متطور كما هو عليه الحال مؤخراً وظهور شبه رقابة داخلية عن المشاريع (محمود السيد ناغي، 1996، صفحة 16).

3-الفترة من 1850م- 1905م:

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الإنفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة. وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي:

* اكتشاف الغش والخطأ.
* اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.
* اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

ومما ميز هذه الفترة ما قرره القضاء الانجليزي في بعض أحكامه الصادرة سنة- 1897م أن الهدف الرئيسي للتدقيق ليس اكتشاف الأخطاء والغش الملاحظ في دفاتر المحاسبة ولا يستوجب على مراقب الحسابات أن يتحول إلى جاسوس أو شرطي سري أو يقوم بعمله وهو متبني فكرة الشك في كل ما يقدم ، ويرجع السبب في إصدار هذا القرار إلى كبر حجم المؤسسات وتفرع عملياتها، وظهور الشخصية

المعنوية في الفكر المحاسبي، وصعوبة إجراء التدقيق التفصيلي الذي زاد من مسؤولية مراقب الحسابات ليس فقط أمام عمله ولكن حتى أمام الغير، نظرا للاهتمام المتزايد بفحص حركة الأموال (أسيا هيري، 2017-2018، الصفحات 03-04).

4-الفترة من 1905 إلى يومنا هذا:

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

أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد إكتشاف الغش والخطأ، فإكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة، بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي (هادي التميمي، 2006، صفحة 19).

الجدول رقم (1) : التطور التاريخي للتدقيق الخارجي:

الفترة	الامر بالتدقيق	المدقق	هدف التدقيق
من العصر القديم م1500الى سنة	الملك الامبراطور الكنيسة الحكومة	رجل دين او الكاتب	معاقبة مختلسي الأموال وحماية الممتلكات
م1850_1500من	الحكومة المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاقبة المختلسين وحماية الممتلكات
من 1905-1850م	الحكومة والمساهمين	شخص خبير مهنيا او قانونيا	تجنب الغش والأخطاء وتأكيد مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1905 الى يومنا هذا	الحكومة والمنظمات والمساهمين	شخص خبير مهنيا في المحاسبة والمراجعة	تجنب الغش والأخطاء وتأكيد مصداقية وعدالة

المصدر: (صارة شعيبي وسهيلة دلباز، 2019-2020، صفحة 50)

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي:

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق الخارجي ، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها رغم الاختلاف بين هذه المفاهيم إلا أنها تصب في نفس الهدف نذكر من هذه التعاريف ما يلي:

- **التعريف الأول:** لقد تم تعريف التدقيق من طرف مختلف الهيئات المهنية من بينها نجد الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers الذي عرف التدقيق بأنه: "مدى قدرة المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وصحة الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ إعدادها للقوائم المالية الختامية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد المنصوص عليها في البلد الذي تنشط فيه" (Bernard Germound, 1991, p. 28).
- **التعريف الثاني:** يعرف التدقيق الخارجي وفق لإصدار جمعية المحاسبة الأمريكية 1973 بأنها عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بتأكيد الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشي هذه التأكيدات مع إطار التقرير المالي المعمول به، وتوصيل النتائج للمستخدمين المستهدفين (راس سفيان وزعيبط نور الدين، 2021، صفحة 407).
- **التعريف الثالث:** أما الإتحاد الدولي للمحاسبي International Federation of Accountants(IFAC) عرف التدقيق على أنه عبارة عن مراقبة المعلومة المالية الصادرة عن المؤسسة وذلك من خلال إبداء الرأي حول صحة وصدق هذه المعلومة" (Bernard Germound, 1991, p. 28).
- وعرف التدقيق أيضا بأنه: "اختبار مدى صدق وشرعية القوائم المالية للمؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال التأكد من صحة كل التسجيلات المتعلقة بمختلف عملياتها وأنشطتها". (Groupe Consultatif d'assitrance aux plus pauvre , 2000, p. 07)
- **التعريف الرابع :** يعرف التدقيق الخارجي بأنه عبارة عن وسيلة لفحص حسابات يتم تنفيذها عن طريق التواصل مع جميع الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة محل التدقيق للخروج برأي مستقل حول صدق وعدالة حسابات المؤسسة" (Djilali SAADI & Abdelkader AYADI, 2023, pp. 577-578).

- **التعريف الخامس:** هو التدقيق الذي يتم عن طرق خارج المؤسسة بغية فحص البيانات وسجلات المحاسبة والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صدق وصحة المعلومات المحاسبة (تامر مزيد رفاعة، 2017، صفحة 19).
- **التعريف السادس :** كما يمكن تعريف التدقيق الخارجي على أنه " هو عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعة، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية" (يزيد تقرارت وسليمة بن زعمة وريمة بصري ، 2018، صفحة 85).

- ومن خلال التعاريف السابقة نلاحظ أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي:

- **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها، وتبويبها، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط الشركة.
- **التحقيق:** يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للشركة في فترة زمنية معينة.

تشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز الشركة الحقيقي (يزيد تقرارت وسليمة بن زعمة وريمة بصري ، 2018، صفحة 85).

- **التقرير :** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت داخل الشركة أو خارجها ، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي

الفرع الأول: أهمية التدقيق الخارجي :

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها، والتي تتجلى في مايلي:

أ. بالنسبة لإدارة الشركة والمساهمين:

- ✓ **بالنسبة لإدارة الشركة:** عند قيام إدارة الشركة بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات التي يشترط فيها الصحة والدقة، وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة للشركة، ولا يمكن الوثوق بهذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد وذلك بإعطاء رأي فني محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية.
- ✓ **بالنسبة للمساهمين:** يمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداما امثلا وبكفاءة عالية، فالمدقق الخارجي يقوم بإعداد تقرير يتضمن رأيا سليما حول عدالة القوائم المالية وتمثيله للمركز المالي للشركة ونتائج الدورة المالية (سايح جبور علي، 2022، صفحة 54).

ب . بالنسبة للمستثمرين والمقرضين (البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى):

- ✓ **المستثمرون:** عند اتخاذ أي قرار بشأن توجيه المدخرات والاستثمارات للمؤسسة ما بهدف تحقيق أكبر عائد ممكن، فإنه يتم اللجوء إلى البيانات المالية المدققة من قبل المدقق
- ✓ **المقرضون:** تعتمد في الغالب مؤسسات القرض على تحليل الوضعية المالية للمؤسسات التي ترغب في تقديم قروض أو تسهيلات ائتمانية لهم، فإنهم يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، وعلى أساس ذلك يتم اتخاذ القرار بتقديم القرض أم لا (مزيمش أسماء وشريفي عمر، 2020، صفحة 254).

ج-بالنسبة لإدارة الضرائب وللموردين:

- ✓ **بالنسبة لإدارة الضرائب:** تعتمد إدارة الضرائب على التدقيق الداخلي في إعداد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة الشركة إن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن الشركة بفحص عملياتها ونتائجها، مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي للشركة ونتائجها.
- ✓ **بالنسبة للموردين:** يسمح للموردين بالاطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للشركة، مما يحدد درجة التعامل معها، فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للشركة وأنها قادرة على

الوفاء بالتزاماتها في أجال استحقاقها، يصبح أكثر ثقة وليونة في التعامل معها (محاد عريوة وطلال زغبة، 2020، صفحة 04).

د- بالنسبة للعاملين والزبائن :

- ✓ **العاملين:** حتى يكون الموظفين على دراية كاملة بالحالة الحقيقية للمؤسسة التي يعملون فيها ويكون لهم القدرة على تقييمها لتتمكن نقابات العمال من المطالبة بحقوقهم ودفع مكافآتهم ومنح تقاعدهم.
- ✓ **الزبائن:** تهتم بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا عندما يكون لها ارتباط طويل المدى أو الاعتماد عليها في توريد الاحتياجات (محمد عباس بدوي، 2006، صفحة 15).

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي:

للتدقيق الخارجي أهمية بالغة وأهداف عدة يسعى إلى تحقيقها ويقوم به أشخاص أو مكاتب مستقلة هدفها فحص وتقديم البيانات الختامية وإبداء الرأي حول صحتها وعدالتها، إذا سنحاول إبرازهما في فرعين كمايلي:

1-الأهداف التقليدية: ويمكن حصرها في الشكل التالي:

الشكل رقم 01: الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي

2-الأهداف المعاصرة:

❖ يمكننا إدراج أهم الأهداف التي يسعى التدقيق لتحقيقها فيما يلي (محمد زوبير، 2021، صفحة 63):

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابها، وطرق معالجتها عند الضرورة.
- تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.
- التأكد من صحة، ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر، ومدى الاعتماد عليها؛
- الحصول على رأي فني محايد، يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛
- اكتشاف ما قد يوجد من غش، وأخطاء، وتلاعب وتزوير في العمليات والأحداث المسجلة، وتقليل فرص ارتكابها؛
- مساعدة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- العمل على تحقيق أقصي درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات الشركة؛
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات؛
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع:

الفرع الثالث : خصائص التدقيق الخارجي:

❖ يتصف التدقيق الخارجي بمجموعة من الخصائص تميزه عن بقية الأنواع الأخرى للتدقيق نوجزها فيما يلي (بن يوسف خلف الله وزوبير عياش ومعاش قويدر، 2021، صفحة 125):

الجدول رقم (2): خصائص التدقيق الخارجي

الخاصية	التفسير
عملية هادفة	يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي يتم تقديمها للأطراف الخارجية، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات، وهو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها، وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تعارض في المصالح وبالتالي سعي الإدارة لتقديم معلومات مضللة، ونظرا لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون لمحافظ الحسابات بوصفه خبيرا ومؤهلا مهنيا محايدا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم
عملية منظمة	يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق إطار منظم من الخطوات المترابطة والمنظمة التي تخضع لقوانين و مبادئ مهنة التدقيق مثل القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي يعتبر اطار متكامل يحدد لنا مهمة محافظ الحسابات.
استقلالية المدقق	استقلال محافظ الحسابات وعدم تعرضه للضغوطات يجعل مستخدمي القوائم المالية خاصة الخارجيين محدودي السلطة يثقون في تقريره الذي يساعدهم على اتخاذ قراراتهم
عملية اتصال متكاملة	عملية التدقيق الخارجي تستوفي بصفة عامة مقومات الاتصال حيث أن الرسالة تتمثل في الرأي المهني الذي يبديه محافظ الحسابات في تقريره، ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية، نظام الرقابة، النظام المحاسبي ... الخ.

المصدر: (بن يوسف خلف الله وزوبير عياش ومعاش قويدر، 2021، صفحة 125)

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي ومفهوم محافظ الحسابات

الفرع الأول: أنواع التدقيق الخارجي:

❖ يصنف التدقيق الخارجي إلى ثلاث أنواع التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدي والخبرة القضائية ويمكن تعريف كل نوع على حدا وتوضيح الفروق بين هاته الأنواع الثلاثة في الجدول موالي:

1/التدقيق القانوني: هو تدقيق إجباري تلتزم به كل مؤسسة تجارية بتعيين محافظ حسابات يقوم بأعمال المراقبة السنوية، فهذا النوع يفرض بقوة القانون.

2/التدقيق التعاقدي : هو تدقيق يتم بطلب من أحد الأطراف المتعاملة مع المؤسسة بهدف التحقق من قوائم معينة، يمارس هذا النوع من التدقيق مدقق مهني محترف في إطار تعاقدي

3/الخبرة القضائية : هي عبارة عن تدقيق خاص يقوم بها مدقق خارجي محترف بناء على طلب من المحكمة (أسيا هيري، 2017-2018، صفحة 11).

الجدول رقم (03): أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	تدقيق القانوني	تدقيق تعاقدي	خبرة القضائية
طبيعة المهمة	مؤسسة ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على مشروعية وصدق الحسابات، وتدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقات على شرعية وصدق الحسابات	اعلام العدالة وارشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية وتقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطى مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدا	تامة اتجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا ويمكنه	ينبغي احترامه

التسيير		تقديم إرشادات التسيير	
إرسال التقرير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية وغير عادية)	المديرية العامة ومجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة ،محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة المحاسبة لدى المجلس القضائي
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال الغير مشروعة	نعم	لا	غير مهم
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل او النتائج او حسب نوعية المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية جنائية تاديبية	مدنية جنائية تاديبية
لتسريح	مهمة تأسيسية، عادة من القضاء طرف بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	حسب قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية ومراقبة الحسابات	طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطوبة

المصدر: (محمد بوتين، 2008، صفحة 28)

الفرع الثاني: مفهوم محافظ الحسابات ومهامه ومسؤولياته والمعايير وهيئات المنظمة له

1 / تعريف محافظ الحسابات:

يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-01 هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

كما تعرفه المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري بأن المراجع القانوني أو مندوب الحسابات هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة. كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك كما يتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين (قانون 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، 2010، صفحة 07 المادة 22).

2/ مهام محافظ الحسابات :

على محافظ الحسابات القيام بمجموعة من المهام والتي تتفرع إلى مهام عادية ومهام خاصة وهي على النحو التالي:

- **المهام العادية:** حسب المادة 24،23 من القانون 10-01 محافظ الحسابات مكلف بتنفيذ المهام التالية (قانون 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، 2010، الصفحات 07 المادة 23-24-25):

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المتداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو أطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو مدعمة يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار
- يترتب على المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

- **المهام الخاصة:**

إضافة إلى المهام الدائمة السابقة يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة وسميت كذلك لأنها مرتبطة بأحداث قد تحدث أو لا تحدث خلال وكالة محافظ الحسابات وعليه التدخل في حالة حدوثها وإعداد تقرير خاص وتتلخص في:

- إعداد تقرير يتخذ على أساسه قرار تحويل شركات المساهمة وكذلك قرار إدماج الشركات أو انفصالها.

- اتفاقيات التي تعقد بين الشركة والمؤسسات الأخرى وإلغائها أو مع أحد اعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.
- عقد الجمعية العامة الغير عادية.
- قرار الشركة بزيادة أو خفض رأس المال.
- إصدار القيم المنقولة.
- إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت بنسبة لا تتجاوز الربع من رأس المال
- إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم.
- عرض تعديل حساب الاستغلال وحساب الأرباح والخسائر وحساب الميزانية.
- الإصدار عن طريق اللجوء العلني للادخار خاصة فيما يخص تحديد سعر الإصدار.
- هذا فمهمة محافظ الحسابات هي دائمة ومستمرة وتغطي كل الفترات كما يقوم المحافظ من خلالها بالمصادقة على عدد من المعلومات مثل أتعاب المسؤولين والنوطات الإعلامية للغير وإعلام المساهمين حول العمليات التي تخص حياة مؤسساتهم سواء كانت عادية أو خاصة وهي مهمة تجبره على التصريح بالأعمال الغير شرعية التي عثر عليها أثناء عمله لوكيل الجمهورية كما تجبره على إعلام ما يسمى بإجراء الطوارئ وذلك عند الوقوف على قضايا خطيرة قد تعرقل مواصلة النشاط وتهدد حياة المؤسسة.

- يعين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات، وتحدد عهدته بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، كما لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات (محمد بوتين، 2003، صفحة 57).

ثالثا: مسؤوليات محافظ الحسابات :

تتمخض عن المهام المنوطة بمحافظي الحسابات مسؤوليات ثقيلة قد تصل إلى حد سلب الحرية فقد خص المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي مسؤولية محافظي الحسابات باهتمام كبير، إذ قد يساءل محافظ الحسابات تأديبياً أمام الهيئة الوصية عن كل خطأ تأديبي (01) ، كما قد يساءل مدنياً عن كل ضرر سببه للغير (02) ويبقى محافظ الحسابات محاط بمسؤولية غليظة تلك المتعلقة بالمسؤولية الجزائية (03).

1-المسؤولية المدنية :

بموجب المادة 715 مكرر 14 المرسوم التشريعي رقم 93 – 08) من القانون التجاري والمادة (45) من القانون رقم 91 – 08 المتعلق بالمين الثلاث : محافظو الحسابات يعدون مسؤولون اتجاه الشركة موضوع المراقبة أوالهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم، ويتحملون بالتضامن سواء اتجاه الشركة أو الهيئة أواتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون. ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة ، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها يتضح مما سبق أن محافظ الحسابات مسؤول اتجاه طرفين:

- ✓ من جهة هو مسؤول أمام الشركة(المؤسسة) ، حيث تبدأ مسؤوليته اتجاهها ابتداء من الإمضاء على العقد الذي بينهما أي انطلاقا من سريان الوكالة ، ويكون مسؤولا مدنيا عن الأفعال التالية:
  - الغياب أو القيام برقابة غير كافية.
  - تقديم تقارير غير كافية أو غياب بعض الملاحظات عدم الكشف عن المخالفات إلى الجمعية العامة عند ممارسة مهمته.. الخ
  - عدم الكشف عن المخالفات إلى الجمعية العامة عند ممارسة مهمته.. الخ
  - كما يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الغير قد يكونون المساهمين، الشركاء المدنيين الاجتماعين وبصفة عامة كل الآخرين الذين تضرروا من أفعال محافظ الحسابات.

2-المسؤولية الجزائية :

المادة (52) من القانون 91-08 تنص على أنه يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام القانوني ومن هنا يمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية:

- ➢ مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات ونعني بها القيام بالمخالفات التي نص عنها القانون التجاري:
  - القيام عمدا بممارسة أو الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية (المادة 829 القانون التجاري).

- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة : عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية المادة (830 من القانون التجاري).
- إفشاء السر المهني (المادة 830 القانون التجاري) عدم الإشارة في تقريره عن عمليات النشاط المتعلق بالشركات الفرعية.
- الممارسة غير القانونية لمهنة محافظ الحسابات (المادة 54 من القانون 91-08).

➢ وهناك مسؤولية تضامنية عن الأفعال المخالفة التي قد يقوم بها محافظ الحسابات بالاشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية. كتقديم معلومات خاطئة، التستر على أفعال المسيرين ،النصب والاحتيال.... الخ

3-المسؤولية التأديبية:

بموجب المادة 53 من القانون رقم (91 – 08) المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات يمكن أن تترتب اتجاه المنظمة الوطنية عن مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية والتي يمكن حصرها على سبيل المثال فيما يلي:

- مخالفة قوانين وتنظيمات المهنة.
- الإهمال المهني الفضيع.
- السلوك المخالف لشرف المهنة (Recontre National, 1989, p. 26).

رابعا: معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها:

لقد تم وضع المعايير المتعارف عليها للتدقيق من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1945 في كتيب تحت عنوان معايير التدقيق المتعارف عليها. حيث قسمت هذه المعايير إلى ثلاثة مجموعات رئيسية هي :

1- المعايير العامة أو الشخصية:

سميت بهذه التسمية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي للمدقق الخارجي، فهي تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لكونها مطالب أساسية تدعم باقي معايير التدقيق ويمكن حصرها في الآتي:

- **المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق:** وينقسم إلى قسمين:

أ. التأهيل العلمي أو الفني:

أي حصول المدقق على شهادات تثبت تأهيله الفني في مجال المحاسبة والتدقيق وباقي المجالات والتي تمكن المدقق من إبداء الرأي في مختلف نقاط القوائم والتقارير المالية، لكن لا يقتصر التأهيل فقط على الشهادات التي يتم الحصول عليها قبل مزاولة المهنة، إذ يجب على المدقق الاستمرار في الدراسة لتحديث ما لديه من معلومات ودعمها.

ب. التأهيل العملي أو الخبرة المهنية:

تتطلب مهنة التدقيق الخارجي كغيرها من المهن من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة في التدريب المهني عند أحد مزاولي المهنة، إذ يترتب على هذا الأخير أن يحيط المدقق المتدرب بالعناية والإشراف التام من أجل إيصال ما يمكن إيصاله له خلال فترة التدريب المحدودة .

- **المعيار الثاني: استقلال المدقق.**

يتطلب هذا المعيار أن يتوفر لدى المدقق عنصري الحياد والاستقلال، تتمثل أهمية هذا المعيار في كونه درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبط بمدى حياد المدقق عن المؤسسة محل التدقيق لأنه غالبا ما تتعارض مصالح مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي على المدقق أن يتجنب المواقف الحرج التي قد تثير الشك أو تقلل من درجة الحياد والاستقلال الواجب توافرها لديه، ويقصد بالاستقلال هو عدم وجود أية ضغوط من أي جانب سواء العميل أو غيره يمكن أن تؤثر على المدقق أو تؤثر على رأيه الفني المحايد وذلك خلال كامل فترة أداء مهنته إلى غاية إعداد تقرير النهائي، إضافة إلى ذلك يجب أن لا تكون للمدقق مصالح مادية مع أحد أطراف المؤسسة محل التدقيق، وحتى أفراد أسرته يجب أن لا تكون لهم مصالح مادية اتجاه أحد أطراف المؤسسة محل التدقيق.

- الاستقلال المدقق ثلاث أبعاد ألا وهي :

* الاستقلال أثناء إعداد برنامج التدقيق :ويعني ذلك أن يتمتع المدقق بالحرية التامة في إعداد برنامج التدقيق من مختلف جوانبه تحديد المراحل التي تتم عبرها عملية التدقيق أو تحديد الحجم المطلوب للعمل دون الخروج عن الإطار العام المتفق عليه.

* الاستقلال أثناء أداء المهنة: يجب أن يتجنب المدقق أية ضغوط أو أية تدخل في عمله أثناء ممارسة المهنة كاختيار المجالات التي يتم فحصها، أو الملفات التي يتم انتقائها لعملية الفحص، فللمدقق الحق الكامل في الاطلاع وفحص جميع سجلات ودفاتر مختلف مكاتب وفروع المؤسسة.
* الاستقلال أثناء إعداد التقرر: أي عدم وجود تدخلات أو ضغوط قد تمنع المدقق من إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال مرحلة الفحص، أو قد تدفعه إلى استبعاد عناصر مهمة من تقريره النهائي (أسيا هيري، 2017-2018، الصفحات 15-16).

➢ **المعيار الثالث : بذل العناية المهنية اللازمة والالتزام بقواعد السلوك المهني:**

يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة للتدقيق من المدقق الخارجي بذل العناية المهنية الواجبة وأن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة، وأن يجتهد باستمرار لتحسين كفاءته وجودة خدماته، وأن يقوم مسؤولياته المهنية بأفضل ما في مقدرته، فمعيار العناية المهنية يتحدد عن طريق عدة عوامل، فمنها ما تنص على التشريعات والقوانين المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المطلوبة من المدقق الخارجي، كما يجب إضافة المعايير والقواعد التي تصدرها الهيئات المهنية بغية الحفاظ على مستوى معين ومميز لمن يمارس هذه المهنة عند القيام بإبداء رأيه الفني في القوائم المالية وإعداد التقارير النهائية.

والعناية المهنية تتطلب أيضا أن يتفهم المدقق جيدا العمل الذي يقوم به، ولماذا يقوم به، وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل، فإنه تقع عليه مسؤولية البحث عن الاستشارة المناسبة، كما تتطلب عملية التدقيق التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة، لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون اهتمام، وبشكل غير كامل فإن هذا يشير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها، وتقتضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب المصلحة والمجتمع. وهناك من يرى أنه يجب توفر مجموعة من الشروط العامة في المدقق الخارجي ومنها :

أ- يجب أن يبذل المدقق الجهد من أجل تطوير نفسه للحصول على أنواع المعرفة المتاحة، والتي ترتبط بالمدقق الخارجي والتنبؤ بالمخاطر التي يمكن أن تلحق بالعميل.

ب –إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي قد تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل وعند إبداء رأيه الفني، يجب على المدقق إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة لعملية التدقيق.

د –أن يتكيف مع الظروف التي من الممكن حدوثها عند القيام بعملية التخطيط، وأثناء القيام بعملية التدقيق.

هـ- العمل دائما على تطوير خبرته المهنية (بوفاتح بلقاسم، السنة الجامعية: 2016–2017، صفحة 102).

2-معايير العمل الميداني:

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات ، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني، تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ، كما أنها توضح المراحل التي مر كما المدقق خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنوطة به . ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي :

- التخطيط والإشراف الملائمين :يعني هذا المعيار ار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلائم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة عمل التدقيق ، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها ، مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطوير مراحل العمل من ناحية أخرى، فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم باعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية التدقيق.
- الفهم الكافي للرقابة الداخلية: المغزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق (حجم العينة)، فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها،

كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمرا مستحيلا في المؤسسات الكبيرة، وبالمقابل فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيصعب من مهمة المدقق كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة ، ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد (محمد أمين مازون، السنة الجامعية: 2010-2011، الصفحات 21-23).

- كفاية ملائمة أدلة الإثبات: إن عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق تتعلق بالحصول أدلة الإثبات ثم بعد ذلك يقوم بفحصها والتأكد من مصداقيتها ومطابقتها للعمليات المالية، وفي الأخير ليحكم على صلاحيتها ومدى كفايتها ليدعم بها تقريره الذي يعبر عن مصداقية وصحة مخرجات البرنامج المحاسبي لدى المؤسسة وعليه أدلة الإثبات هي جميع الوثائق والقرائن والتي تثبت وقوع الاحداث الاقتصادية في المؤسسة، والتي يعتمد عليها مدقق الحسابات بشكل مباشر وكدليل مباشرة عند إبداء رأيه حول الوضعية المالية ومدى المصداقية والشفافية لهذه العمليات والاحداث الاقتصادية (الأخضر العياشي وإلياس شاهد، 2017، صفحة 620).

الفرع الثالث: معايير اعداد التقرير:

- تتمحور مهمة المدقق في مجملها حول إبداء الرأي الذي ينبغي أن يتميز بما يلي:
  - الاستقلالية والحياد إتباع المنهجية العلمية، الكفاءة والخبرة.
  - ويظهر هذا الرأي الفني والمحايد في تقرير المدقق بصفة عامة، ويمثل المنتج المادي الأساسي. للتدقيق، فعندما بعد المدقق تقريره هذا عليه أن يبين مثلا الأمور الآتية:
  - أن الحسابات تم إعدادها على أساس مبادئ وقواعد المحاسبة المتعارف عليها وأتباعها بشكل منسجم من سنة لأخرى وأن وجد اختلاف ببينه المدقق في تقريره.
  - أن الإفصاح في الحسابات والمعلومات قد تم بالشكل الصحيح والإفصاح الكافي عن أية بيانات جوهرية يرى المدقق ضرورة إظهارها في الحسابات الختامية أو في تقهره.
  - أن يتضمن التقرير نطاق وطبيعة عملية التدقيق التي قام بها.
  - أن يبين رأيه حول الحسابات الختامية ويظهر ملاحظات حول الحسابات إذ يمكن أن يكون تقهره بتحفظات أو بدونها، وإذا أمتنع المدقق عن إبداء الذي يجب أن يوضح سبب ذلك في تقريره وبشكل إجباري.
- أما الأركان الشكلية الواجب توافرها في التقرير فسنوجز أهمها فيما يأتي:

- يجب أن يكون التقرير موجه إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق.
- إثبات تاريخ التقرير حتى تتحدد مسؤولية المدقق على فحص العمليات الواقعة بين تاريخ الميزانية وتاريخ التقرير.
- ذكر اسم المؤسسة موضوع التدقيق بدقة.
- ذكر المدة التي شملها التدقيق.
- أن يكون التقرير بأسلوب سهل وبسيط تدل كلماته على معان محددة.
- يجب أن يقوم المدقق بقراءة التقرير في اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.
- كما نجد أن أنواع التقارير التي يتم إعدادها من طرف المكلف بمهمة التدقيق تتمثل في أربعة أنواع من التقارير تذكرها فيما يلي:

1/**التقرير النظيف:** يشير هذا النوع من التقارير إلى أنه لا توجد تحفظات مذكورة في تقرير المدقق، وأن القوائم المالية تعبر بصدق وموضوعية عن الوضعية المالية الحقيقية وتعبر عن نتيجة الأعمال المحققة للمؤسسة موضوع التدقيق.

2/**التقرير التحفظي (النظيف جزئيا):** هذا النوع من التقارير يشوبه بعض التحفظات عن عدالة القوائم المالية، حيث يذكر هذه الاعتراضات التي يراها ويكتشفها المدقق في تقريره وأثر هذه الاعتراضات على القوائم المالية، وكما يعتبر هذا النوع من التقارير من أصعب المهام التي يواجهها المدقق، إذ يقوم المدقق بتوضيح هذه التحفظات بعيدا عن الغموض وملتزما بالتبسيط وابعاد التعقيد، ومن الأسباب التي تؤدي إلى إبداء الرأي بتحفظ تذكر ما يلي:

- ✓ وجود صعوبات لدى المدقق عند الالتزام بإجراءات التدقيق الاستفسار، الفحص، الملاحظة ... الخ)؛
- ✓ وجود نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ استحالة إبداء الرأي فيما يخص مدى استمرارية المؤسسة موضوع التدقيق في النشاط الذي تمارسه نظرا لبعض للتحفظات المسجلة في تقريره.

3/**التقرير غير النظيف نهائيا:** يعبر هذا التقرير على عدم تمثيل القوائم المالية التي تم اعدادها على الوضعية المالية للمؤسسة موضوع التدقيق، وأنها تم اعدادها دون احترام المبادئ والقواعد المحاسبية

المتعارف عليها، وفي التقرير ينبغي أن يذكر في أسباب اعداد هذا النوع من التقارير (أن الأسباب لا شك فيها)، لكي يعتبر التقرير من الدرجة الثالثة من حيث نوعيته، وأن التحفظ غيركافي للإفصاح عن النقص والتظليل في القوائم المالية المعدة من طرف المحاسب، وينبغي على المدقق أن يذكر أسباب اعداد التقرير السلبي وفقا لما جاء في الفقرة رقم 46 للمعيار الدولي للدقيق رقم (700د).

ومن الأسباب التي تجعل المدقق يقوم بإعداد هذا النوع من التقارير تذكر ما يلي:

- ✓ وجود مشاكل عديدة بنظام الرقابة الداخلية لدرجة أن المدقق لا يمكن أن يعتمد عليها في إعداد تقريره.
- ✓ وجود عقبات وقيود من طرف إدارة المؤسسة موضوع التدقيق.
- ✓ اعتماد المؤسسة موضوع التدقيق على أسس غير موضوعية في تقييم الأصول وبعيدة عن القيم الفعلية لها، وقيام المؤسسة موضوع التدقيق في التغيير في السياسات المحاسبية من فترة لأخرى ووجود مشاكل في الإفصاح المحاسبي عن الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة، إذ هذا التباين يؤدي إلى عدم الموثوقية في نوعية المعلومات المحاسبية وتميزها عن الخصائص النوعية للقوائم المالية والمعلومات المحاسبية.

4/**التقرير السلبي (التقرير بالامتناع):** يقوم المدقق بإعداد هذا النوع من التقارير في حالة عدم استطاعته جمع أدلة وقرائن الإثبات التي يعتمد عليها في إبداء رأيه حول عدالة وصحة القوائم المالية التي تم اعدادها من طرف محاسب المؤسسة موضوع التدقيق، كما يمكن أن تكون أسباب اعداد هذا النوع من التقارير ناتج عن القيود الكبيرة في مدى فحص السجلات والدفاتر المحاسبية، أو عدم تأكده من صحة قيمة أحد العناصر المحاسبية والتي تؤثرا سلبا على مصداقية المركز المالي للمؤسسة وعلى نتائج الأعمال، ففي هذه الأحوال يواجه المدقق صعوبة في إبداء رأيه مما يعجله مجبرا على إعداد هذا النوع من التقارير، ومن الحالات التي تجعل المدقق يمتنع عن إعداد التقرير تذكر ما يلي:

- ✓ حالات عدم السماح للمدقق بإرسال استفسارات للزبائن أو الموردين أو أي جهة تعاملت معها المؤسسة موضوع التدقيق المتأكد على صحة الأرصدة التي ظهرت في السجلات والدفاتر المحاسبية وهذا ما يتنافى مع الإجراءات المعمول بها في مهمة التدقيق.

- ✓ قيام المحاسبين ومعاونيهم بعمليات الجرد دون حضور المدقق المكلف بالتدقيق أو من ينوب عنه، وعدم تمكن الجهة التي تقوم بمهمة التدقيق من فحص الأرصدة في تاريخ لاحق.
- ✓ عدم اقتناع المدقق ببعض العناصر المدرجة في الميزانية، أو عدم قناعته بعمليات التقييم والقياس المحاسبي المستخدمة من طرف المحاسبين في المؤسسة موضوع التدقيق.
- ✓ لقد أشار المعيار الدولي رقم (700) على أن المدقق ملزم بتقديم الأسباب التي أدت به بالامتناع عن اعداد تقريره (يزيد تقرارت وسليمة بن زعمة وريمة بصري ، 2018، صفحة 89).

خامسا: الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات :

لقد اهتم المشرع الجزائري بتنظيم وإرساء الأسس والقواعد العامة التي توجه عمل المراجع وذلك بتكوين هيئات مهنية تشرف على مهنة التدقيق في الجزائر بما فيها مهنة محافظ الحسابات للرفع من مستواها بما تصدره من توصيات ما تقوم به من أبحاث في هذا الميدان، إذ أن الهيئات المنظمة لمهنة محافظ حسابات هي:

1-المجلس الوطني للمحاسبة :

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318-96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 ويعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك، ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث، وضبط مقايس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية . وقد خولت لهذا المجلس عدة صلاحيات تتمثل فيما يلي (المرسوم التنفيذي رقم 318-96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، صفحة المادة 02):

أولا – يقوم بجمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمه.

ثانيا – ينجز أو يكلف من ينجز نيابة عنه كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية.

ثالثا– يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية، واستغلالها العقلاني.

رابعا– يفصح ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.

خامسا– يشارك في عملية تطوير أنظمة التكوين وبرامجه، وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية.

سادسا – يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.

سابعا – يقوم بتنظيم كافة اللقاءات والمظاهرات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاص.

ثامنا– يقوم بنشر تقاريره ودراساته وتحليله وتوجيهات.

هذا ويعتبر المجلس الوطني للمحاسبة في التنظيم الجديد للمهنة تابعا لسلطة الوزير المكلف بالمالية ويرأسه هذا الأخير أو ممثليه، أما فيما يتعلق بأعضاء المجلس فقد تم تحديدهم في المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 24–11 كما يلي:

- الرئيس المزاول مهمته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- ممثل الوزير المكلف بالمالية.
- ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف التعليم العالي.
- ممثل الوزير المكلف التكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
- رئيس المفتشية العامة للمالية.
- المدير العام للضرائب.
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ممثل برتبة مدير بالإدارة المركزية على الأقل عن بنك الجزائر.
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

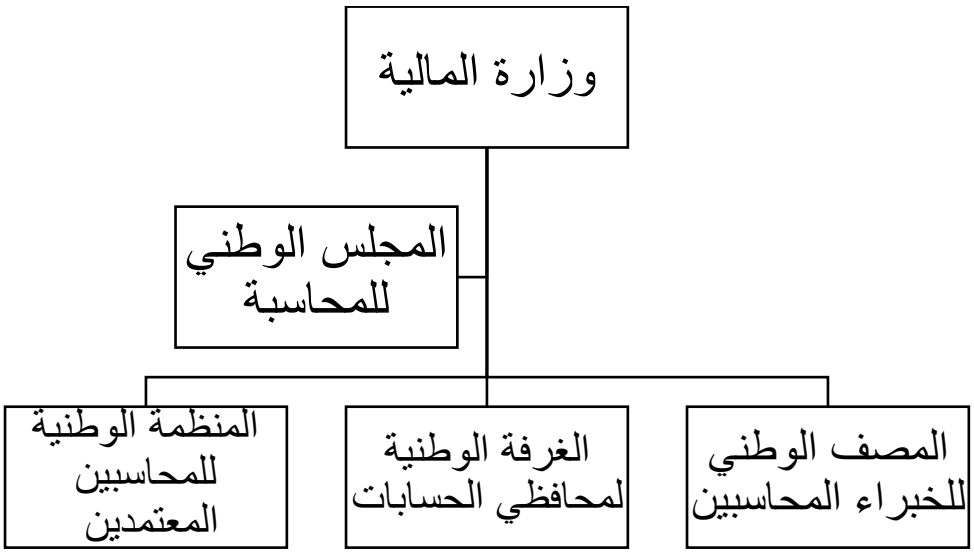
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية المحافظي الحسابات.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ثلاثة أشخاص يتم اختبارهم لكفاء الهم في مجالس المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية. (المرسوم التنفيذي 24-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، صفحة المادة 02).

2-الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات

أ. تقديم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في إطار القانون 01/10

شكلت سنة 2010 منعرجا أخر في مهنة محافظ الحسابات وذلك بإصدار القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتضمن تنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي أنهي وألغى القانون 08/91 وجاء القانون الجديد بتنظيم مهني جديد لمهن المحاسبة المستقلة في الجزائر بإلغاء المصف الوطني وتأسيس 03 منظمات مهنية جديدة من بينها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويمكن توضيح هيكلة الإشراف على مهن المحاسبة حسب القانون 01/10 كما يلي (محمد بوشوشة، 2021، صفحة 27):

الشكل رقم (02): هيكل تنظيم مهن المحاسبة في إطار القانون 01/10



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة

ب- تعريف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تم إنشاء الغرفة بموجب المادة رقم 14 من القانون رقم 10-01 التي نصت على أن ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين، وغرفة وطنية المحافظي الحسابات، ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين حيث تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية تضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين المؤهلين الممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط القانونية، يسير الغرفة الوطنية المحافظي الحسابات مجلس وطني منتخب وفقا لقواعد المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية المحافظي الحسابات وصلاحياته (قانون 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، 2010، صفحة المادة 14).

الجدول رقم (04) : تشكيلة وصلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تشكيلة المجلس الوطني	مهام المجلس الوطني
-09أعضاء منتخبين من الجمعية العامة المحافظي الحسابات المعتمدين. -03أعضاء من محافظي الحسابات المعتمدين يعينهم وزير المالية باقتراح رئيس المجلس الوطني. -ممثل عن وزير المالية. **تكوين المجلس:** -الرئيس. الأمين العام. أمين الخزينة. الباقي أعضاء.	- إدارة أملاك الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات . - اعداد التقرير المالي و الادبي السنوي للغرفة. -اعداد مشروع الميزانية التقديرية السنوية . -تحصيل ملتقيات تكوين للمهنيين . -تمثيل الغرفة لدى السلطات العمومية والانخراط في الهيئات الدولية . -اعداد النظام الداخلي للغرفة .

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول حوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات من المواضيع الحديثة التي يتم تداولها في الوقت الحالي على مستوى المحلي والعالمي، فقد تزايد اهتمام العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة بهذا الموضوع نتيجة الحالات الفشل والافلاس المالي لكثير من المؤسسات، وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية والتغير في البيئة النظامية للمؤسسات ومراقبتها بما يضمن حقوق المساهمين ويحقق أهداف أصحاب المصلحة.

وسنحاول في هذا المبحث دراسة مفهوم ونشأة وآليات الحوكمة، إضافة إلى ابراز أهميتها ومختلف أهدافها، وكذا أهم خصائص وركائز حوكمة الشركات.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

الفرع الأول: نشأة حوكمة الشركات ومفهومها :

1- نشأة حوكمة الشركات :

أدى اتساع حجم المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة وإلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين. والى وقوع كثير من الشركات في أزمات مالية ومن أبرزها دول جنوب شرق آسيا في أواخر التسعينات، ثم توالت بعد ذلك الأزمات ومن أبرزها شركة اترون و وورلد كوم في الولايات المتحدة في عام 2001 وقد دفع ذلك العالم للاهتمام بالحوكمة.

وتتمثل مؤحل تطور ووضوح الحوكمة فيما يلي:

*مرحلة الكساد (ما بعد عام (1932) وهي مرحلة بدء الاعتراف بعمق الفجوة بين الإدارة والملاك وتعارض المصالح.

*مرحلة ظهور نظرية الوكالة وضبط العلاقات (1976-1990) حيث ظهرت الكتابات بشأن تنظيم وضبط العلاقات بين الملاك والإدارة من خلال نظرية الوكالة وضرورة تحديد الواجبات والصلاحيات لكل من الإدارة وأصحاب الأموال.

*تزايد الاهتمام بالحوكمة مع بداية التسعينات من القرن العشرين عندما إتجهت منظمة التجارة العالمية لوضع معايير تساعد الشركات من خلال الالتزام بها في تحقيق النمو والاستقرار.

*مرحلة بدء ظهور إصلاح الحوكمة (1996–2000) كنتاج لقراكم الدراسات التي تشير إلى أسباب ابيار الشركات أو إخفاقها في تحقيق أهدافها أو سوء الممارسات الإدارية بها وإهدار أو سوء استخدام الإمكانيات والموارد مما دفع منظمة التجارة العالمية للاهتمام بصياغة المبادئ العامة للحوكمة.

*أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المبادئ العامة للحوكمة اتجاه شركات واتجاهات متعددة اغلبها محاسبة لوضع مجموعة من المعايير لتحقيق أهداف الحوكمة.

*مرحلة التأكيد على حتمية الحوكمة (2001–2004) وضرورة توثيقها، حيث التركيز واضحا على حالات الفشل والفساد القيعي والأخلاقي.

مع تتابع ظاهرة الأزمات الاقتصادية وانهيار العديد من الشركات العملاقة اتجاه البنك الدولي أدى أيضا إلى الاهتمام بالحوكمة وقام بتعضيد بعض الشركات واللجان أو الهيئات لتبني موضوع الحوكمة وإصدار مجموعة من الضوابط والإرشادات لتطبيق الحوكمة وتفعيلها (إبراهيم السيد أحمد ، 2010، صفحة 161).

2- مفهوم حوكمة الشركات :

يعد مصطلح الحوكمة ترجمة مختصرة التي راجت للمصطلح Corporate Governance أما الترجمة العلمية له فهي اسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة. أما على المستوى العالمي فلا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين لمفهوم حوكمة الشركات ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات، كما أن الطبيعة الديناميكية المتجددة للمفهوم ذاته يزيد من تعقيد مفهوم الحوكمة، وفيما يلي مجموعة من التعريف المتعلقة بهذا المفهوم (بلخيري عايدة وهوام جمعة، 2023، صفحة 146):

- **التعريف الأول:** هي مجموعة من الإجراءات والضوابط والهياكل التي تستخدم لإدارة وتوجيه أعمال شؤون الشركة، من أجل ضمان دعم وتعزيز الأداء والشفافية والنزاهة والمساءلة المحاسبية بالشركة، وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل، مع مراعاة مصالح الأطراف الأخرى

المختلفة أي الجهات الأخرى ذات المصلحة (بن عيشي بشير ويزيد تقرارت، 2018، صفحة 25).

- **التعريف الثاني:** كما يعرفها تقرير لجنة كادبوري البريطانية (1992) بأنها النظام تكاملي للرقابة يشمل النواحي المالية والمحاسبية ونواحي أخرى (قانونية سياسية اقتصادية) ويتم من خلالها إدارة الشركة والرقابة عليها (Cadbury commite , 1992, p. 15)، أما من وجهة نظر المحاسبين فيمكن تعريف الحوكمة بأنها الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة لتوفير اشراف على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة، كما يرى البعض أن الحوكمة تعني المزيد من التدخل والإشراف من جانب المساهمين والجمعيات العمومية على مجالس الإدارة وأجهزتها التنفيذية من أجل الحد من الفساد المالي والانحراف الإداري (عمر سعد العجيل، 2022، صفحة 1280).
- **التعريف الثالث:** حيث عرفتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE بأنها: " ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة شركات الأعمال ويحدد هيكل الحوكمة الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف ذات الصلة بنشاط الشركة مثل مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، كما يحدد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة، كذلك يجدد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها ووسائل الرقابة على الأداء" (ولد محمد عيسى ومحمد محمود، 2013، صفحة 256).
- **التعريف الرابع (IFC):** تعرف مؤسسة التمويل الدولية الحوكمة بأنها: "مجموعة الهياكل والعمليات اللازمة لتوجيه وضبط المؤسسات وتحديد توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين في المؤسسة كالمساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمدراء، وكذلك تحديد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأن أمور الشركة (ولد محمد عيسى ومحمد محمود، 2013، صفحة 256).
- **التعريف الخامس:** صندوق النقد الدولي (FMI) يعرفها بأنها: "الطريقة التي بواسطتها تسير سلطة الموارد الاقتصادية والاجتماعية المنظمة لخدمة التنمية وذلك باستخدام طرق فعالة في التسيير بأقل التكاليف وتحقيق أكبر المنافع" (تحريشي جمانة ، 2012، صفحة 126).

الفرع الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات:

1- أهمية حوكمة الشركات:

تقوم حوكمة الشركات أساسا على تحديد العلاقة بين المستثمرين ومجالس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وغيرهم. وتهدف إلى زيادة قيمة استثمارات حملة الأسهم إلى أقصى درجة ممكنة على المدى الطويل، وذالك عن طريق تحسين أداء الشركات، وترشيد اتخاذ القرارات فيه.

*تكمن أهميتها في:

- جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية وتخفيض تكلفة التمويل.
- الحد من هروب رؤوس الأموال المحلية إلى الخارج وهجرتها.
- مكافحة الفساد المالي والإداري وما يترتب عليه من فقر وبطالة.
- ضمان حصول المستثمرين على عائد مجز على استثماراتهم.
- زيادة النمو وتعظيم حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.
- ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وتعظيم القيمة السوقية للأسهم.
- تدعيم تنافسية الشركات في الأسواق المالية العالمية.
- التأكيد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة والاستخدام الأمثل لحصيلتها المالية.
- تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية وحدوث الانهيارات المصرفية.

تعتبر الحوكمة عنصر مهما في الزيادة الفعالة للاقتصاد وذلك من خلال تمكين الإدارة ومجلس الإدارة من تعقب الأهداف ذات الفائدة لكل من الشركة والمساهمين، كما تسهل بشكل فعال الرقابة وبهذه الطريقة تشجع الشركات على استخدام الأمثل لمواردها (أمال عياري وأبوبكر خوالد ، 2012، صفحة 05).

2- أهداف حوكمة الشركات:

تناول كثير من الباحثين أهداف حوكمة الشركات، وقد تناولها أحدهم وقال إنها تهدف إلى تحقيق ما يلي:

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.
- تحسين الكفاءة الإقتصادية للشركات.

- إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأهداف.
- المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس الإدارة للشركة والمساهمون ممثلين في الجمعية العمومية للشركة.
- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
- تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
- تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.
- إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والإضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.
- تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالإقتصاد، ودرع حدوث إنهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية والمساعدة في تحقيق التنمية والإستقرار الإقتصادي.

بينما يرى البعض أن حوكمة الشركات تستهدف تحقيق ما يلي:

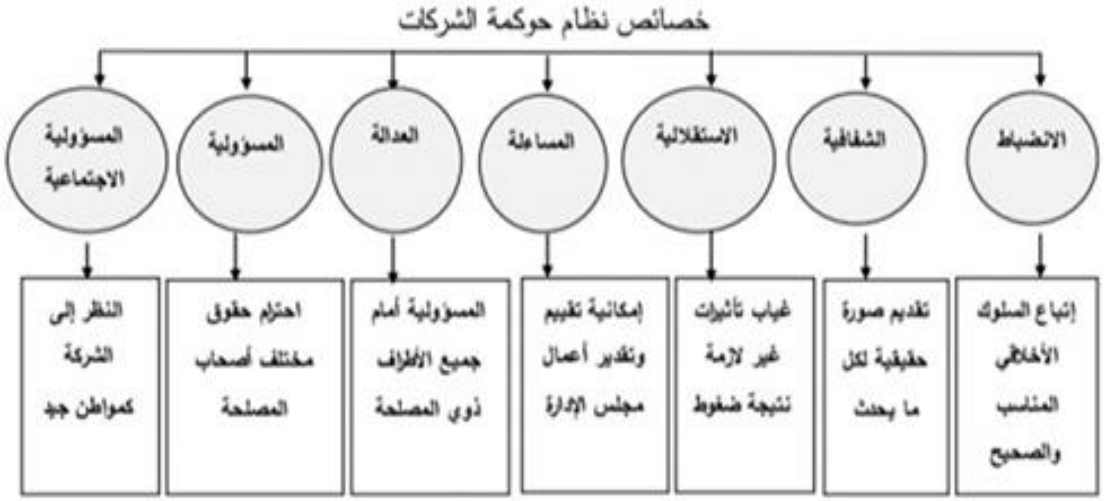
- العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة.
- حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم.
- منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح.
- تشجيع تدفق الأموال وجذب الإستثمارات (عدنان بن حيدر بن درويش، 2007، صفحة 32).

الفرع الثالث: خصائص وركائز حوكمة الشركات:

1-خصائص حوكمة الشركات: من خلال المفاهيم المقدمة لحوكمة الشركات، نستنتج أن هذا المفهوم يرتبط بسلوكيات الأطراف ذات العلاقة بمنظمة الأعمال، وبالتالي هناك مجموعة من الخصائص التي

يجب ان تتوفر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم وتتمثل هذه الخصائص في الآتي:

الشكل رقم (03): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: (طارق عبد العال حماد ، 2005، صفحة 23)

أ – **الانضباط:** ويعني إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح واحترام القوانين والإلتزام بها.

ب– الشفافية: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث في المؤسسة دون أي تعتيم لحقائق تحدث في الشركة.

ت– الاستقلالية: أي أن لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط.

ث– المساءلة: إمكان تقييم وتقدير اعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

ج– المسؤولية: أي تحمل المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة.

ح– العدالة: يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في الشركة.

خ- المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى الشركة كمواطن جيد (محمد الأمين معزوزي بن دوبة منصور، 2022، صفحة 54).

2- الركائز الأساسية لحوكمة الشركات:

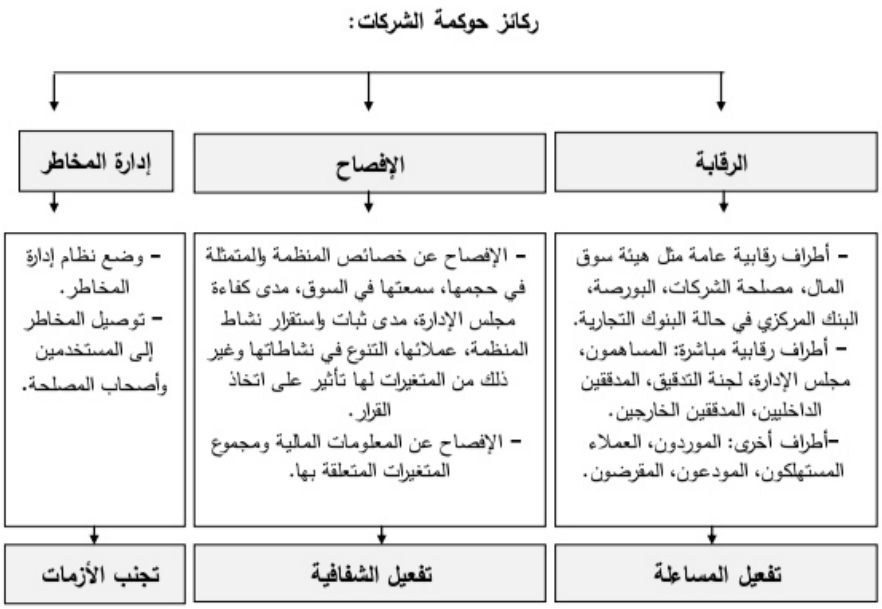
*تتمثل الركائز الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات أنظر الشكل رقم (6) في ما يلي:

-**الرقابة:** كأهم ركيزة، وتمثل مجموع الآليات الرقابية الداخلية والخارجية لتفعيل المساءلة.

-**الإفصاح:** والذي يهدف إلى تفعيل الشفافية، وتجنب حالات عدم التأكد.

-**إدارة المخاطر:** والتي من خلالها يمكن تجنب الأزمات، وضمان حقوق وأصحاب المصالح (فداوي أمينة، السنة الجامعية: 2013-2014، صفحة 68).

الشكل رقم (04) : ركائز الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: (طارق عبد العال حماد ، 2005، صفحة 47)

المطلب الثاني: آليات ومبادئ حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها

نظرا للإهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات، فقد حرصت العديد من الهيئات والمنظمات الدولية (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ...) بإصدار مبادئ الحوكمة الشركات، وذلك بغرض وضع أساس لتطبيق حوكمة جيدة. وتعد هذه المبادئ مرجعا علميا يتم الإسترشاد به من طرف مجموعة من الأشخاص ذوي العلاقة مع المؤسسة ومقياس للممارسة الجيدة في مجال حوكمة الشركات ولتحقيق أهداف الحوكمة، لابد من توافر قواعد وآليات راسخة تساهم في اقامة نظام سليم يعزز فرص النجاح والإصلاح

الاقتصادي والتنظيمي للمؤسسات، والتنمية لمجموعة من الإرشادات والمعايير عرفت باسم (قواعد حوكمة الشركات).

الفرع الأول: آليات حوكمة الشركات :

يقصد بآليات حوكمة الشركات كنظام رقابي متكامل الطرق والأساليب التي تستخدم للتعامل مع مشاكل الوكالة التي تنشأ بين الإدارة وحملة الأسهم عموما، وبين الأقلية من حملة الأسهم وبين الأغلبية المسيطرة منهم، حيث أشارت الدراسات التاريخية للحوكمة إلى وجود العديد من الآليات التي يمكن أن تستخدم لتطبيق حوكمة المؤسسات بالشكل الذي يساعد الشركات، خاصة بعد فشل المؤسسات العملاقة في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت أحد أسباب هذه الكوارث المالية وبدأت أصوات نظامية وأكاديمية تدعو إلى التوجه نحو المعايير الدولية، كما نتج عن هذا الفشل فرض ضوابط صارمة على مهنة. التدقيق كالية الحوكمة الشركات، ويمكن القول بأن هناك اجتماع بين الباحثين والكتاب في مجال الحوكمة على تصنيف آليات حوكمة المؤسسات إلى فئتين أساسيتين وهما:

1- الآليات الداخلية: تركز آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة ومن أهم هذه الآليات ما يلي:

✓مجلس الإدارة: يمثل مجموعة من الأفراد المنتخبين الذين تكون مسؤوليتهم الرئيسية العمل وفق مصالح المالكين، وذلك من خلال الرقابة على المديرين، حيث يعتبر أداة داخلية لمراقبة سلوك الإدارة ويتكون مجلس الإدارة من مجموعة من اللجان و تشمل:

- لجنة التدقيق: هي لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة الشركة، الذين تتركز مسؤولياتهم في تدقيق القوائم المالية السنوية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة وتشخص نشاطاتها في ترشيح المدقق الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معه، إضافة إلى مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من فاعليته، كما أن هذه اللجنة تحظى باهتمام بالغ من قبل الهيئات العالمية الدولية والمحلية وذلك بسبب الدور البارز الذي يمكن أن تؤديه في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات.
- لجنة المكافآت: وهي لجنة تقوم بموجعة واعتماد حوافز ومكافآت الإدارة العليا وخطط الحوافز.
- لجنة التعيينات : أو الترشيحات هي لجنة تختص بتحديد المؤهلات الواجب توافرها في من يشغل الوظائف الإدارية بالشركة كما تعد قائمة بالمرشحين لعضوية مجلس الإدارة، تقدمها للمساهمين للاختيار من بينهم.

- لجنة المراجعة: هي إحدى لجان مجلس الإدارة، تعمل كحلقة اتصال بين المجلس والتدقيق الخارجي وتكون مسؤولة عن مراقبة عملية إعداد التقارير المالية ودعم وتعزيز جودة ومصداقية القوائم المالية.

✓التدقيق الداخلي : بعد التدقيق الداخلي نشاط مستقل، يهدف إلى تحقيق أهداف الشركة عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، حيث أكدت لجنة كادبوري على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير من خلال فحص التقارير المالية، ولكي تحقق هذه الوظيفة أهدافها يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها (صباح غربي وإسماعيل رومي ودياب زقاي، 2016، الصفحات 14-15).

2-الآليات الخارجية لحوكمة الشركات :

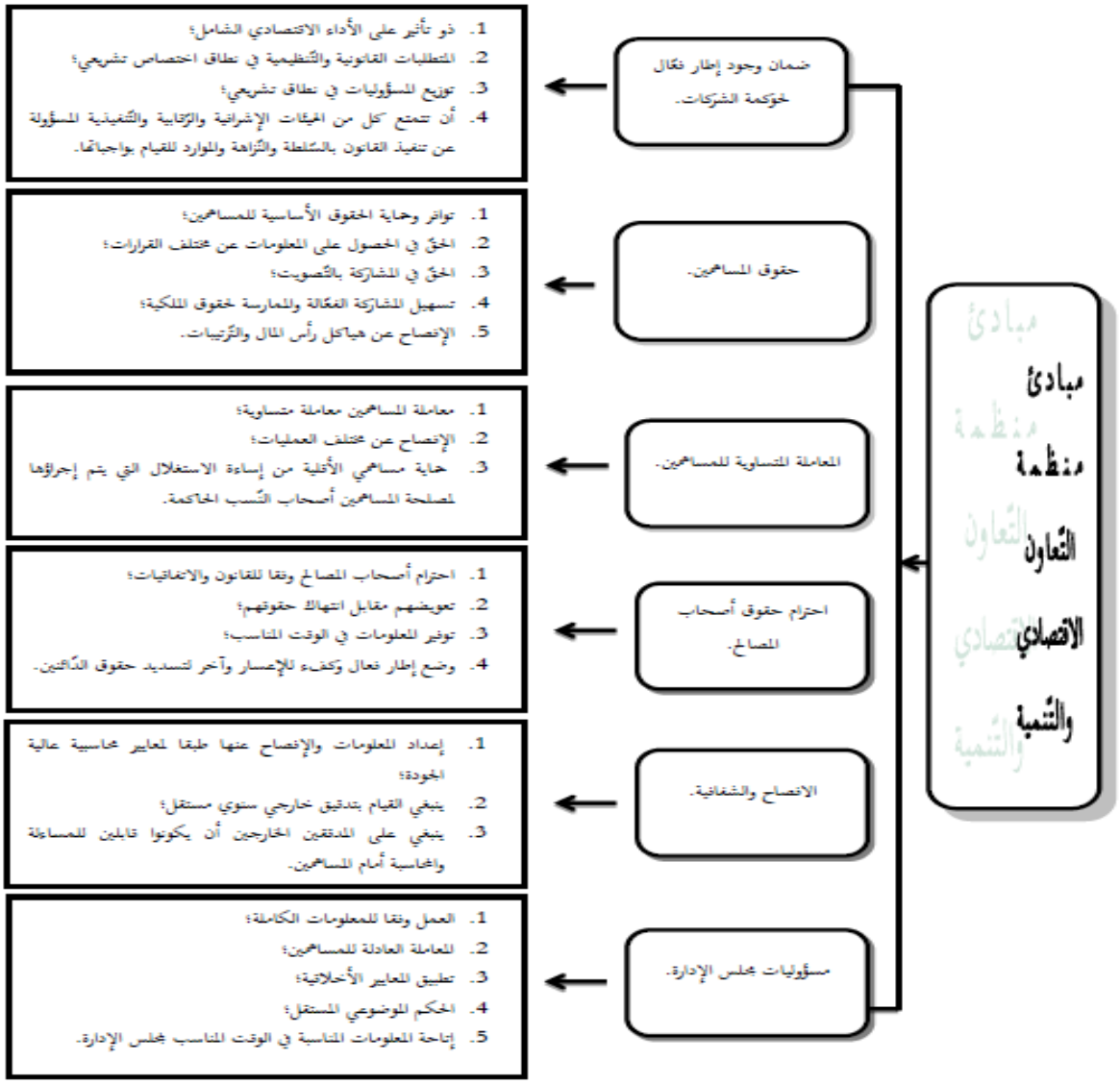
- ✓ التدقيق الخارجي: يؤدي المدققون الخارجيون دوراً أساسياً في حوكمة الشركات، وذلك من خلال شهادتهم على صحة القوائم والتقارير المالية المنشورة وإضفاء الثقة والمصداقية عليها.
- ✓ منافسة سوق المنتجات وسوق العمل الإداري: ان منافسة سوق المنتجات سوف تهذب سلوك الإدارة وخاصة إذا كان هناك سوق فعالة للعمل الإداري، وهذا يعني أن إدارة الشركات نحو الإفلاس سيكون له اثر سلبي على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما تجرى اختبارات الملائمة للتعيين والتي تمنع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الذين قادوا شركاتهم إلى التصفية أو الإفلاس من التعيين.
- ✓ التشريع والقوانين : غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة ، ولقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة ، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية وإنما على كيفية تفاعلهم مع بعضهم (بوشمية بدرة، 2018، صفحة 59).

الفرع الثاني: مبادئ الحوكمة الشركات :

مبادئ الحوكمة هي عبارة عن مجموعة من القواعد العامة التي يجب توفرها واحترامها في الشركات والأسواق المالية والتي تهدف في نهاية الأمر إلى توطيد الثقة بين المتعاملين في الأسواق المالية والشركات.

ولقد اعتبرت (O.C.D.E) من أول المنظمات التي أصدرت مبادئ حوكمة المؤسسات سنة 1999 وتعتمد معظم دول العالم على هذه المبادئ في تطوير دساتير حوكمة الشركات لديها وتنقسم إلى ستة مبادئ هي:

الشكل رقم (05): مبادئ حوكمة الشركات



المصدر: (محمد مصطفى سليمان، 2009، صفحة 50)

-المبدأ الأول: ضمان وجود أساس الإطار فعال الحوكمة الشركات :

ينبغي أن يحتوي إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق المالية وكفاءتها، كما ينبغي أن يكون متناسقا مع الأحكام القانونية والتنظيمية، وأن يصاغ بوضوح تحديد وإسناد المسؤوليات

فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة، والالتزامات الاختبارية وممارسات الأعمال التي هي نتاج الظروف الخاصة بالبلد وتاريخها وتقاليدها (أحمد حلمي جمعة ، 2011، صفحة 18).

-المبدأ الثاني: حقوق المساهمين:

على إطار الحوكمة في الشركات أن يكون قادراً على حماية وتسهيل ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم والتي من ضمنها:

- الحق في التقدم إلى مجلس ادارة الشركة لادراج أي اقتراح في جدول أعمال الجمعية العامة.
- الحق في الاطلاع على ميزانية الشركة وحساب الارباح والخسائر وتقارير مجلس الادارة ومراقبي حسابات الشركة المتعلقة بالسنة المالية المنصرمة.
- الحق في الترشح لعضوية مجلس الادارة متى توافرت فية الشروط.
- الحق في المناقشة والاستيضاح من مجلس الادارة ومراقب الحسابات في الموضوعات المدرجة في جدول الاعمال.
- الحق في التقدم إلى الجهات الرقابية بناء على أسباب جدية بطلب وقف قرارات الجمعية العامة (اتحاد الشركات الاستثمارية، 2011، الصفحات 45-46).

-المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين:

على إطار الحوكمة ضمان المعاملة العادلة لجميع حملة الاسهم بمن فيهم حملة الأسهم الذين ينتمون الى الاقلية وحملة الاسهم الأجانب. ويجب أن يعطى جميع حملة الاسهم داخل الفئة الواحدة نفس حقوق التصويت فكافة المساهمون يجب أن يتمكنوا من الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت، والحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.

وعليه فانه ينبغي أن يكون للمساهمين نفس الفرص للحصول على المعلومات عن الشركة قبل قيامهم بالاستثمار وبعد قيامهم بالاستثمار. كما يجب الا تطرأ أية تغييرات على تلك الحقوق ما لم يكن حاملي الاسهم قد حصلوا على الفرصه في اتخاذ القرارات المتصلة بمثل تلك التغييرات (اتحاد الشركات الاستثمارية، 2011، الصفحات 45-46).

المبدأ الرابع: الافصاح والشفافية:

ينص هذا المبدأ على: " ينبغي على إطار الحوكمة أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك الأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات".

والمقصود بالإفصاح السليم والصحيح هو تحقيق الإفصاح الدقيق في الوقت الملائم عن كافة المسائل المتصلة بالشركة، وأسلوب الإدارة، كما يجب أن يشمل على النقاط التالية:

- النتائج المالية والتشغيلية.
- أهداف الشركة.
- عضوية مجلس الإدارة ومكافأة أعضاؤه.
- عوامل المخاطر الجوهرية.
- المسائل المالية المرتبطة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح.
- إعداد ومراجعة المعلومات بالشكل الذي يتفق مع معايير الجودة المحاسبية والمالية. (عمر سعد العجيل، 2022، صفحة 1282)

المبدأ الخامس: دور أصحاب المصالح مرتبطة بالشركة :

ينص هذا المبدأ على "ينبغي على إطار الحوكمة أن يضمن التوجيه والإرشاد الإستراتيجي للشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين."

فمجلس الإدارة يعد بمثابة الدعامة التي توازن بين حقوق الملكية التي يتمتع بها أصحاب الأسهم والثقة الممنوحة للمديرين، وبصفة عامة فإن مسؤولية مجلس الإدارة هي ضمان تطبيق حوكمة الشركات بشكل سليم من خلال وضع استراتيجية العمل، وتحديد الأهداف وتوفير نظام يتصف بالشفافية ويمنع تعارض المصالح ويعمل على إحكام السيطرة على كافة الأعمال بالشركة.

لذلك يرى الباحث أن مجلس الإدارة الجيد يضمن للمستثمرين الاستخدام الجيد للأصول للوصول إلى تحقيق أهداف الشركة ومن ثم يؤدي إلى زيادة قيمة المنشأة كما أن استقلال مجلس الإدارة يقلل من تكاليف الوكالة ومن هنا يمكن القول أن الحوكمة الجيدة من خلال إشراف ورقابة مجلس الإدارة تزيد من

احتمالات سرعة استجابة الشركة للتغيرات في بيئة الأعمال، والأزمات (عمر سعد العجيل، 2022، صفحة 1282).

المبدأ السادس : مسؤوليات مجلس الإدارة:

نظام حوكمة الشركات يجب أن يضمن رئاسة إستراتيجية للشركة، ورقابة فعالة على التسيير المجلس الإدارة، بما في ذلك مسؤولية وأمانة مجلس الإدارة تجاه الشركة والمساهمين من خلال:

- يجب على أعضاء مجلس الإدارة العمل بحرص لما فيه صالح الشركة والمساهمين.
- يجب على مجلس الإدارة، في حالة ما إذا أثرت قراراته على مجموعة من المساهمين أن يعامل كل فئة من فئات المساهمين معاملة متساوية وعادلة.
- يجب أن يضمن مجلس الإدارة الالتزام بالقانون مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة.
- يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من الحكم بموضوعية على شؤون الشركة مستقلا عن الإدارة.
- لكي يتحمل أعضاء مجلس الإدارة جميع مسؤولياتهم يجب أن يحصلوا على جميع المعلومات الدقيقة والكافية، والتي يجب أن تتوفر لديهم في الوقت المناسب، لكي يقوموا بالمهام الموكلة إليهم على أكمل وجه (حميدي أحمد سعيد، 2018، صفحة 333).

الفرع الثالث: الأطراف المعنية بتطبيقها:

هناك أطراف وعناصر كثيرة تعمل من اجل تطبيق الحوكمة ، أطراف تشمل كل الأفراد فالكل مستفيد والجميع له دور ومتطلبات ومطالب وفوق ذلك له مصالح ومنافع واتجاهات، وتتمثل هذه الأطراف فيما يلي:

1-المساهمون Shareholders:

هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى البعيد مما يحدد مدى استمراريتها مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم ويملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم، ويمكن تحقيق أهداف المساهمين من خلال حسن اختيار أعضاء الإدارة العليا لإدارة الشركة ضمن القوانين والسياسات المطلوبة

2-مجلس الإدارة Board of Directors :

بصفتهم من يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة وبرسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، وقد بينت المبادئ العالمية المذكورة للحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهما:

أ- **واجب العناية اللازمة Duty Of Care :** ويتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقظا وحذرا وأن يبذل الجهد والحرص والعناية اللازمة في اتخاذ القرار، وأن يتوفر في الشركة إجراءات وأنظمة كافية وسليمة . وأن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الموضوعة.

ب- واجب الإخلاص في العمل Duty Of Loyalty: ويشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين والمعاملات مع الأطراف ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب والمكافآت وغير ذلك.

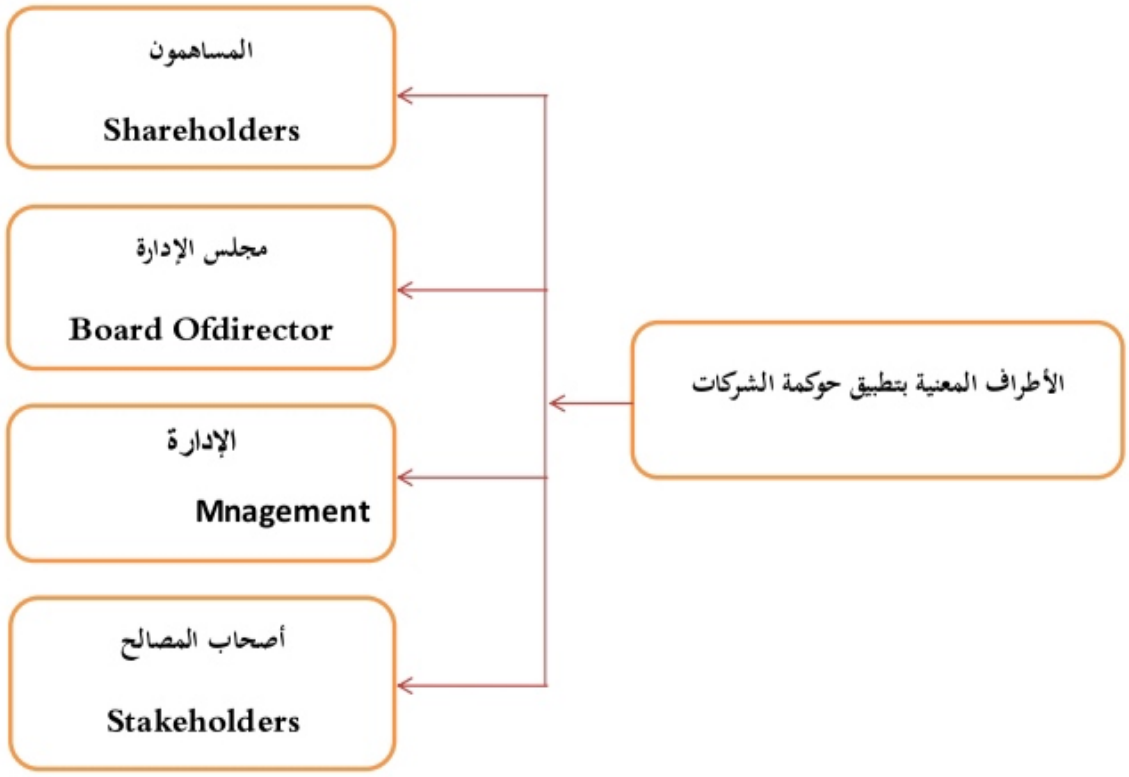
3-أصحاب المصالح Stockholders :

وهم جميع الأطراف الذين لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال والموظفين ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون مثلا يهتمون بقدرة الشركة على السداد في حين يقيم العمال والموظفين بمقدرة الشركة على الاستمرارية في السوق (العسالي جمال، السنة الجامعية: 2018-2019، الصفحات 14-15).

4-الإدارة Management:

تكون المسؤولة عن الإدارة الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر هي المسؤولة عن تعظيم الأرباح بالإضافة إلى مسؤولية المؤسسة اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات (صدوقي غريسي، 2021، صفحة 89).

الشكل رقم (06): يوضح الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات :



المصدر: (المنظمة العربية للتنمية الإدارية (أعمال ومؤتمرات)، 2009، صفحة 06)

المطلب الثالث: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات

نتيجة لتعارض المصالح بين الإدارة والمالكين، وبقية أصحاب المصالح في الشركة، ووفق مبدأ الاختيار العقلاني الذي بموجبه يحاول كل طرف تعظيم منافعه الخاصة، فإنه يتوقع أن تأتي عملية اختيار السياسة المحاسبية للشركة متأثرة بالأهداف الذاتية للإدارة، بصرف النظر إذا كانت تلك الأهداف متوافقة أو غير متوافقة مع أهداف أصحاب المصالح الآخرين، حتى لو كان ذلك على حساب التمثيل الصادق للأحداث والعمليات من ناحية تقديم المعلومات.

الفرع الأول: نظرية الوكالة:

لقد نشأت نظرية الوكالة كمحاولة لحل مشكلة تعارض المصالح، وذلك من خلال نظرتها إلى الشركة على أنها سلسلة من التعاقدات الاختيارية بين الأطراف المختلفة فيها، من شأنها الحد من سلوك الإدارة بتفضيل مصالحها الشخصية عن الأطراف الأخرى، وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم

نظرية الوكالة فروضها، مشاكلها، وتحليل ظاهرة الحوكمة باستخدام هذه النظرية (بوهدة محمد وشنافة جهرة ودرزقاطة مريم ، 2020، صفحة 418).

لقد ظهرت نظرية الوكالة في الفكر الاقتصادي بشكلها الرسمي في بداية السبعينات من القرن الماضي، إلا أن المفاهيم التي تستند إليها هذه النظرية تعود إلى الاقتصادي المعروف "آدم سميث" عند مناقشته المشكلة الفصل بين الملكية والسيطرة في كتابه ثروة الأمم. "

كما يعتبر "جنسن" وماكلين 1976 (Jensen and Mekling) من الأوائل الذين تطرقوا لنظرية الوكالة فعرفوها على أنها: "عقد بين عدة أطراف وفيه المالك أو الأصيل الموكل)، يوكل أو يفوض أطراف آخرين موكلين) من أجل تنفيذالمهام، وبالتفويض تصبح لهم سلطة القرار."

كما وصفت نظرية الوكالة في المؤسسة بأنها "مجموعة من العلاقات التعاقدية، وأن وجود المؤسسة يتحقق من خلال واحد أو أكثر من هذه العقود الاتفاقية، وأن عقود الاستخدام ما هي إلا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط المؤسسة، وبالتالي يمكن دراسة سلوك المؤسسة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها.

وتهتم نظرية الوكالة بما يسمى بتعارضات الوكالة Agency conflict"، أو تضارب المصالح بين الأصيل والوكيل، وأن هذه التعارضات يمكن معالجتها عبر آليات حوكمة الشركات، إذ أن الوكيل لا يعمل دائما على تحقيق مصالح الأصيل، وتحصل هذه المشكلة في ضل ظروف عدم تناسق المعلومات وعدم تكاملها بين الأصيل والوكيل.

الفرع الثاني: نظرية حقوق الملكية:

تبحث نظرية حقوق الملكية على فهم الوظائف الداخلية للمؤسسات اعتمادا على مفهوم حق الملكية.

في هذا السياق يشير " Amann أن الهدف من النظرية فهم كيف يؤثر حق الملكية على النظام الاقتصادي".

لم يتم صياغة هذه النظرية إلى في سنوات الستينيات، حيث يعتبر كل من 1972 Alchin et Densetz أن فعالية المؤسسة تخضع لتعريف حقوق الملكية، لان هذا الأخير يحدد شروط امتلاك الفائض الناتج عن النشاط الإنتاجي.

كما عرف Pejovich حقوق الملكية 3 حقوق الملكية ليست علاقات بين الأفراد والأشياء ولكن علاقات مقننة بين الأفراد في علاقتهم باستعمال الأشياء."

كما يضم المفهوم القانوني للملكية عناصر أخرى مرتبطة بحقوق الرقابة، ومنها تطور قيمة الأصل والمعبر عنها بحقوق الربح المتبقية . وحسب هذا المفهوم، صاحب الشركة هو الذي يحصل على كل العائدات التي تدرها هذه الشركة والمعرفة بحقوق الربح المتبقية.

- حسب التعاريف فإن نظرية حقوق الملكية مقرونة بثلاثة عناصر أساسية:

*حق استعمال (L'usus) : أن يكون للمالك الحرية التامة في استعمال الأصول التي يمتلكها وإخضاعها لرقابته.

*حق الاستغلال (Le fructus) : مرتبطة بحق استغلال الموارد.

*حق الإفراط (L'abusus): يعبر عنها بإمكانية مبادلة الأصل وألا تخضع هذه العملية إلا لإرادة البائع والمشتري.

الفرع الثالث: نظرية تكاليف الصفقات:

قدم أوليفر ويليامسون (O.Williamson) تصنيف وتحليل تكاليف الصفقات في بيئة التنظيم الصناعي من خلال ما أسماه "علم اقتصاد تكاليف الصفقات الذي يهدف إلى دراسة تأثيرات تكاليف الصفقات على التنظيمات ونواتج الاقتصاد.

وقد عرفت الصفقة على أنها الوحدة الأساسية للتحليل الاقتصادي، وتحدث الصفقة عندما يتم تحويل سلعة أو خدمة من خلال وسيط.

كما عرفت تكاليف الصفقات على أنها كافة التكاليف التي يتحملها الأطراف في سعيهم لإقامة وتنفيذ اتفاقيات وعقود أو هي تكلفة التعاقد في السوق و بوجه شامل هي التكاليف التي يتحملها اقتصاد ما إذا ترك تنظيمه إلى العلاقات الفردية (عبد الرحمن موساوي وقطوش مريم، 2022، صفحة 66).

الفرع الرابع: نظرية أصحاب المصالح :

قامت هذه النظرية على افتراض فحواه أن أصحاب الأسهم ليسوا فقط الفئة الوحيدة التي لها مصلحة في المنظمة، لذا افترضت أن العملاء أو المستهلكون لهم مصلحة في المنظمة المتعامل معها ويتأثرون بنجاحها أو فشلها لذلك يقع على عاتق المدراء التزامات خاصة لتأكيد حصول أصحاب المصالح على نطاق الواسع وليس أصحاب الأسهم على عوائد العادلة من تعاملهم مع المنظمة، كما تدافع هذه النظرية على شكل ما من المسؤولية الاجتماعية، وتعتبرها ضرورة لتطبيق أساليب أخلاقية حتى ولو أدى ذلك إلى تخفيض أرباح المنظمة في الأجل الطويل (عبد الرحمن موساوي وقطوش مريم، 2022، صفحة 69).

الشكل رقم (07): أصحاب المصالح

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة

من خلال ما سبق يتضح أن مسؤولية المسيرين في إطار هذه النظرية تمثلت في تحقيق التوازن بين مختلف الأطراف، وتسيير الشركة بطريقة تأخذ بعين الاعتبار أصحاب المصالح من جهة ومع مراعاة أهداف الشركة من جهة أخرى.

الفرع الخامس: نظرية التجذر:

تظهر نظرية التجذر الرابط المشترك بين الإدارة التنفيذية والمساهمين ومدى استعمال المدراء التنفيذيين لمراكزهم، وسلطتهم وعلاقاتهم في الحفاظ على مكانتهم في المؤسسة والعمل على استبعاد منافسين محتملين من الدخول إليها، فهي تعتبر من مشتقات نظرية الوكالة، حيث عملت نظرية التجذر قبل ظهور مفهوم الحوكمة إلى إبراز طرق وأساليب تطبيق آليات الرقابة الداخلية والخارجية والتي تعتبر من الأدوات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات.

فالتجذر معناه الاستحكام، أي التحكم والسيطرة على مجريات الأمور، حيث ينطوي ذلك في عملية التسيير الإداري على سيطرة وتحكم المدير بجميع انشغالات المؤسسة داخليا وخارجيا، كما يمكن ترجمتها بوجه آخر بأن المدير يعمل جاهدا لتثبيت نفسه دون زعزعته من منصبه من أجل البقاء وتحقيق مصالحه الشخصية، وهذا ما يتشابه وخواص الشجرة من عدة نواحي:

- التنمية والبقاء.
- وضع شبكة من العلاقات للارتكاز.
- وسيلة للحماية وتحقيق الأهداف الشخصية.

كما عرف "Pige" التجذر على أنه سياق متكون من شبكة علاقاتية رسمية أو غير رسمية، والتي يتمكن من خلالها المسير من التخلص ولو جزئيا من مراقبة إدارته أو مساهميه لغرض الاحتفاظ بمنصبه وزيادة حريته وسلطته، وتعظيم مصالحه الشخصية (Pigé,B, 1998, p. 134).

المبحث الثالث: التدقيق الخارجي كآلية لدعم وتحسين جودة المخرجات المحاسبية

تعتبر القوائم المالية في مجملها مخرجات لنظام المعلومات المحاسبية حيث تعتبر عملية إعداد وعرض القوائم المالية الخطوة الأولى التي تقوم عليها المحاسبة في أي مؤسسة فهي وسيلة رئيسية يتم من خلالها نقل المعلومات إلى الإدارة والأطراف الخارجية بصورة صادقة وآنية وموثوقة لغرض استخدامها كأداة لإعداد تقارير مالية سليمة ذات جودة ،يسهل الاسترشاد بها في عملية اتخاذ القرارات.

وفيما يلي سنتطرق إلى مفهوم القوائم المالية وانواعها وأهدافها وإبراز أهميتها وكذا الخصائص والمعايير التي وجب مراعاتها عند إعداد مختلف هذه القوائم.

المطلب الأول: مفهوم المخرجات المحاسبية

تمثل القوائم المالية جزءا من عملية إعداد وإصدار التقارير المالية وتعد هذه القوائم لكافة المؤسسات التجارية والصناعية ومؤسسات الأعمال المصدرة للتقارير سواء كانت في القطاع العام أو الخاص، وتمثل المؤسسة المصدرة للتقارير أي مؤسسة لها مستخدمين يعتمدون على قوائمها المالية كمصدر رئيسي للمعلومات.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية وأهميتها:

أولا : تعريف القوائم المالية:

هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية للوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرا على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه (4) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وتجدر الإشارة إلى الزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية (القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، 2007، الصفحات المواد 26-27-28-29).

ثانيا : أهمية القوائم المالية:

تبرز أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاث نقاط يمكن تلخيصها كالآتي :

- أداة اتصال، وسيلة في تقييم الأداء، وسيلة تساعد في اتخاذ القرار.

- فالقوائم المالية تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عليه، فهي همزة وصل بين المؤسسة والمستثمرين فيها ووسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين العملاء البنوك .... وأيضا وسيلة لتوفير المعلومات المختلف الأقسام المكونة للمؤسسة.
- أيضا تساعد القوائم المالية لتقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها فتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة وكذا كيفية إستخدام موارد المؤسسة.
- وتعتبر أيضا وسيلة لاتخاذ القرارات حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في إتخاذ القرارات اللازمة، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل الموردين العملاء البنوك في توجيه العلاقات المستقبلية معها.

الفرع الثاني: أنواع القوائم المالية وخصائصها:

أولا : أنواع القوائم المالية :

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الشركة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بها، وتقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي أو النصف سنوي، أو الربع سنوي..

نص قانون 07/11 حسب المادة 25 ما يلي: تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة ملحق بين القواعد والطرق المحاسبة المستعملة وتوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

1-قائمة المركز المالي: تعرف بالميزانية العمومية وهي المرأة العاكسة للوضعية المالية للمؤسسة وهي تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة، وذلك في لحظة زمنية معينة، لتبين هذه الأخيرة ما تملكه من ممتلكات أو موجودات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو تجاه الغير يظهر أثر

نتيجة العمليات ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول والإلتزامات و حقوق الملكية (ليلى عبد الرحيم وخديجة لدرع، 2010).

جدول رقم (05): نموذج قائمة المركز المالي

الاصل	N اجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي	الخصوم
✓ اصول غير جارية ✓ فارق بين الاقتناء – الممنوع الايجابي و السلبي ✓ تثبيتات – معلوية ✓ تثبيتات عينية ✓ اراضي ✓ تثبيتات عينية اخرى ✓ تثبيتات ممنوع امتيازها ✓ تثبيتات يجري انجازها تثبيتات مالية ✓ سندات موضوعة موضع ✓ معادلة ✓ مساهمات اخرى وحسابات ✓ دائنة ملحقة بها سندات اخرى مثبتة ✓ قروض واصول ملة اخرى ✓ غير جارية **اجمالي الاهتلاك الصافي** **الرصيد الصافي**					**رؤوس الأموال الخاصة** ✓ راس مال تم اصداره ✓ راس مال غير مستعان به ✓ علاوات احتياطات احتياطات ✓ مدمجة فوارق اعادة التقييم ✓ نتيجة صافية حصة المجمع ✓ رؤوس اموال خاصة اخرى ترحيل ✓ من جديد ✓ حصة الشركة المدمجة ✓ حصة الاقلية ✓ المجموع **الخصوم غير الجارية** ✓ قروض وديون مالية ✓ ضرائب المؤجلة ومرصود لها ✓ ديون اخرى غير جارية ✓ مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا ✓ مجموع الخصوم غير الجارية

✓ ضرائب مؤجلة على الاصل		**الخصوم الجارية** ✓ مورودون وحسابات ملحقة ✓ ضرائب ✓ ديون اخرى ✓ خزينة سلبية	
مجموع الاصل غير الجاري			
✓ اصول جارية ✓ مخزونات دائنة واستخدامات ✓ مماثلة ✓ الزبائن ✓ المدينون الاخرون ✓ الضرائب وما شابهها ✓ حسابات دائنة اخرى ✓ واستخدامات مماثلة ✓ الموجودات وما شابهها ✓ الاموال الموظفة و الاصول ✓ مالية الجارية الاخرى ✓ الخزينة **مجموع الأصول الجارية** **المجموع العام للأصول**			

المصدر: من إعداد الطالبتين

2-قائمة الدخل: هي بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بتمييز النتيجة الصافية السنة المالية (الربح أو الخسارة) ، لذا يتم الإعتراف بالإرادات والتكاليف عند حدوث المبيعات وليس عند تحميل النقد من العملاء.

جدول رقم (06): نموذج قائمة الدخل حسب الطبيعة

البيان	المبالغ
- رقم الاعمال - تغيير محزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع - الانتاج المثبت - اعانات الاستقلال	
1- إنتاج السنة المالية المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الاخرى **2- استهلاك السنة المالية** **3- القيمة المضافة للاستقلال (1-2)** اعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة **4- الفائض الاجمالي عن الاستغلال** المنتجات العملياتية الاخرى الاعباء العملياتية الاخرى المخصصات للاهتلاكات والمؤونات استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات **5- النتيجة العملياتية**	

الأعباء المالية **6- النتيجة المالية** **7- النتيجة العادية قبل الضرائب (65)** الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الانشطة العادية مجموع اعباء الانشطة العادية **8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية** العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها) **9- النتيجة غير العادية** **10 النتيجة الصافية للسنة المالية** حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في انتيجة الصافية **11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)** ومنها حصة ذوي الاقلية (1) حصة المجمع (1)	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نظام المحاسبي المالي

جدول رقم (07): نموذج قائمة الدخل حسب الوظيفة

البيان	N	N-1
رقم الأعمال		
كلفة المبيعات		
هامش الربح الاجمالي		
منتجات اخرى عملياتية		
الأعباء الادارية		
أعباء اخرى عملياتية		
النتيجة العملياتية		
تقديم تفاصيل الاعباء حسب الطبيعة		
مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات		
منتجات مالية		
الاعباء المالية		
النتيجة العادية قبل الضريبة		
الضرائب الواجب على النتائج العادية		
الضرائب المؤجلة على النتائج (التغيرات) النتيجة الصافية للأنشطة العادية		
الاعباء غير العادية		
النتيجة الصافية للسنة المالية		
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية(1)		
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)		
منها حصة ذوي الاقلية (1)		
حصة المجمع (1)		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي

3-قائمة التدفقات النقدية: تعتبر لوحة قيادة أمام الإدارة المالية، بحيث تتخذ على ضوئها القرارات الهامة والإستراتيجية كتغيير النشاط أو توسيعه وتعتبر هذه القائمة أداء تحليل متميزة وهامة تقوم على منظور ديناميكي وتبحث عن الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة ولنتائجها المستقبلية.

الجدول رقم (08): قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)

البيان	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		
المبالغ المدفوعات لممولدين والمستخدمين		
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة		
الضرائب عن النتائج المدفوعة		
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية		
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار		
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية		
التحصيلات عن عمميات التنازل عن تثبيتات عينية او معنوية		
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية		
التحصيلات عن عمميات التنازل عن تثبيتات مالية		
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية انشطة الاستثمار (ب)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من انشطة التمويل		
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم		
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		
التحصيلات المتأتية من القروض		
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)		
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات		
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)		

أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية		
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية		
تغيير أموال الخزينة خلال الفترة		
المقاربة مع النتيجة المحاسبية		

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على النظام المالي المحاسبي

الجدول رقم (09): قائمة التدفقات النقدية (الطريقة الغير المباشرة)

البيان	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		
- صافي نتيجة السنة المالية		
- تصحيحات من أجل:		
- الاهتلاكات والأرصدة		
- تغيير الضرائب المؤجلة		
- تغير المخزونات		
- تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى		
- نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب		
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية عن عمليات المسشار		
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات		
تحصيلات التنازل عن تثبيتات		
تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية عن عمليات التمويل		
الحصص المدفوعة للمساهمين		
زيادة رأسمال النقدي (المفقودات)		
إصدار قروض		
تدفقات اموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)		
تغير أموال للفترة (أ+ب+ج)		
أموال الخزينة عند الافتتاح		
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)		

تغيير أموال الخزينة		
لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النظام المالي المحاسبي

4-قائمة التغير في حقوق الملكية: هي قائمة توضح مقدار النقص أو الزيادة التي تطرأ على رصيد في حقوق الملكية خلال فترة معينة، ومن المؤكد أن الزيادة في حقوق الملكية يكون مصدرها صافي دخل المؤسسة المحقق خلال فترة وأيضا تنتج من أي استثمارات إضافية لزيادة رأسمال من قبل المالك، أما النقص فيها يكون مصدره صافي الخسائر التي تحدث خلال الفترة وكذا مسحوبات المؤسسة خلال نفس الفترة.

كما يتم إعداد التغيرات في قائمة حقوق ملكية من خلال كل من رصيد بداية العام مضافا إليها صافي الربح المحقق خلال العام أو منقوصا منه الخسائر إن وجدت كما يتم توزيع الأرباح والمسحوبات الشخصية.

الجدول رقم (10): التغيير في حقوق الملكية

البيان					
الرصيد في 31 ديسمبر N-2					
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية					
الرصيد في 31 ديسمبر N-1					
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات					

الأرباح او الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب المنتائج زيادة راس المال في نتيجة السنة المالية					
الرصيد في 31 ديسمبر N-1					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالعتماد على النظام المحاسبي المالي

-**5ملحق الكشوف المالية:** تعتبر قوائم إضافية ترفق مع القوائم المالية الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية (زوينة مخلخل ويحياوي مفيدة، 2019-2020، صفحة 266).

ثانيا : الخصائص النوعية للقوائم المالية:

تعتبر الخصائص النوعية صفات العمل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، كما تمكنهم من كسب ثقتهم وعليه فإن تطبيق الخصائص النوعية من خلال قاعدة عامة لتقييم الطرق المحاسبية البديلة التي تنص عليها معايير المحاسبة الدولية لضمان الأداء المحاسبي الفعال للمؤسسة الاقتصادية، وتتمثل أهم الخصائص فيما يلي:

1- القابلية للفهم (Intelligibite): وهي تقديم معلومات مفيدة لكي يستطيع الأفراد ذو المعرفة المعقولة بالأنشطة الاقتصادية والمحاسبية فهمها والقدرة على استخدامها، بمعنى المعلومات المعبر عنها يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيدات.

2- الملائمة (Pertinence): وهي أن تكون المعلومة المالية المقدمة في القوائم المالية مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم الحادها، وتعتبر المعلومة ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية المتحدة .

3-القابلية للمقارنة (Comparabilite) : هو تمكين مستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية من التعرف على أوجه التشابه وكذا الاختلاف بين أداء المؤسسة وأداء مؤسسات أخرى خلال فترة زمنية معينة .

4-المصداقية (Credibility): تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب البحث عن الصورة الصادقة تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني الحيطة والحذر والشمولية.

5-الموثوقية (Reliability): كي تكون المعلومة مفيدة عليها أن تكون موثوقة ويعتمد عليها ولكي تمتلك هاته الخاصية أي الموثوقية يجب أن تخلو من الأخطاء الجوهرية وعدم التحيز (القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، 2007، الصفحات المادة 26-27-28-29).

الفرع الثالث: أهداف ومعايير جودة القوائم المالية:

أولا : أهداف القوائم المالية:

تنحصر أهداف القوائم المالية فيما يلي :

- ✓ الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالمؤسسة والتي تساعد الفئات المختلفة في اتخاذ القرارات الرشدة التي تحقق أهدافها.
- ✓ تمكين مستخدمي القوائم المالية من التنبؤ بالنسبة لتطورات والاوضاع الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة، وقدرتها على تحقيق التدفقات النقدية، وسداد التزاماتها، وتوزيع الأرباح على المساهمين.
- ✓ تقييم فترة المؤسسة على استخدام أموالها، وتحقيق أهدافها، وتقييم كفاءة الإدارة بالقيام بالمؤسسات الموكلة إليها الأمر الذي يعتبر مؤشرا على قدرة المؤسسة على مواجهة منافسيها والحفاظ على بقائها واستمراريتها.
- ✓ تهدف القوائم المالية الى توفير معلومات عن المركز المالي، وأداء المؤسسة، والتغيرات في المركز المالي، لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ✓ توفير الحاجات العامة لمعظم مستخدمي القوائم المالية ومع ذلك فهي لا توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية لأن هذه القوائم تعكس فقط والى حد كبير الآثار المالية للأحداث والعمليات السابقة (زوينة بن فرج، السنة الجامعية: 2013-2014، الصفحات 57-58).

ثانيا : معايير جودة القوائم المالية:

تعد معايير جودة القوائم المالية ضرورية عند إعداد التقارير المالية، وتشمل:

- معايير قانونية: يجب الالتزام بالتشريعات والقوانين المنظمة لعمل هذه المؤسسات بضبط جوانب الأداء المتوافقة مع المتطلبات القانونية التي تلتزم الشركات بالإفصاح عن أدائها.
- معايير رقابية: ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد المكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين ويتوقف نجاح هذا العنصر على تفعيله لدور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجات المالية.
- معايير مهنية: تقدم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية و المعايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية مما يبرز معه مفهوم مسؤولية الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثمارهم والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد قوائم مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.
- معايير فنية: توفر المعايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة القوائم المالية ينعكس بدوره على جودة التقارير المالية، ويزيد من ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالقوائم المالية للشركات بما يؤدي إلى رفع الاستثمار فيها، هذا ما دفع المنظمات المهنية وعلى رأسها مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي لإصدار معايير تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات (يخلف العربي وبن العايش فاطمة، 2023، صفحة 146).

المطلب الثاني: دور محافظ الحسابات في تنظيم مهمة التدقيق

يلعب التدقيق دورا مهما في المنظمات الاقتصادية، إذ يتوجب على مدقق الحسابات دراسة معمقة وشديدة الحساسية هدفها النهائي صياغة تعبير مالي مصادق ومعتمد ليصبح مرجع أساسي يمكن أن يعول عليه من جهات معنية، لذلك يعتمد مدقق الحسابات على مناهج وأدوات لتدقيق القوائم المالية، وهذا ما سنتطرق إليه من خلال التركيز على أهم المناهج المستخدمة خلال مراحل تنفيذ برنامج التدقيق المحاسبي وأهم أدلة الاثبات الكافية المحصلة خلال نتائج الفحص والتحري للمعلومات المالية والمحاسبية المعروضة في القوائم المالية.

الفرع الأول: أهداف ومناهج ونطاق عملية تدقيق

اولا :الأهداف :

يقوم محافظ الحسابات بمهنة تدقيق الحسابات بغية الوصول إلى الهدف الرئيسي المتمثل في إعداد تقرير نهائي يتضمن رأيه المحايد حول القوائم المالية :

- إن الهدف من تدقيق القوائم المالية هو تمكين مراقب الحسابات من إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت في كافة جوانبها الهامة، طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبقة.
- أن يؤكد محافظ الحسابات عدم الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية على تلك القوائم المالية لكي تتماشى مع معايير المحاسبة المتعارف عليها، بما يعني أن محافظ الحسابات في هذه الحالة لن يتوصل إلى مثل هذا الرأي الذي يتم إبداءه عند تدقيق الكشوفات المالية، وأنه يقتصر في تقريره على بيان نتيجة التدقيق فقط.
- يعتبر تدقيق القوائم المالية مهمة من مهام التأكد وذلك كما هو معرف في إطار عمليات التأكد من صحة القوائم المالية الصادرة من طرف المؤسسة (أحمد صالح عطية، 2002، صفحة 70).

ثانيا : مناهج ونطاق عملية تدقيق المخرجات المحاسبية :

قبل ان يصادق محافظ الحسابات بتنفيذ مهمته عليه ان يجمع بمختلف جوانب عمله حيث انه يباشر مهمته باتباع منهجية لابد من القيام بها، وهي: التخطيط لعملية التدقيق تقييم نظام الرقابة الداخلية؛ جمع ادلة الاثبات الكافية والملائمة؛ واعداد التقرير النهائي الذي يختم مهمته.

1-التخطيط لعملية التدقيق:

يخصص محافظ الحسابات وقتا معينا لإعداد والتخطيط لعملية التدقيق، لأن التخطيط الملائم لعمل محافظ الحسابات يساعد في التأكد من أن العناية الملاكمة قد أعطيت مجالات هامة في عملية التدقيق، ويساعد على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المحافظين الآخرين والخبراء إن مدى التخطيط يختلف استنادا إلى حجم المؤسسة وتعقيدات التدقيق وخبرة محافظ الحسابات مع المؤسسة ومعرفته بطبيعة العمل.

- ✓ **خطة التدقيق:** يقوم محافظ الحسابات بوضع وتوثيق خطة التدقيق الشاملة واصفا المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها، وفي الوقت الذي يجب أن تحتوي مذكرة خطة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق، فإن التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة استنادا إلى حجم المؤسسة، وتعقيدات عملية التدقيق والمنهجية التقنية الخاصة المستعملة من قبل محافظ الحسابات.
- ✓ **برنامج التدقيق:** يحتاج محافظ الحسابات عند القيام بالتخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية إلى تصميم برنامج التدقيق لذلك يعرف بأنه ": خطة مرسومة على هدى النتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق البيانات المالي (أحمد حلمي جمعة ، 2009، صفحة 272)" .
- ✓ **أوراق العمل:** تعرف اوراق العمل على أنها: 'السجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات او التي تشمل الاجراءات التي تم تطبيقها، والمعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق". وتنقسم إلى أوراق عمل دائمة وأوراق عمل جارية (سنوية). يتمثل الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة محافظ الحسابات على تقديم تأكيد مناسب بأن التدقيق قد تم أداؤه وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها (محمد عبد القادر الديسطي، 2002، الصفحات 300-301).

2-تجميع أدلة الاثبات:

نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 500 أن المهم في عملية الإثبات التي تنطوي عليها عملية التدقيق توافر الارتباط بين الأدلة المختلفة وبين الغرض المطلوب إثباته، وأن وظيفة الإثبات لا تنطوي على تجميع الأدلة فحسب بل تلك الأدلة التي ينبغي أن تخضع باستمرار العمليات الدراسة والتقييم.

وقد يتضمن دليل الإثبات في تدقيق الحسابات على درجة عالية من الإقناع، مثل قيام محافظ الحسابات بنفسه بحصر عدد الأوراق المالية المملوكة للمؤسسة كالاستثمارات، كما قد ينطوي الدليل على درجة منخفضة من قوة الإقناع لديه مثل حالة الاعتماد على إجابات أسئلة موجهة للعاملين في المؤسسة، ويمكن القول أن أدلة الإثبات التي تدعم أري محافظ الحسابات في القوائم المالية تنقسم بصفة عامة إلى قسمين رئيسيين، الأول يشتمل على البيانات المحاسبية الأساسية، أما الثاني فيتضمن كل معلومات الإثبات الأخرى، فالبيانات المحاسبية الأساسية تنطوي على كافة البيانات المتعلقة بالدفاتر المحاسبية

بأنواعها فضلا عن كل السجلات الرسمية المختلفة لدى المؤسسة، فهي سجلات تدعم القوائم المالية بصورة مباشرة، أما أدلة الإثبات الأخرى فهي لازمة أيضا لتدعيم القوائم المالية نظرا لأن البيانات المحاسبية الأساسية لا تكفي وحدها في هذا الشأن، فالقوائم المالية يجب أن تدعم بصورة أكبر من خلال أدلة إثبات مختلفة يتم جمعها بواسطة محافظ الحسابات من خلال تطبيقه الإجراءات التدقيق.

ويجب على محافظ الحسابات أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكوين الأساس الذي يبني عليه أريه المهني، حيث يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى، ونعني باختبارات الرقابة الاختبارات المنجزة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بملائمة التصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، كما تعني الاجراءات الجوهرية الاختبارات التي تنجز للحصول على أدلة الإثبات التي نكتشف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وهي على نوعين:

- الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة.
- اجراءات تحليلية جوهرية. (https://www.sqarra.wordpress.com, 2025)

3-إعداد التقارير:

يعد التقرير آخر مرحلة من مراحل مهمة محافظ الحسابات في عمله، والذي يعتبر: "وثيقة مكتوبة صادرة عن محافظ الحسابات تتضمن رأيه حول صدق وانتظام القوائم المالية التي أعدتها المؤسسة، وأنها تعطي صورة صحيحة عن مركزها المالي ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق" (أحمد حلمي جمعة ، 2011، صفحة 450).

وبهدف حصول محافظ الحسابات على تأكيد معقول من ان القوائم المالية في مجملها لا تحتوي اخطاء جوهرية سواء بسبب الغش او الخطأ، وبهدف اعداد تقرير حول القوائم المالية (ISA 200 Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit.)، فان هناك مجموعة من الخصائص التي يسعى محافظ الحسابات دوما الى التأكد من تحققها في القوائم المالية، والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1-الشمولية (الاكتمال): وتعني بان كل العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة ظاهرة في القوائم المالية (Société national de comptabilité, guide d'audit et de commissariat aux comptes, 1989, p. 2104).

2-الوجود: يقصد بالوجود بالنسبة للأصول المادية الوجود الفعلي لها، أما فيما يتعلق بالمصاريف و الأعباء فعلى المدقق ان يتأكد من التسجيل الصحيح لها، كما يجب التأكد من ظهور العناصر المتعلقة بالفترة فقط في القوائم المالية.

3-الملكية: يجب على محافظ الحسابات أن يتحقق من ملكية الأصول الظاهرة بالقوائم المالية، قد تكون وثائق الحيازة دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول، إلا أن محافظ الحسابات يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلا، ولعل الإجراء المتبع غالبا للتحقق من هذه الملكية إنما يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية، أما فيما يتعلق بالالتزامات فإنه يجب عليه أن يتحقق من صدقها بحيث تمثل مطالب الدائنين الحقيقيين. (وليم توماس وامرسون هنكي، 1989، صفحة 319).

4-التقييم: يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من صحة التقييم سواء بالنسبة للأصول أو بالنسبة للخصوم، وأن هذا التقييم كان حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبطريقة ثابتة من فترة لأخرى."

5-التقييد المحاسبي (الافصاح): لتحقيق هدف الافصاح فان المدقق يجب أن يكون معنيا بالتحقق من أن عناصر ومكونات القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها بطريقة صحيحة وطبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. (Société national de comptabilité, guide d'audit et de commissariat aux comptes, 1989, p. 2105).

6-استقلالية الدورات: يهدف المدقق الى التأكد من ان كل التكاليف و الاعباء المتعلقة بالدورة محل التدقيق قد تم تسجيلها بطريقة صحيحة وان كل المبالغ المتعلقة بالدورات اللاحقة قد تم تسجيلها في الحسابات المتعلقة بها. (كمال الدين الدهراوي، 2009، صفحة 14).

الفرع الثاني: العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي :

من الأمور الهامة في مجال المراجعة والتدقيق ضرورة وجود تعاون وثيق بين كل من المدقق الداخلي، والمدقق الخارجي على أساس أن الدور الرئيسي للمدقق الداخلي يتمثل في عنصرين رئيسيين هما:

- **الأول:** بحكم أن المدقق الداخلي موظف من موظفي المنشأة فيقع عليه العبء الأكبر في مراجعة وتدقيق جميع العمليات التي تتم خلال السنة أيا كان طبيعتها.
- **الثاني:** مساعدة المدقق الخارجي في تجهيز أي بيانات؛ أو معلومات؛ أو دفاتر ؛ أو حسابات قد يحتاجها هذا المدقق بحكم أنه المسئول الرئيسي مع العاملين في الإدارة المالية عن توفير كل ما يحتاجه المدقق الخارجي.

وفيما يلي نستطيع إظهار أسس العلاقة بين كل من المدقق الداخلي، والمدقق الخارجي من حيث أوجه الاختلاف بغرض تحديد الإطار العام لعمل كل منهما (نجادي إيمان، 2019-2020، صفحة 39).

الجدول (11): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	تحقيق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة بها.
علاقة القائم بعملية التدقيق بالمؤسسة	-موظف من داخل المؤسسة.	شخص طبيعي أو معنوي مبني من خارج المؤسسة (مستقل).
نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق. كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي	-يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمدقق الخارجي.

	يسمح له بتوسع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على تدقيق جميع عمليات المؤسسة.	والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها. وما تنصع لهي القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختياري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة محل التدقيق.
التوقيت المناسب للأداء	. يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية. اختيارية وفقا لحجم المؤسسة.	يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية. قد يكون كامل أو جزئي. إلزامية وفقا للقانون السائد.
المستفيدين	إدارة المؤسسة	قراءة التقارير المالية أصحاب المصالح إدارة المؤسسة.

المصدر: (أحمد حلمي جمعة ، 2011، صفحة 15)

الفرع الثالث: مسؤولية محافظ الحسابات عند تدقيق القوائم المالية:

* **مسؤولية المحافظ عن اكتشاف الغش** : يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية أن التقرير النظيف يعني أن المحافظ قد اكتشف كل الأخطاء المادية الناتجة عن الغش والمخالفات التي تكون قد حدثت أثناء السنة المالية محل التدقيق، وبالتالي فإن لدى مستخدمي القوائم المالية توقعا عاليا بأن يقوم المحافظ باكتشاف الغش والمخالفات وذلك كهدف ضروري لعملية التدقيق في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة، حيث قللت المعايير والتوصيات من درجة مسؤولية المحافظ بشأن اكتشاف الغش والمخالفات، وذلك بالإشارة إلى أن الإدارة هي المسؤولة في المقام الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولة على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة.
* **مسؤولية المحافظ القانونية اتجاه عملائه** : إن الذي يحكم العلاقة بين المحافظ وعميله هو العقد المبرم بينهما وبالتالي فإن محافظ الحسابات يعتبر مسؤولا من الناحية القانونية اتجاه عميله أي المؤسسة التي يدقق حساباتها، ويتحمل المحافظ مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد وتسمى المسؤولية العقدة.

* **المسؤولية اتجاه الطرف الثالث :** يعتبر المحافظ الحسابات مسؤولا عن الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود هذا العقد، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المحافظون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافهم التلاعب أو الاختلاس في عملية التدقيق كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المحافظ في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكلة إليه، وتسمى بالمسؤولية التقصير.

تنعقد المسؤولية القانونية بنوعيها العقدية و التقصيرية ضد المحافظ بتوفر أركان هي:

- حصول إهمال وتقصير من جانب المحافظ في أداء واجباته المهنية.
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير المحافظ.
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المحافظ.

* **المسؤولية المهنية للمحافظ :** يتوقف تقييم وتقدير كافة الجهات التي تستخدم التقارير المنشورة للمحافظ الحسابات على قدرته تحمل المسؤولية، وكلما كان المحافظ قادر على تحمل مسؤولياته كلما زاد احترام هذه الجهات.

إن محافظ الحسابات يعرض على المؤسسات وكذلك مستخدمي القوائم المالية، وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة خبرته وخدماته وما يتمتع به من كفاءة وقدرة على تحمل المسؤولية بالإضافة إلى حياده واستقلاله في ممارسة مهنته، وتعتبر القدرة على تحمل المسؤولية عنصرا هاما بالنسبة للمحافظ الحسابات نظرا لأن قيامه بمسؤوليته يساعد على خدمة جهات عديدة تعتمد على نتائج أعمالي كما أن القواعد الأخلاقية للمهنة تساعد على زيادة ثقة الرأي العام فيها، وتشجيع الغير على الاعتماد على ما يتحمله المحافظ من مسؤولية، ولا شك أن المحافظ الذي يلتزم بتلك القواعد ويطبقها ينجح عن أي محافظ آخر يتجاهلها (محمد بشير غوالي، 2013، الصفحات 130-131).

المطلب الثالث: مساهمة تقرير التدقيق الخارجي في تحسين جودة المخرجات المحاسبية

تكمن أهمية تقرير محافظ الحسابات كونه وسيلة يتم من خلالها بالتعبير عن الرأي حول عدالة البيانات والقوائم المالية، أما بالنسبة للمستفيدين كونه الأساس الذي يعتمدون عليه لاتخاذ القرارات ورسم السياسات الحالية والمستقبلية، ويمكن توضيح مفهوم ومضمون وأهمية التقرير فيما يلي:

الفرع الأول: تعريف تقرير المدقق الخارجي ومضمونه:

أولا: تعريف تقرير المدقق الخارجي : هو عبارة عن تقرير يوضح الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية للشركة ومركزها المالي ونتائج أعمالها، وقد يكون هذا التقرير مختصرا ويتم نشره مع القوائم المالية ويطلق عليه تقرير الميزانية، وقد يكون مطولا نظرا لاحتوائه العديد من الأمور التفصيلية، والجداول والكشوفات الإحصائية والملاحظات والتعليقات التفسيرية. (أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، 2008، صفحة 482)

ثانيا: مضمون التقرير :

يحتوي تقرير محافظ الحسابات على العناصر التالية:

1-عنوان التقرير: تنص معايير المراجعة أن يحمل تقرير محافظ الحسابات كلمة مستقل للتأكد على استقلالية المراجع وحياده.

2- تحديد الجهة الموجه إليها التقرير: غالبا ما يتم توجيه التقرير إلى حملة الأسهم محل المراجعة أو قد يتم توجيهها إلى الشركة ذاتها.

3-الفقرة الافتتاحية: يجب أن يبدأ المراجع الخارجي عند إعداده لتقريره بفقرة افتتاحية تنص على أن المراجع قام بعملية مراجعة القوائم المالية مع تحديد المنشأة التي ترتبط بها تلك القوائم.

4- فقرة النطاق : تشير هذه الفقرة أن المراجع يتبع معايير المراجعة المتعارف عليها، كما أن عملية المراجعة قد تم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من أي تحريفات جوهرية، وأنها تتضمن فحص أدلة الاثبات على أساس اختياري.

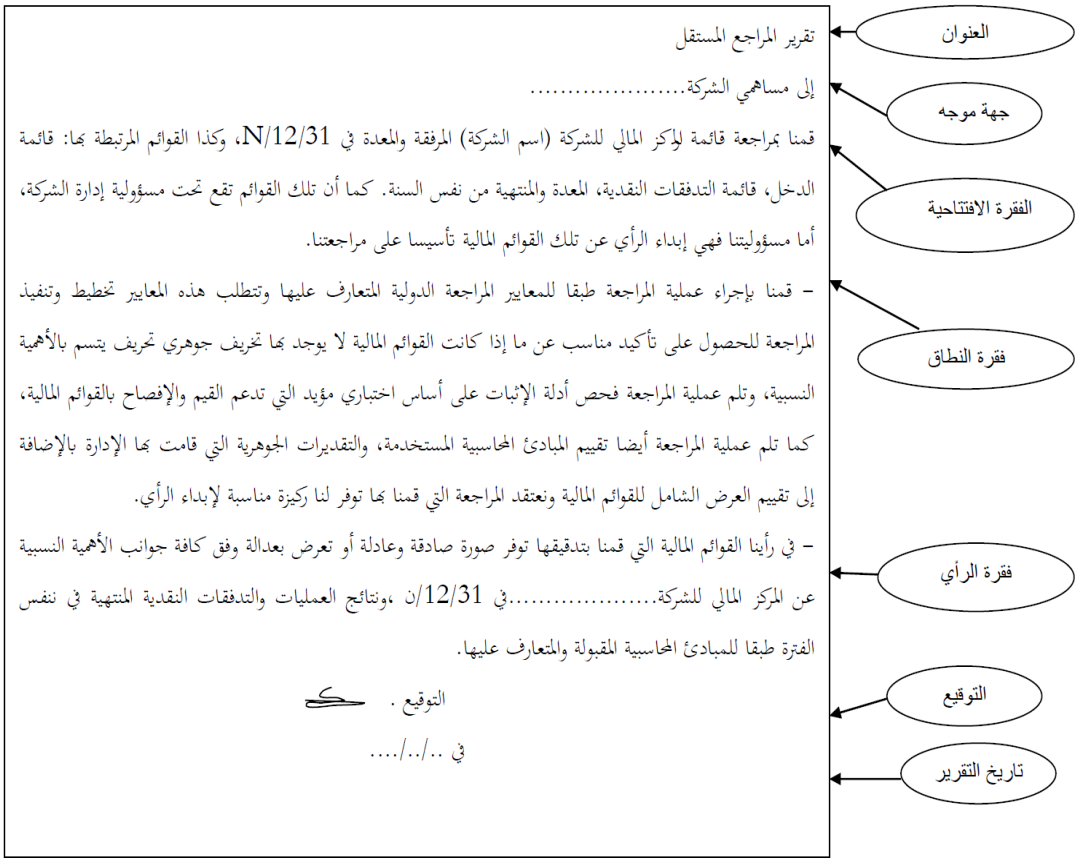
5- فقرة الرأي: تمثل الفقرة الثالثة من تقرير المراجعة غير المتحفظ عن رأي المراجع عما إذا كانت القوائم المالية تمثل المركز المالي للمنشأة ونتائج نشاطاتها، حيث تعتبر هذه الفقرة الأهم بالنسبة للأطراف الموجه إليها التقرير.

6- الفقرة التوضيحية: بعد الهدف الرئيسي من هذه الفقرة التوضيحية هو إبلاغ المستخدم بجميع الحقائق المتعلقة بالقوائم المالية.

7-التوقيع: يحدد التوقيع على اسم المراجع المزاول لعملية التدقيق أو باسم المكتب أما في ظل مكتب المحاسبة الفردي فإن الشخص المزاول في المكتب يوقع بصفة عامة باسم المكتب، حيث إن ذلك التوقيع يضيف المصداقية حول القوائم المالية.

8-**تاريخ التوقيع:** هو التاريخ الذي يقوم فيه المراجع بإتمام العمل حيث بعد ذلك التاريخ هاما للأطراف المستخدمة للتقرير، حيث أنه يحدد التاريخ الذي ارتبط به المراجع بتجميع أدلة الإثبات المرتبطة بالقوائم المالية (أحمد نور، 1992، صفحة 562).

الشكل رقم (08): نموذج تقرير محافظ الحسابات



المصدر: (أمين السيد احمد لطفي ، 2006، صفحة 507)

الفرع الثاني: أهمية تقرير المدقق الخارجي ومعايير منظمة لمهنته في الجزائر :

1-أهمية تقرير المدقق الخارجي:

*تتجسد أهمية تقرير المدقق في كونه يخدم عدة أطراف بما فيها المؤسسة، والأطراف المهتمة ببياناتها المالية، وتحدد أهمية تقرير المدقق في النقاط تالية الذكر:

- يمثل التقرير دليل على إنجاز المدقق المهمة التدقيق.
- تؤثر ردود أفعال الجهات التي تستفيد من تقارير المدقق على تطوير هذه التقارير، وقد تؤثر بالإيجاب على الجودة الكلية للتدقيق وبالتالي على سوق خدمات المدقق
- إن التقرير دليل على وفاء الإدارة بمسؤوليتها عند إعداد القوائم المالية للمؤسسة.
- إن رأي المدقق يطمئن إدارة المؤسسة والملاك بأن المؤسسة تلتزم بالتشريعات واللوائح الملزمة، ولم تقم بأية تصرفات غير قانونية.
- يطمئن تقرير المدقق المتعاملين في سوق المال إلى مدى التزام إدارة المؤسسة بالتشريعات واللوائح السارية خاصة الاقتصادية والبيئية، ولذلك تأثير مباشر على قرارات هؤلاء المتعاملين. (عامر حاج دحو، 2017-2018، صفحة 46).

2- معايير إعداد تقرير المدقق الخارجي في الجزائر:

جدول رقم (12): معايير إعداد تقرير المدقق الخارجي في الجزائر

رقم المعيار	اسم المعيار	نطاق التطبيق	مجال التطبيق
230	وثائق التدقيق	يعالج المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لاعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية	معمول به
501	العناصرالمقنعة_ اعتبارات خاصة	يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات والمعلومات القطاعية في اطار تدقيق الكشوف المالية	معمول به
530	السبر في التدقيق	يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الاحصائي والغير الاحصائي لتحديد واختيار عينة ماوضع فحوصات لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر	معمول به
540	تدقيق التقديرات المحاسبية	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات	معمول به

	بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها	المحاسبية ,بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في اطار تدقيق الكشوف المالية ,وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة ادخلتها الإدارة	
520	الإجراءات التحليلية	_يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها _الزامية أداء المدقق لإجراءات تحليليةمثبتة اثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق	معمول به
570	استمرارية الستغلال	يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد الكشوف المالية	معمول به
610	استخدام اعمال المدققين الداخليين	يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من اعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له طبقا لاحكام المعيار 315 ان وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها ان تكون ذات دلالة للقيام بمهمته	معمول به
620	استخدام اعمال خبير معين من طرف المدقق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان اخر غير المحاسبة والتدقيق , إضافة الى كيفيات الاخذ باستنتاجات الخبير	معمول به
210	اتفاق حول احكام مهمة التدقيق	يعاج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة عند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق	ممول به
505	التاكيدات الخارجية	يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على ادلة مثبتة	معمول به
560	الاحداث اللاحقة (احداث تقع بعد اقفال الحسابات)	يتطرق هذا المعيار الى التزامات المدقق اتجاه الاحداث اللاحقة لاقفال الحسابات في اطار تدقيق الكشوف المالية	معمول به
580	التصريحات الكتابية	يعالج هذا المعيار الزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في اطار مراجعة الكشوف المالية	معمول به
300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	يعالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية	معمول به
500	العناصر المقنعة	يعالج هذا المعيار مفهوم (العناصر المقنعة) في اطار تدقيق الكشوف المالية , ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات للتدقيق قصد الحصول على	معمول به

		عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل الى نتائج معقولة يستند عليها لتاسيس رايه	
510	مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في اطار مهمة التدقيق الأولية	معمول به
700	تأسيس الراي وتقرير التدقيق للكشوف المالية	يعالج المعيار التزام المدقق بتشكيل راي حول الكشوف المالية –شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعاييير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى الى صياغة راي غير معدل	معمول به
701	الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل	يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق فيما يخص الإبلاغ عن المسائل الجوهرية في تقريره	يطبق ابتداء من الفاتح يناير 2026 مع لتوصية بالتطبيق المسبق
705	التعبير عن الراي المعدل	يعالج هذا المعيار مسؤولية المدقق فيما يخص اصدار تقرير مناسب في الحالات التي عندما يبدي رايه وفقا للمعيار 700 ,يتوصل الى ان تعديل الراي ضوري في تقريره للكشوف المالية	يطبق ابتداء من الفاتح يناير 2026 مع التوصية بالتطبيق المسبق
706	فقرات الملاحظة والفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل	يعالج هذا المعيار الابلاغات الإضافية في تقرير المدقق	يطبق ابتداء من الفتح يناير 2026 مع التوصية بالتطبيق المسبق
240	مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالغش عند تدقيق الكشوف المالية	يعالج هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش اثناءتدقيق الكشوف المالية , وهو مايحدد الواجبات الواجب تطبيقها فيما يتعلق بمخاطر وجود اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش	يطبق ابتداء من الفاتح يناير 2026مع التوصية بالتطبيق المسبق
320	الاهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق	يعالج هذا المعيارتطبيقمفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ تدقيق الكشوف المالية	يطبق ابتداء من الفاتح يناير 2026 مع الوصية بالتطبيق المسبق
450	تقييم الاختلالات المكتشفة خلال التدقيق	يعالج هذا المعيارالتزامات المدقق فيما تعلق بتقييم تاثير الاختلالات المكتفة على التدقيقوتاثير اختلالات محتملة غير مصحةعلى الكشوف المالية	يطبق ابتداء من الفاتح يناير 2026 مع التوصية بالتطبيق المسبق

الفرع الثالث: فعالية تقرير المدقق الخارجي على الموثوقية القوائم المالية:

يعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة اتصال والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن برأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال. (عبد الفتاح الصحن وأحمد عبيد وآخرون، 2007، صفحة 316)

بالإضافة إلى أنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى لتقريره الرسمي على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية، والالتزام والثبات في تطبيقها، بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية و على مجموعة الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقدير مهني معين في هذا المجال، وهذا على اعتبار أن محافظ الحسابات هو طرف خارجي مستقل عن المؤسسة المعنية، يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة، في ظل هذا الاستخدام المتزايد للقوائم المحاسبية والمتنوع ومن أجل ضمان قدر معين من الفعالية، فانه يجب أن تكون هناك صورة واضحة لدور كل من الجهات المسؤولة عن إعداد وتدقيق واستخدام هذه المعلومات، ففي ظل عدم وجود مدقق خارجي مستقل فإن الإدارة تكون مسؤولة مسؤولية كاملة عن ما تقدمه محتويات القوائم المحاسبية، ويتطلب هذا من الإدارة اتخاذ قرارات واجراءات رقابية دقيقة.

خلاصة الفصل الأول

في نهاية هذا الفصل وبعد الاطلاع على الاطار المفاهيمي والنظري للموضوع نجد أن التدقيق الخارجي يحتوي على مجموعة من المبادئ الأساسية ينبغي السير عليها ووفق المعايير المحددة ،في سبيل التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة الرشيدة باعتباره أحد أهم الآليات لها.

كما تعتمد مصداقية الكشوف المالية لعمل أي مؤسسة على مهنة محافظ الحسابات، بحيث يساعد على التعزيز من مصداقية الكشوف المالية بكفاءة وفعالية.

الإطار التطبيقي

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

تمهيد

سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وذلك من خلال إجرائنا للدراسة الميدانية التي تمت على مستوى مكتب محافظ الحسابات جرادي قديم، وبالإعتماد على التقرير الذي أعد من طرفه للمؤسسة (X) محل التدقيق، تمكنا من التعرف على طريقة عمله وكيفية فحصه للميزانية وجدول حسابات النتائج، حيث توصلنا في دراستنا إلى أن محافظ الحسابات كان له دور فعال في تعزيز جودة المخرجات المحاسبية وذلك من خلال إبداء رأيه الفني الإيجابي حول صحة هذه الحسابات. وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات.

المبحث الثاني: المبحث الثاني : دراسة حالة مؤسسة الحليب ومشتقاته

المبحث الثالث: مقابلة شفهية حول تدقيق الخارجي في تدعيم حوكمة الشركات

المبحث الأول: تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات

سوف نقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى المكتب محل الدراسة والمتمثل في مكتب محافظ الحسابات لـ: السيد "جرادي قديم " من خلال تعريفه، تقديم الهيكل التنظيمي للمكتب والخدمات التي يقوم بها، توضيح الإجراءات التي يتبعها.

المطلب الأول: التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي

سنتطرق في هذا المطلب إلى التعريف بالمكتب محل الدراسة وتقديم الهيكل التنظيمي له وخدماته.

أولا: التعريف بالمكتب محل الدراسة

ان المكتب محل الدراسة هو مكتب محافظ الحسابات ومحاسب معتمد وخبير قضائي لدى المحاكم السيد: "جرادي قديم" تأسس سنة **1996** الكائن مقره في حي سيد الشيخ عمارة رقم 04 ولاية سعيدة، الذي يتمتع بالإعتمادات التالية:

1- محافظ حسابات ومحاسب معتمد وفقا للإعتماد رقم **1493** المؤرخ سنة **1994** الصادر عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر.

2- خبير محاسب قضائي وفق شهادة التنصيب لدى المجلس.

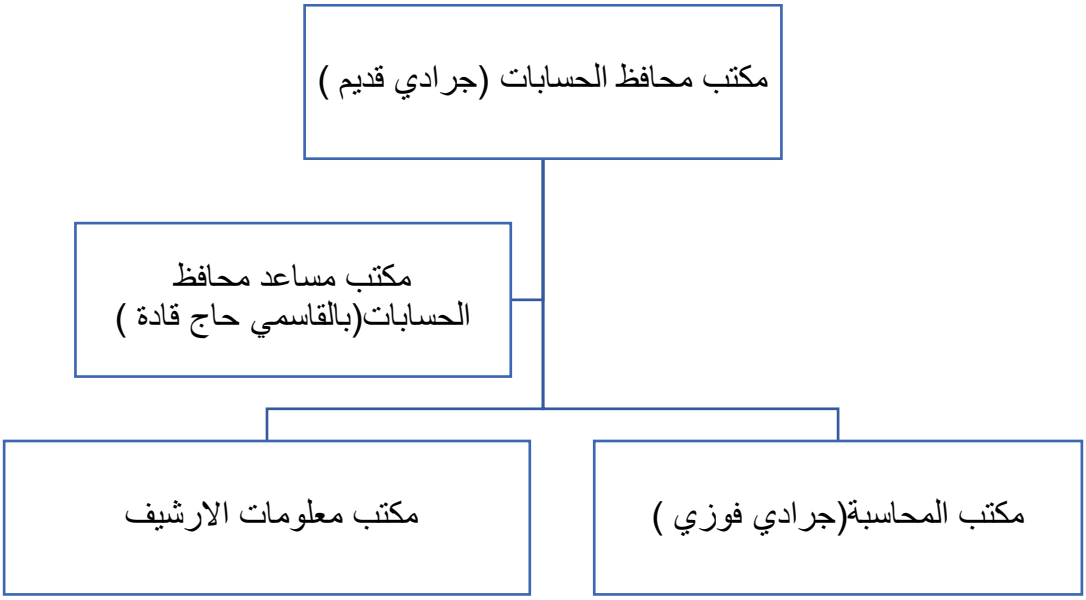
قام بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا محكمة سعيدة **1996**، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية، ويقوم المكتب بتسديد مبلغ الإشتراك السنوي لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الكائن مقرها بالجزائر العاصمة.

يتميز المكتب بالجدية والإنضباط والإلتزام في الخدمات التي قدمها ويقدمها لزبائنه وهي ذات جودة عالية.

ثانيا: الهيكل التنظيمي المكتب محافظ الحسابات:

من أجل توضيح كيفية تنظيم المكتب قمنا بتقديم الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات للسيد "جرادي قديم" على النحو التالي:

الشكل رقم (09): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المكتب

المطلب الثاني: خدمات التي يقوم بها المكتب

يقوم محافظ الحسابات بتقديم مجموعة متنوعة من الخدمات في مجال الميدان المالي والمحاسبي بما في ذلك:

1. مسك المحاسبة والتصريحات الجبائية الشهرية وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية.
2. يقوم بفحص وتدقيق السجلات المالية والقوائم المالية للشركات والمؤسسات للتحقق من صحتها ومطابقتها للمعايير المحاسبية المعتمدة.
3. تقديم خدمات تتمثل في إستشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان.
4. يقوم المكتب بتقديم المصادقة على حسابات المؤسسات بمختلف أشكالها، بالإضافة إلى الهيئات والجميعات الثقافية والإجتماعية.
5. يقوم محافظ الحسابات بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة والمالية بناءا على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس يتم من خلاله تعينه كخبير قضائي في قضية ما، حيث يستند

تعيينه إلى معرفته العميقة بالمحاسبة والمالية وقدرته على تقديم تحليلات محاسبة دقيقة وشهادته المهنية في القضية المعينة.

6. القيام بعمليات الرقابة القانونية المستقلة، وذلك بتقديم شهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة المتعلق بالتسيير، وذلك دون التدخل في عمليات التسيير اليومية للمؤسسة.
7. تقديم خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى.

المطلب الثالث: الإجراءات التمهيدية في إطار قبول المهمة

تقوم المؤسسة باختيار المدقق الخارجي وفقا لعدة معايير وإجراءات تضمن الحصول على خدمة تدقيق موثوقة ومحايدة بشكل عام، حيث يتطلب الأمر موافقة مجلس الإدارة أو الجمعية العامة للمساهمين ويتم تحديده وفقا لمجموعة من الخطوات:

- وضع معايير لاختيار المدقق: مثل الخبرة في مجال نشاط المؤسسة
- السمعة والمصداقية:أن يكون دون سوابق مهنية ،والاطلاع على آراء العملاء السابقين ومراجعة إنجازاته.
- الالتزام بالمعايير المهنية: أن يكون على دراية كاملة ويطلق معايير التدقيق الجزائرية.
- التكلفة والفعالية : أن تكون أتعابه معقولة ومناسبة لحجم المؤسسة دون التأثير على جودة العمل.
- القدرة على الإلتزام: وجود الوقت الكافي لتدقيق حسابات المؤسسة في الأجل المطلوب.
- دراسة العروض والمقارنة بينها: تحليل العروض من طرف لجنة مختصة داخل المؤسسة واختيار أفضلها بناء على الخطوات المذكورة أعلاه.
- الموافقة والاختيار: اختيار أنسب العروض والموافقة على مدقق واحد.

وبالتالي يلتزم هذا الأخير بدوره بالقيام بالاجراءات التالية :

اولا: رسالة تكليف:

سنتطرق في هذا الفرع إلى رسالة تكليف محررة من طرف محافظ الحسابات السيد "جرادي قديم"، إلى عناية السيد المدير العام للمؤسسة X في إطار مهمته كمفوض للحسابات لدى مكتبهم ،لتأكيد الترتيبات المتعلقة بمهمته للفترات Nإلى N+2.

1- طبيعة ومدى المهمة:

تشمل مهمتنا ما يلي:

- تدقيق الحسابات السنوية المعدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي الجزائري، للسنوات ***N*** إلى ***N+2***.
- عمليات التحقق الخاصة المنصوص عليها في القانون (المتعلقة بتقرير التسيير. والاتفاقيات المنظمة... إلخ) وعند الاقتضاء.
- تدخلات محددة في نصوص قانونية أو تنظيمية يمكن القيام بها خلال السنة المالية.
- تدخلات في إطار إجراءات مرتبطة مباشرة بالمهمة.

هاتان الفئتان الأخيرتان من التدخلات ستكونان موضوع تحديد مسبق واتفاق مسبق.

سيتم تنفيذ الأعمال وفقا لمدونة أخلاقيات المهنة، ووفقا لمعايير مزاولة المهنة. تتطلب هذه المعايير تنفيذ إجراءات تسمح بالحصول على تأكيد معقول بأن الحسابات السنوية لا تتضمن أخطاء جوهرية.

نذكركم في هذا الصدد بأن التدقيق يتضمن جمع عناصر تبرر البيانات الواردة في الحسابات وفحصها عن طريق عينات لتقييم مصداقيتها. كما يشمل أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة والتقديرات الجوهرية المستخدمة في إعداد الحسابات وتقييم عرضها العام.

نود التأكيد على أنه بسبب اللجوء إلى استخدام تقنيات المعاينة بالإضافة إلى القيود الأخرى المتأصلة في التدقيق وفي عمل أي نظام محاسبي ونظام رقابة داخلية، فإن رقابتنا لا يمكن أن تغطي

جميع عمليات المكتب وبالتالي، لا يمكن القضاء تماما على خطر عدم اكتشاف خطأ جوهري وللأسباب نفسها، لا يمكننا أيضا أن نضمن تحديد جميع أوجه القصور الكبرى في نظام الرقابة الداخلية.

ومع ذلك، إذا تم اكتشاف مثل هذه القصور أثناء أعمالنا، فلن نتردد في إبلاغكم بها في أقرب وقت ممكن.

من ناحية أخرى، سنقدم لكم، إذا رأينا ذلك مناسبا، رسالة تلخص أوجه القصور التي اكتشفناها. وبالمثل، سنبقيكم على علم بجميع الملاحظات المحاسبية التي يتم إجراؤها أثناء تنفيذ المهمة، وخاصة تلك التي قد تتطلب تصحيح الحسابات. وقد يتم تسليمكم مستند مكتوب.

نحن ملتزمون بالسر المهني وفقا لأحكام المادة 71 من القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي، ومفوض الحسابات، والمحاسب المعتمد. ولا يمكن إعفاؤنا من هذا السر المهني إلا في ظل الشروط المحددة بدقة في المادة 72 من القانون المشار إليه أعلاه.

ومع ذلك، تلزمنا أحكام القانون المذكور بإبلاغ مسؤولي المكتب بأي مخالفات نكتشفها أثناء عمليات التدقيق، والإبلاغ عن الوقائع الجرمية التي تعلم بها إلى وكيل الجمهورية.

وأخيرًا، تذكركم بأن إعداد الحسابات السنوية لمكتبكم يقع على عاتقكم، وأن هذه المسؤولية تتضمن إمساك محاسبة ونظام رقابة داخلية مناسب، وتحديد وتطبيق سياسة إقفال الحسابات واتخاذ تدابير الحماية الأصول، والوقاية من الأخطاء والغش واكتشافها. كما يجب أن يتم إعداد الحسابات وفقا للأحكام القانونية.

2- تنظيم المهمة:

تتطلب منهجية التدقيق تواصلا جيدًا، خاصة معكم ومع مصالحكم المحاسبية؛ وهو أمر ضروري لإنجاز مهمتنا. يجب أن نتمتع بإمكانية الوصول دون قيود إلى أي وثيقة محاسبية أو مستند مبرر، أو أي معلومة أخرى تطلب في إطار تدخلاتنا.

يجب على إدارة مكتبكم على وجه الخصوص، أن تبلغنا، خلال السنة، بأي حدث مهم قد يكون له تأثير كبير على نشاط المكتب أو على حساباته وممتلكاته.

خلال تنفيذ المهمة، سنطلب منكم أيضا تأكيدًا كتابيًا لمختلف التصريحات التي تم جمعها، ولا سيما تلك المتعلقة بالالتزامات المحتملة لمكتبكم تجاه أطراف ثالثة، والنزاعات الجارية أو المحتملة، وكذلك التأكيد على أنه قد تم إبلاغنا بجميع المعلومات المهمة.

بالنظر إلى تاريخ الإقفال والأجال القانونية الواجب احترامها، فإن تخطيط تدخلاتنا سيكون كالتالي:

- نهاية ديسمبر ***N*** وبداية جانفي ***N+1*** : يجب على القيام بعمليات تدقيق على جرد المخزونات والأصول الثابتة.
- من نهاية جانفي إلى نهاية أفريل : عمليات تحقق عن طريق العينة من تدفقاالعمليات

الأرصدة المهمة، والمعلومات التكميلية.

- نهاية ماي : إنهاء الأعمال وتقديم التقرير العام للمصادقة.

ومن البديهي أنه بالنسبة للسنوات المالية التالية، ونظرا للوقت الممنوح لنا، سنبدأ أعمالنا قبل ديسمبر بتنظيم مهمتنا لتغطية السنة كاملة.

يجوز لنا، في أي وقت من السنة، أن نستعين أو نمثل – تحت مسؤوليتنا – بخبراء أو مهنيين آخرين من اختيارنا، وسنقوم بإبلاغ مكتبكم بأسمائهم صراحة.

نذكركم أيضا أن مهمتنا المتعلقة بالحسابات تتضمن بعض عمليات التحقق أو الأعمال الخاصة. وبهذا الخصوص، تذكركم بضرورة إعلامنا في الوقت المناسب بأي اتفاقية منظمة وتزويدنا بتفاصيل شروطها وأحكامها، وكذلك إعلامنا سلفا بالوثائق والمعلومات الموجهة الأعضاء مجلس الإدارة للتحقق منها قبل نشرها.

3 الأتعاب:

- يغطي مبلغ الأتعاب الأعمال الموضحة في هذه الرسالة.

- أما التدخلات الأخرى المحتملة التي قد تفرضها النصوص القانونية أو التنظيمية الخاصة، أو تلك التي تندرج ضمن إطار الإجراءات المرتبطة مباشرة بمهمة مفوض الحسابات، فستكون محل اتفاق منفصل.
- تحسب أتعابنا وفقا لمستوى التأهيل المطلوب بحسب طبيعة وتعقيد الأعمال المنجزة والوقت المخصص الذي نقدره .....
- وإذا ظهرت مشاكل خاصة أثناء المهمة، فسنبلغكم بها دون تأخير، وقد نضطر، عند الاقتضاء، إلى مراجعة هذا التقدير.
- سيتم دفع مبلغ الأتعاب على النحو التالي:
  - 30% عند توقيع رسالة المهمة.
  - 20% بعد الأعمال الأولية.
  - 30% بعد تسليم التقرير النهائي للمصادقة.
  - 20% بعد انعقاد مجلس الإدارة الذي يُصادق على حسابات السنة المالية.
- سيتم احتساب تكاليف التنقل والنفقات الأخرى بشكل إضافي حسب المصاريف الفعلية المنجزة.
- كما أنه في حال استخدم مفوض الحسابات سيارته الخاصة أثناء تنقلاته لأغراض تنفيذ المهمة، فسيتم تطبيق تعويض كيلومتري بمقدار 20 دج كم، مع الإشارة إلى أن المقر المهني المفوض الحسابات يقع في ولاية سعيدة.

الفرع الثاني: الجدول الزمني وبرنامج العمل:

بعد توقيع رسالة قبول المهمة وتوقيع الاتفاقية، سيتم تنفيذ تدخل مفوض الحسابات وفقا للمراحل التالية:

المرحلة الأولى: التعرف على المكتب: خلال هذه المرحلة، ينظم مفوض الحسابات تدخله حسب أسلوب العمل التالي:

- مقابلة مع المسؤول الرئيسي والمسؤولين عن الهياكل.
- فحص التنظيم الهيكلي.
- فحص إجراءات الرقابة الداخلية.

- الاطلاع على الوثائق في عين المكان (قراءة تقارير مفوض الحسابات للثلاث سنوات المالية الأخيرة، الميزانيات المحاسبية للثلاث سنوات الأخيرة ... إلخ).
- التحقق من السجلات القانونية وكيفية مسكها .
- التحقق عن طريق العينة من الوثائق المحاسبية للسنة المالية الأخيرة.
- قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة.
- فحص حالة رفع التحفظات من قبل مفوض الحسابات السابق.
- حالة تقدم تسجيل العمليات المحاسبية لسنة***N***.
- في نهاية أعمال المرحلة الأولى، سيتم إعداد تقرير للأعمال التمهيدية.
- وسيتم إيداع تقرير الأعمال التمهيدية في نهاية شهر جوان ***N***.

المرحلة الثانية: بداية أكتوبر *N* (فحص الوثائق المحاسبية):

- ✓ فحص الوثائق وإجراءات تسجيل العمليات المحاسبية الوسائط المستخدمة، التحقق من مختلف الدورات المحاسبية ... إلخ)؛
- ✓ سيتدخل مفوض الحسابات بالتعاون مع مدققين اثنين على الأقل، للتحقق من مدى احترام الإجراءات المطبقة والأحكام المنصوص عليها في النظام المحاسبي والمالي الجديد.
- ✓ في حال ملاحظة وجود مخالفات أو أخطاء طفيفة، لن يتم إعداد تقرير، بل يكتفي مفوض الحسابات بتقديم توصيات وتوجيهات موجهة إلى الأشخاص والمصالح المعنية.

***المرحلة الثالثة نهاية ديسمبر *N*:**

- المشاركة في أعمال جرد نهاية السنة المالية.

المرحلة الرابعة نهاية مارس *N+1* (فحص حسابات سنة *N*):

- أي فحص الحسابات قبل الإقفال النهائي للقوائم المالية.

المرحلة الخامسة: تقرير المصادقة:

- تاريخ التدخل سيكون مشروطا بإقفال الحسابات والمصادقة النهائية عليها من طرف مجلس الإدارة، وبإعداد تقرير التسيير.
- وفي جميع الحالات، فإن آخر تدخل لمفوض الحسابات سيتم خلال النصف الأول من شهر جوان ***N+1***، وسيتم تتويجه بإعداد تقرير المصادقة، الذي سيتم إيداعه كأقصى حد خلال الأسبوع الأخير من شهر جوان ***N+1***.
- خلال جميع هذه المراحل، سيتم تنفيذ كافة الإجراءات المهنية وفقا للمعايير والأعراف المعترف بها من قبل المهنة.

المبحث الثاني: دراسة حالة مؤسسة الحليب ومشتقاته

المطلب الأول: مهام المدقق في إطار ممارسة عملية التدقيق الخارجي في المؤسسة (الحليب ومشتقاته)

1-تعريف مؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته:

تمثل مؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته من أقدم المؤسسات أنشئت المؤسسة بأمر رقم 69-63 في 20 نوفمبر 1996 وهي في شكل مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلالية المالية، وهي تحت سلطة وزارة الفلاحة وقد تم تقسيم هدا الديوان حسب النواحي التالية:

OROLAIT الناحية الغربية، OROLAC الناحية الوسطى، ORELAIT لناحية الشرقية.

2- مهام المدقق:

أ) الالتزام بالنماذج القانونية والتنظيمية:

لقد تأكدنا من الاحتفاظ بالسجلات والكتب المختلفة المطلوب بموجب اللوائح والتي تتمثل ملاحظاتها الرئيسية فيما يلي:

- ✓ سجل المستخدمين المرقم و المختوم 20 /2011/03 تحت رقم 171.، يتم تحديثها باستمرار.
- ✓ سجل العمال المرقم و المختوم 17 /2011/05 تحت رقم160 ، يتم تحديثها باستمرار.
- ✓ سجل انذار مفتشية الشغل المرقم والختوم 02 /2012/08 تحت رقم 46 ، يتم تحديثها باستمرار.
- ✓ سجل حوادث العمل المرقم والمختوم 13 /1996/06 تحت رقم 187، يتم تحديثها باستمرار.
- ✓ سجل التقويم المرقم والمختوم 25 /2013/08 تحت رقم 65 ، يتم تحديثها باستمرار.
- ✓ الدفتر العام المرقم والمختوم 15 /2013/02 تحت رقم19 ، يتم تحديثها باستمرار.
- ✓ سجل العطل السنوية المرقم والمختوم 09 /2016/07 تحت رقم. 132.، يتم تحديثها باستمرار.

ب-الهيكل التنظيمي للشركة :

لا يوجد لدى الشركة هيكل تنظيمي معتمد من الجهات المختصة،علاوة على ذلك، فإنه يحتوي على تسمية محطات العمل. ولم تتم الموافقة على مشروع الهيكل التنظيمي الذي تم إعداده في اوت 2008 من قبل مجلس الإدارة.

ج-اتفاقية جماعية :

- وفقًا لأحكام القانون رقم 90.11 بتاريخ 1990/04/21، المتعلق بـ علاقات العمل، المكملة والمعدلة، لدى الشركة الفرعية اتفاقية جماعية تحدد الشروط العامة والخاصة للعلاقة العمل المتعلق بجميع الموظفين.
- تم تسجيل الاتفاقية لدى مفتشية العمل بتاريخ 2011/05/8 وفي قلم المحكمة بتاريخ 2011/05/10.
- تم تسجيل تعديل رقم 06 على الاتفاقية على مستوى التفتيش العمل بتاريخ 2016/28 تحت رقم 688 وعلى مستوى السجل للمحكمة بتاريخ 2016/29 تحت رقم 78
- التعديل رقم 03 يتم تسجيل الاتفاقية على مستوى التفتيش العمل بتاريخ 2016/06 تحت رقم 336 وعلى مستوى السجل للمحكمة بتاريخ 2019/07تحت رقم667 .
- التعديل رقم 02 يتم تسجيل الاتفاقية على مستوى التفتيش العمل بتاريخ 2020/14 تحت رقم177 وعلى مستوى السجل للمحكمة بتاريخ 2020/04تحت رقم168.

د-اللوائح الداخلية :

-وفقًا لأحكام القانون رقم 90.11 بتاريخ 21/04/1990، المتعلق بـ علاقات العمل، المكملة والمعدلة، لدى الشركة لائحة الداخلية التي تحدد القواعد المتعلقة بتنظيم العمل والانضباط، النظافة والضمان الاجتماعي.

هـ-أجهزة الرقابة على السوق الداخلية:

- وفقا للإجراءات الداخلية تم إنشاؤها على مستوى الشركة، ثلاثة تم تعيين لجان مراقبة السوق، وذلك بعد اتخاذ القرارات بتاريخ 2022/06.

ف-محاضر اجتماعات مجلس الإدارة:

- يتم تسجيل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة في سجل المداولات، وذلك وفقًا للوائح خلال السنة المالية 2022، عقد مجلس الإدارة 05 اجتماعات المؤرخة على التوالي 2022/ 11/03، 19/05/2022، 08/09/2022، 01/10/2022 و 23/12/2022
- بتاريخ 2022/02/08 انعقد اجتماع الجمعية العامة العادية في دورته تم إجراء إعادة تشكيل مجلس الإدارة بشكل استثنائي لمدة 03 سنوات اعتبارًا من 2022/06/08.
- انعقدت الجمعية العامة العادية للنظر في حسابات السنة المالية 2021 تم عقده في 26/04/2022.

ع-عمولات المخزون:

تم إنشاء لجان المخزون التالية على مستوى الشركة :

1- بموجب القرار رقم 21 بتاريخ 2021/ 06، لجنة جرد دائمة تتألف من 9 أعضاء تم تعيينهم لإنشاء قوائم جرد الأسهم.

2- بموجب القرار رقم 81 بتاريخ 2022/03/26م تم تعيين لجنة مركزية والمسؤول عن تركيب اللجان الفرعية للجرد والرقابة والرصد معالجة التناقضات التي أثارتها اللجان الفرعية.

3- بموجب القرار رقم 26 اعتبارًا من 2022/09/07، تم تعيين 07 لجان لـ إنشاء قوائم جرد للأموال المنقولة وغير المنقولة والمخزونات، على النحو التالي:

1) لجنة مسؤولة عن الإعداد والمساعدة.

2) لجنة جرد المخزون مكونة من 3 فرق.

3) لجنة تقييم ومطابقة المخزونات.

4) لجنة جرد الأصول الثابتة مكونة من فريقين.

5) لجنة لتقييم ومطابقة مخزونات الأصول الثابتة.

6) لجنة مسؤولة عن CODE BAAR

7) لجنة الرقابة.

م –مراقبة الحسابات:

حسابات الشركة وفقاً لأحكام القانون. 07.11 بتاريخ 25/11/2007 والنصوص اللاحقة. يتم إجراء المحاسبة بطريقة إلكترونية ويتم ذلك باستخدام موارد الشركة الخاصة.

يتم تسجيل العمليات المختلفة في السجلات المساعدة مفتوح لهذا الغرض.

تم إقفال القوائم المالية بتاريخ 2022/11/30 وفقاً للمادة 33 من القانون10.01 بتاريخ 29/06/2010، المتعلق بمهنة المحاسب القانوني والمراجع الحسابات، والتي تنص على أن: "يقدم مديرو الشركات، كل فصل دراسي على الأقل، إلى المدقق، بيان محاسبي تم إعداده وفقًا للميزانية العمومية و "المستندات المحاسبية المطلوبة بموجب القانون"

لقد سمحت لنا الفحوصات المختلفة التي أجريناها بملاحظة ما يلي:

- الالتزام بقواعد العرض والتقييم المنصوص عليها في نظام المحاسبة المالية.
- الالتزام بالمفاهيم الأساسية التي أقرها كل من نظام المحاسبة المالية والقانون التجاري.
- الالتزام بالقواعد الفنية للمحاسبة المحاسبية.
- الالتزام بقواعد ترتيب تصنيف المستندات المحاسبية.
- يتم أرشفة المستندات والسجلات المحاسبية في ظل الظروف معايير الأمن والحفظ المرضية.
- تسميات العمليات المحاسبية في الدفاتر المساعدة هي مفصلة، مما يسمح بالتعرف بسهولة على المعلومات.

- تم إيقاف تحليل الرصيد بتاريخ 31/12/2022. وقد سمح لنا استعراض ومراقبة البيانات المالية بملاحظة الملاحظات .

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية ومنهجية تدقيقها

يقوم المدقق الخارجي في تقريره النهائي بتقديم القوائم المالية التي تم تدقيقها خلال السنة ومن بين هذه القوائم نعرض لكم مايلي:

1- عرض القوائم المالية للمؤسسة الحليب ومشتقاته:

1.1 الميزانية العمومية (الأصول) 2022:

الجدول رقم (13): الميزانية العمومية –الأصول–

الميزانية العمومية (الأصول)				
الأصول	خام	اهتلاكات	الإجمالي 2022	الإجمالي 2021
الأصول المثبتة (غير المتداولة)				
فارق الشراء(ou goodwill)				
التثبيتات المعنوية	734.00	456.00	278.00	120.00
التثبيتات العينية				
الأراضي	158,186.00		158,186.00	158,186.00
البناءات	184,792.00	30,667.00	154,125.00	148,629.00
التثبيتات العينية الأخرى	858,635.00	645,750.00	212,885.00	256,185.00
اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى				
التثبيتات الجاري إنجازها	37,024.00		37,024.00	2,668.00
التثبيتات المالية				
سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)				
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	200.00		200.00	200.00
السندات الأخرى المثبتة				
القروض والأصول المالية الأخرى الغير المتداولة	1,508.00		1,508.00	887.00
الضرائب المؤجلة على الأصول	25,433.00		25,433.00	23,190.00

إجمالي الأصول غير المتداولة	**1,266,516.00**	**676,873.00**	**589,642.00**	**590,068.00**
الأصول المتداولة				
المخزونات والمنتجات قيد الإنجاز	94,246.00	1,952.00	92,712.00	81,236.00
الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة				
الزبائن	77,190.00	52,994.00	24,195.00	32,445.00
المدينون الآخرون	93,688.00	24,741.00	68,947.00	112,691.00
الضرائب وما شابهها	4,187.00		4,187.00	7,485.00
الأصول الأخرى الجارية				
الموجودات و ما يماثلها				
توظيفات و أصول مالية جارية	50,000.00		50,000.00	50,000.00
أموال الخزينة	450,489.00		450,489.00	285,901.00
إجمالي الأصول المتداولة	**770,221.00**	**79,688.00**	**690,533.00**	**569,760.00**
إجمالي الأصول	**2,036,737.00**	**756,562.00**	**1,280,175.00**	**1,159,828.00**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالعتماد على تقرير محافظ الحسابات

2.1 الميزانية العمومية (المطلوبات) 2022:

الجدول رقم (14): الميزانية العمومية –المطلوبات–

الميزانية العمومية (المطلوبات)		
المطلوبات	**2022**	**2021**
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)	396,410.00	396,410.00
رأس المال غير المطلوب		
العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)	599,935.00	573,012.00
فرق إعادة التقييم		
النتيجة الصافية – النتيجة الصافية، حصة المجمع	128,813.00	47,259.00
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى،ترحيل من جديد	-3094.00	-20335.00
حصة الشركة المدمجة		
حصة ذوي الأقلية		
المجموع 1	**1,122,064.00**	**996,345.00**
الالتزامات غير المتداولة		

القروض والديون المالية		898.00
الضرائب (المؤجلة والمخصصة)	2,329.00	2,572,062.78
الديون غير المتداولة الأخرى		
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	47,024.00	43,012.00
مجموع الخصوم غير الجارية2	**49,354**.00	**46,483**.00
الالتزامات المتداولة		
الموردين والحسابات الملحقة	63,864.00	78,851.00
الضرائب	5,572.00	811.00
ديون أخرى	39,316.00	37,336.00
خزينة الخصوم		
مجموع الخصوم الجارية 3	**108,756**.00	**116,999**.00
المجموع العام للخصوم	**1,280,175**.00	**1,159,828**.00

المصدر: من إعداد الطالبتين بالعتماد على تقرير محافظ الحسابات

3.1 قائمة الدخل (حسب الطبيعة) 2022

الجدول رقم (15): قائمة الدخل

قائمة الدخل/الطبيعة		
حسابات	**2022**	**2021**
المبيعات و المنتوجات الملحقة	1,596,862.00	1,523,813.00
تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	294.00	16,326.00-
الإنتاج المثبت	280.00	2,668.00
إعانات الإستغلال	31,738.00	45,242.00
1- إنتاج السنة المالية	**1,629,175.00**	**1,555,397.00**
المشتريات المستهلكة	1,249,125.00-	1,256,905.00-
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	22,609.00-	22,692.00-
2- استهلاك السنة المالية	**1,271,735.00-**	**1,279,598.00-**
3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)	**357,440.00**	**275,799.00**

أعباء المستخدمين	164.77.00 –	135,344.00–
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	1,539.00–	1,573.00–
4- إجمالي فائض الإستغلال	**205,747.00**	**138,881.00**
المنتجات العملياتية الأخرى	5,496.00	6,707.00
الأعباء العملياتية الأخرى	3,818.00–	20,528,380.07–
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	92,048.00–	77,140.00–
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	13,162.00	100.00
5- النتيجة العملياتية	**128,540.00**	**48,019.00**
المنتوجات المالية	1,752.00	1,752.00
الأعباء المالية	17.00–	21.00–
6- النتيجة المالية	**734.00,1**	**1,731.00**
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**130,274.00**	**49,750.00**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	3,946,097.59–	1,108.00–
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	2,484.00	1,383.00–
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**1,649,587.00**	**1,563,957.00**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**1,520,774.00–**	**1,516,698.00–**
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**128,813.00**	**47,259.00**
عناصر غير عادية (منتجات)		
عناصر غير عادية (أعباء)		
9- النتيجة غير العادية		
10- صافي نتيجة السنة المالية	**128,813.00**	**47,259.00**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالعتماد على تقرير محافظ الحسابات

4.1 بيان التدفق النقدي لعام 2022

الجدول رقم (16): بيان التدفق النقدي لعام 2022

بيان التدفق النقدي لعام 2022		
التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية		
التحصيلات المستلمة من العملاء	1,679,087.00	1,575,986.00
المبالغ المدفوعة للموردين والموظفين	1,517,156.00-	1,498,656.00-
الفوائد والرسوم المالية الأخرى المدفوعة	1,470.00-	1,267.00-
ضرائب الدخل المدفوعة	295.00-	555.00-
التدفق النقدي قبل البنود غير العادية	160,164.00	75,507.00
التدفق النقدي من البنود غير العادية	2,355.00	2,558.00
صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية (أ)	**162,520.00**	**78,065.00**
صافي التدفق النقدي من أنشطة الاستثمار		
المدفوعات على عمليات شراء الأصول الثابتة الملموسة أو غير الملموسة	14,127.00-	12,153.00-
الإيصالات النقدية عند التخلص من الأصول الثابتة الملموسة أو غير الملموسة	1,330.00	
مدفوعات على عمليات الاستحواذ على الأصول الثابتة المالية		
الإيرادات النقدية من التخلص من الأصول الثابتة المالية		
الفوائد المستلمة على الاستثمارات المالية		
الأرباح وحصة النتائج المستلمة		
صافي التدفق النقدي من أنشطة الاستثمار (ب)	**12,796.00-**	**12,153.00-**
التدفق النقدي من أنشطة التمويل		
الإيصالات النقدية بعد إصدار الأسهم		
الأرباح والتوزيعات الأخرى المقدمة		
إيصالات القروض		
سداد القروض أو الديون المماثلة الأخرى	898.00-	898.00-
المنح (74؛ 131؛ 132)	15,762.00	35,210.00
صافي التدفق النقدي من أنشطة التمويل (ج)	**14,863.00**	**34,311.00**
تأثير تغيرات سعر الصرف على النقد وشبه النقد		
تغير التدفق النقدي للفترة (أ+ب+ج)	**164,588.00**	**100,223.00**
النقد أو ما يعادله نقدًا في بداية الفترة	**285,901.00**	**185,678.00**
النقد أو ما يعادله نقدًا في نهاية الفترة	**450,489.00**	**285,901.00**
التغير في التدفق النقدي للفترة	**164,588.00**	**100,223.00**
المطابقة مع النتيجة المحاسبية	**35,775.00**	**52,963.00**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالعتماد على تقرير محافظ الحسابات

5.1 قائمة التغيرات في حقوق الملكية

الجدول رقم (17): جدول التغيرات في حقوق الملكية

جدول التغيرات في حقوق الملكية					
الصياغة	عاصمة اجتماعي	رئيس الوزراء من الانبعاثات	فجوة انخفاض القيمة	فجوة إعادة التقييم	الاحتياطيات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر 2020	**396,410.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**552,676.00**
تغيير في طريقة المحاسبة 2021	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
تصحيح الأخطاء الجسيمة 2021	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
إعادة تقييم الأصول الثابتة 2021	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
الأرباح أو الخسائر غير المعترف بها في بيان الدخل لعام 2021	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
توزيعات الأرباح المدفوعة لعام 2021	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
زيادة رأس المال لعام 2021	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
النتيجة الصافية للسنة المالية 2021	0.00	0.00	0.00	0.00	**47,259.00**
الرصيد في 31 ديسمبر 2021	**396,410.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**620,271.00**
تغيير في طريقة المحاسبة 2022	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

تصحيح الأخطاء الجسيمة 2022	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
إعادة تقييم الأصول الثابتة 2022	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
الأرباح أو الخسائر غير المعترف بها في بيان الدخل لعام 2022	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
توزيعات الأرباح المدفوعة في عام 2022	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
زيادة رأس المال 2022	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
النتيجة الصافية للسنة المالية 2022	0.00	0.00	0.00	0.00	**128,813.00**
الرصيد في 31 ديسمبر 2022	**396,410.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**728,748.00**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالعتماد على تقرير محافظ الحسابات

2- منهجية تدقيق القوائم المالية (الميزانية على سبيل الحصر)

أ-الأصول

أولا: الأصول غير المتداولة : 1,266,516 كيلو دينار جزائري .

1. المبالغ حتى 31/12/2022 :

الجدول رقم (18): الأصول الغير متداولة

حساب	المبالغ الإجمالية	الاهتلاكات وخسائر القيمة	القيمة الصافية
الأصول المثبتة (غير متداولة)			
التثبيتات المعنوية	734.00	456.00	278.00
التثبيتات العينية			
أرض	158,187.00		158,187.00
البناءات	184,793.00	30,667.00	154,125.00
التثبيتات العينية الأخرى	858,636.00	645,750.00	212,885.00
إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى			
التثبيتات الجاري إنجازها	37,024.00		37,024.00
الأصول المالية			
السندات الموضوعة موضع المعادلة المؤسسات المشاركة			
المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة	200.00		200.00
السندات الأخرى المثبتة			
القروض والأصول المالية الأخرى غيرالمتداولة	1,509.00		1,509.00
الضرائب المؤجلة على الأصول	25,433.00		25,433.00
إجمالي الأصول غير المتداولة	**1,266,516.00**	**676,873.00**	**589,642.00**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالعتماد على تقرير محافظ الحسابات

2. التغيرات في حسابات الأصول غير المتداولة وأسبابها مقارنة بالسنة المالية 2021:

جدول رقم (19): مقارنة تغيرات حسابات الأصول الغير متداولة بالسنة المالية 2021

حساب	القيمة الإجمالية 2022	القيمة الإجمالية 2021	تفاوت
الأصول المثبتة (غير متداولة)			
التثبيتات المعنوية	735.00	547.00	+23.34%
التثبيتات العينية			
أرض	158,187.00	158,187.00	0%
البناءات	184,793.00	176,987.00	+4.41%
التثبيتات العينية الأخرى	858,636.00	849,206.00	+0.99%
إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى			
التثبيتات الجاري إنجازها	37,024.00	2,668.00	+1288%
الأصول المالية			
السندات الموضوعة موضع المعادلة – المؤسسات المشاركة	200.00	200.00	0%
المساهمات الأخربو الحسابات الدائنة الملحقة			
السندات الأخرى المثبتة			
القروض و الأصول المالية الأخرى غيرالمتداولة	1,509.00	888.00	+70.01%
الضرائب المؤجلة على الأصول	25,433.00	23,191.00	+66.9%
إجمالي الأصول غير المتداولة	**1,266,457.00**	**1,211,873.00**	**+4.50%**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالعتماد على تقرير محافظ الحسابات

3. تحليل الأصول الغير متداولة

1.3 التثبيتات المعنوية: 735.00 كيلو دينار جزائري.

- برنامج سكرابل للكمبيوتر: **280.00**
- برنامج **DLG** للمحاسبة: **137.00**
- برنامج **DLG** للكمبيوتر الشخصي: **83.00**
- مخزون برامج الكمبيوتر: **48.00**
- برنامج إدارة الأعمال: **187.00**

- وسجل هذا المركز ارتفاعا بنسبة 34.23% أو ما يعادل: كيلو **187.00** دينارا بالقيمة المطلقة مقارنة بالسنة المالية 2021.

يتم تفسير هذا الاختلاف السلبي على النحو التالي:

- المقتنيات: 187.00، مفصلة على النحو التالي:
  - برامج إدارة الأعمال: 187.00
- تدفق الأصول الخارجة: 00

2.3 التثبيتات العينية: 1,201,614.00 كيلو دينار جزائري

يتكون هذا المنصب أساسًا من:

- الأرض: 158,187.00 كيلو دينار جزائري ولم يسجل هذا الوضع أي تغير مقارنة بالسنة المالية 2021.
- المباني: 184,793.00 كيلو دينار جزائري وسجل هذا المركز ارتفاعا بنسبة 4.41% مقارنة بالسنة المالية 2021.

يتم تفسير هذا التباين الإيجابي على النحو التالي:

- ✓ المباني الصناعية: 2,964.00 (طلاء الواجهات، وما إلى ذلك) + شراء أعمال الأبواب والبناء كاميرا مراقبة + نافذة عرض أفقية)
- ✓ نقطة البيع رقم 1: 214.00
- ✓ نقطة البيع رقم 2: 538.00
- ✓ نقطة البيع رقم 3 : 1,189.00
- ✓ نقطة البيع رقم 4: 1,496.00
- ✓ نقطة البيع رقم 5: 1,404.00

- التثبيتات العينية الأخرى: 858,635.00 كيلو دينار جزائري سجل هذا البند ارتفاعا بنسبة 0.99% أو ما يعادل: 9,429.00 كيلو دينار جزائري بالقيمة المطلقة مقارنة بالسنة المالية 2021.

يتم تفسير هذا التباين الإيجابي على النحو التالي:

* المقتنيات مفصلة على النحو التالي:

- ✓ مواد المنتج X: 6970.00
- ✓ مواد المنتج Y : 1570.00 (ماكينة اللحام + الميزان)
- ✓ المواد والأدوات: 660.00 (شراء جهاز التقطير + خزان....)
- ✓ مواد متنوعة: 40.00 (كومولوس)
- ✓ معدات النقل: 824.00 (شراء شاحنة نقالة)
- ✓ معدات المكتب: 182.00 (تلفزيون + مكاتب)
- ✓ معدات الاتصالات: 33.00 (هاتف محمول)
- ✓ أثاث المكاتب: 243.00 (الطاولات + المكاتب)
- ✓ معدات الكمبيوتر: 376.00 (جهاز كمبيوتر مكتبي الطابعة)

* تدفق الأصول الخارجة: -55.00 مفصل على النحو التالي:

- المواد من XXX: 55.00 (فرق-المخزون-منظم)

3.3 التثبيات الجاري إنجازها

37,024.00 كيلو دينار جزائري هذه هي تكلفة بناء المحطة ..... اعتبارًا من 31/12/2022.

4.3 الأصول المالية الثابتة: 27,082.00 كيلو دينار جزائري

يتكون هذا المنصب أساسًا من:

- المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة: 200.00 كيلو دينار جزائري الاشتراك في رأس مال شركة أخرى
- القروض والأصول المالية الأخرى غيرالمتداولة: 1,508 دينار جزائري وقد سجل هذا المنصب زيادة قدرها 70.01% مقارنة بالسنة المالية 2021 وهو يتكون أساسًا من:
  - 310.00: قرض سيارة للسيد X1
  - 424.00: قرض سيارة للسيد X2

- 4.00-: قرض سيارة للسيد X3
- 158.00: قرض متنازع عليه (قضية قانونية ضد السيد X4)
- 621.00: تسوية الحسابات المتنوعة إلى الحساب الودائع الأمنية (أسطواناتالغاز)

- الضرائب المؤجلة على الأصول : 25,433 كيلو دينار جزائري

عند مراجعة هذا الرصيد لاحظنا أن الضرائب لم يتم إلغاء المدفوعات المؤجلة المسجلة قبل السنة المالية 2021. نوصي مديري الشركة بإلغاء الضرائب المؤجلة عند إتمام المعاملة وقد سبق أن أشرنا إلى ذلك في تقريرنا السابق.

4 التعليق على الأصول الغير متداولة

سمح لنا فحص بند الأصول غير المتداولة بملاحظة ما يلي:

- وجود ملف الأصول الثابتة.
- عند التحقق من المخزون المادي للأصول الثابتة المتوقفة عند 31/12/2022 لاحظنا ما يلي:
  - عدم وجود حالة (جيدة/سيئة) للأصول الثابتة.
  - تحتوي أغلب الأصول الثابتة على رموز شريطية ولكن اللجان المخصصة لمهمة الجرد لا تستخدم الماسح الضوئي code barre بسبب عدم وجود برامج إدارة المخزون الأصول الثابتة. تجدر الإشارة إلى أن استخدام ماسح code barre سيسمح للشركة بادارة المخزون بشكل أسرع وبتكلفة أقل للموارد والمزيد من الدقة مقارنة بعمليات جرد الورقية وقد سبق أن أشرنا إلى ذلك في تقريرنا السابق.
- التوفيق بين المخزونات المادية والمحاسبية تم إجراء الأصول الثابتة اعتبارًا من 31/12/2022. فجوة سلبية (مضخة .....) تم جمع مبلغ 55.
- لقد تم التعامل مع الفرق من الناحية المحاسبية. ولكن تم العثور على المضخة بعد تصحيح التناقض في الحسابات.
- نوصي بأن يقوم مدير الشركة بتعيين لجنة الإصلاح وجرد المعدات وقطع الغيار متدهورة.
- اعتبارًا من 31/12/2022، تم تخفيض قيمة بعض الأصول الثابتة الملموسة بالكامل مستهلكة.

- وبما أن هذه الأصول الثابتة يتم تحميلها كأصول للشركة لتوفير فوائد اقتصادية مستقبلية، فمن المستحسن القيام بذلك تقديرات لتصحيح قيمتها المحاسبية من خلال بالإشارة إلى القيمة السوقية، وهذا وفقًا لمتطلبات

ب) الأصول المتداولة: 770.220.00 كيلو دينار جزائري

جدول رقم (20): الأصول المتداولة

-المبالغ : حتى 31/12/2022:

حساب	القيمة الإجمالية	االاهتلاك وخسائر القيمة	القيمة الصافية
المخزونات والمنتجات قيد الإنجاز	94,665.00	1,952.00	713.00,92
الحسابات الدائنة – الإستخدامات المماثلة			
الزبائن	77,191.00		24,196.00
المدينون الآخرون	93,688.00	52,995.00	68,947.00
الضرائب وما شابهها	4,188.00	24,741.00	4,188.00
الأصول الأخرى المتداولة			
الموجودات و ما يماثلها			
توظيفات واصول مالية متداولة	50,000.00		50,000.00
الخزينة	450,490.00		450,490.00
إجمالي الأصول المتداولة	**770,221.00**	**79,688.00**	**690,533.00**

جدول رقم (21): التغيرات في حسابات المخزون وأسبابها

حساب	القيمة الإجمالية 2022	القيمة الإجمالية 2021	تفاوت
مخزون البضائع	0	6.00	%93.84-
المواد واللوازم	54,491.00	45,158.00	%20.67+
اللوازم الأخرى	34,215,000	30,100.00	%13.67+
المنتجات الحالية	3.006.00	4,321,000	%30.44-
المنتجات النهائية	2,925.00	3,604.00	%18.83-
المجموع	**94,664.00**	**83,189.00**	**%13.79+**

سجل هذا المركز انخفاضا بنسبة 13.79% مقارنة بالسنة المالية 2021.

1- **المخزونات الجاري تنفيذها:** 94.665.00 دينار جزائري يتم تفصيل هذا التوازن على النحو التالي:

- 390: بضائع (منتجات .....) غير طبيعية في الائتمان
- 54.490: المواد واللوازم، بما في ذلك:
  - ✓ 28.840: قطع الغيار (التركيبات)
  - ✓ 6.838.00: قطع غيار (معدات النقل) وتمثل هذه الأرصدة ما نسبته 65.47% من إجمالي المواد والإمدادات.
- 34.215: إمدادات أخرى، بما في ذلك:
  - ✓ 8.463: التغليف.....
  - ✓ 8.382: التغليف .....
- 3.006: المنتجات قيد التنفيذ، مفصلة على النحو التالي:
  - ✓ 1,248: المنتج 01
  - ✓ 1,282: المنتج 02
  - ✓ 476: المنتج 03
- 2,926: المنتجات النهائية

التعليق :

- تستخدم الشركة طريقة الجرد الدائم.
- تم إجراء الجرد الفعلي للمخزون اعتبارًا من 31/12/2022
- المصالحة التي أجريت بين المخزونات المادية والمحاسبية تم إجراء الجرد اعتبارًا من 31/12/2022. ولم يثير أي انحراف سلبي عليه منتج (1، 2، 3).

2- **خسائر في قيمة الأسهم:** 1.952 دينار جزائري هذه هي الخسائر في القيمة التي حدثت على المخزونات الميتة من الأجزاء إضافي.

جدول رقم (22): الاختلافات في الحسابات الدائنة – الإستخدامات المماثلة

حساب	القيمة الإجمالية 2022	القيمة الإجمالية 2021	تفاوت
الزبائن	77,191.00	85,440.00	%9.66-
المدينون الآخرون	93,688.00	137,432.00	%31.83-
الضرائب وما شابهها	4,186.00	7,485.00	%44.05-
مستحقات أخرى واستخدامات مماثلة	0.00	0.00	%0
المجموع	**175,066.00**	**230,358.00**	**%24-**

سجل هذا المنصب انخفاضا بنسبة 24٪ مقارنة بالسنة المالية 2021.

1. **<u>الزبائن</u> : 77,191.00 دينار جزائري** يمثل هذا البند ما نسبته 36.08% من إجمالي المستحقات. لقد سجل انخفاض بنسبة 9.66% مقارنة بالسنة المالية 2021 ويتم تفصيلها على النحو التالي:

- 3,484.00: عملاء متنوعون
- 369.00: الشركة 1
- 6.902.00: الشركة 2
- 711.00: الشركة 3
- 5.705.00: الشركة 4
- 3.00:الشركة 5
- 3.953.00: شركة 6
- 2,240.00: شركة 7
- 473.00: شركة 8
- 53,350.00: العملاء المشكوك فيه

تعليق :

عند فحص حساب مستحقات العملاء، ركزنا بشكل خاص على العملاء المشكوك في تحصيلهم، حيث يمثل مبلغهم 67.82٪ من إجمالي مبلغ المستحقات، أي 350،53.00 كيلو دينار جزائري، بما في ذلك:

- Y1 السيد :3.621 ,.00
- Y2 السيد :1.725 ,.00
- Y3 السيد :4.409 ,.00
- Y4 السيد :4.099 ,.00
- Y5 السيد :1.179 ,.00
- Y6 السيد :1.833 ,.00
- Y7 السيد :2.078 ..00
- Y8 السيد :4.429 ,.00
- Y9 السيد :13.705 ,.00-

تجدر الإشارة إلى أنه تم تكبد خسارة انخفاض القيمة بنسبة 99.33٪ على الديون المعدومة أو: 52.995 ,.00 كيلو دينارجزائري .

ملفات العميلين (السيد Y8 والسيد Y9) الذين صدرت أحكامهما تم النطق بالحكم لصالح الشركة وتم تسليمها إلى محضر المحكمة العدالة من أجل التنفيذ.

ويطلب من إدارة التقاضي أن تعرض على المجلس الإدارة تقرير مفصل ومفصل عن المستحقات متنازع عليها حتى يتم النطق بالقرار بشكل نهائي.

يتم تحديد مستحقات العملاء وتحليلها، ومع ذلك، فإننا نوصي مديري الشركة بتعزيز هيكل الاسترداد لتسريع معدل استرداد هذه المستحقات.

2. **<u>المدينون الآخرون</u>: 00. 93,688 كيلو دينار جزائري** يتم تفصيل هذا التوازن على النحو التالي:

السلف والدفعات المقدمة للموردين: 390 دينار جزائري

- 427.00: السلف للموردين، بما في ذلك:
- 1.020 ,.00: سلف للعجول الحوامل
- 119.00–: خصم إضافي على قسائم إزالة الشراء المسبق لشهر ديسمبر 2022
- 4.148 ,.00–: خصم إضافي مقدمًا على بطاقة SIM
- 163.00: سلف الشراء.... السابق 2018
- 225.00: دفعة مقدمة 50% من CNTPP
- 13.00: تقدم .....
- 378.00: سلف موردي المخزون
- 491.00: المتبقي للاحتفاظ به في ديسمبر 2022:.....
- 6.685 ,.00: يتبقى الاحتفاظ به على أساس رأس المال المدفوع .....
- 4.738 ,.00–: خصم إضافي ديسمبر 2022 ..... UAB
- 8.00–: خصم إضافي ديسمبر 2022.....

ب) حسابات الموظفين والحسابات ذات الصلة: 9.157,.00 كيلو دينار جزائري

- 913.00: صندوق العمل الاجتماعي
- 7.966 ,.00: قروض عيد الأضحى
- 9.500 ,.00: سلف للموظفين
- 7.00: السلف المقدمة لموظفي لجنة العلاقات العامة
- 262.00: سلف متنازع عليها

ج) الدولة والسلطات العامة الأخرى: 68.215.00 كيلو دينار جزائري

- 68.214: دعم DA 04 و DA 05 (المربون + المجمعون) DSA

د) حسابات مدينة أخرى: 00,. 15.926 كيلو دينار جزائري

- 621.00: تحويل
- 9.00: نقل .....
- 00,. 1.707: مشتريات الثلاجات (من تجار التجزئة المختلفين)
- 45.00: تحويل .....
- 534.00: التكليف .....
- 212.00: تحويل .....
- 412.00: جزء من موظفي DEW CTA (من يوليو إلى ديسمبر 2022)
- 127.00: مستحقات بين الشركات
- 00,. 12.260: DA 4 (مكافآت التكامل) و DA 5 (مكافآت التجميع)+ الفائدة (باستثناء 2020 و2021 و2022)

تعليق :

387.00: سلف للموردين (مواد غذائية مختلفة)، يتعلق هذا بـ السلف للموردين السابقين لعامي 2014 و2015، نوصي بما يلي: مسؤلي الشركة لتوفير هذه المستحقات.

00,. 1.707: مشتريات الثلاجات لصالح التجار المختلفين، هناك بدلا من التوجه إلى هؤلاء التجار والمطالبة بهذه الديون.

❖ **وقد سبق أن أشرنا إلى ذلك في تقريرنا**

262.00: السلف المتنازع عليها (السيد X4). يجب علينا الإبلاغ بأن الشركة قد اتخذت إجراءات قانونية قضائية مما أدى إلى صدور حكم لصالحه.

❖ **وقد سبق أن أشرنا إلى ذلك في تقريرنا السابق.**

3. **خسائر في القيمة حسابات مدينة مختلفة: 24.741.00 كيلو دينار جزائري** يتم تفصيل هذا التوازن على النحو التالي:

- 24.010.: خسارة القيمة على مكافأة التكامل، وهذا يتعلق بالخصومات من مكافأة تكامل ONIL قبل عام 2017 وقد تم توفير هذه الخصومات بشكل كامل.

- 731.00: خسارة القيمة على قرض السيارة (الموظفون السابقون السيد X1، السيد X2)

4. <u>الضرائب وما شابهها</u>: 4.188 ,.00 كيلو دينار جزائري

يتم تفصيل هذا التوازن على النحو التالي:

- 4.188 .00: سيتم تسوية ضريبة القيمة المضافة في يناير 2023

جدول رقم (23): الاختلافات في توفر العناصر المتشابهة وأسبابها:

حساب	قيمة 2022	قيمة 2021	تفاوت
. الأصول المالية الأخرى . التيارات	50,000.00	50,000.00	%0
الخزانة	450,490.00	285,902.00	%57.57+
المجموع	**500,489.00**	**335,901.00**	**%48.99+**

سجل هذا المنصب زيادة قدرها 48.99٪ مقارنة بالسنة المالية 2021.

1. الاستثمارات والأصول المالية الأخرى: 50.000 ,.00 هذه وديعة لأجل مدفوعة الأجر لدى بنك بدر في معدل 3.25% (متغير).

2. نقدًا: 450.490 .00 كيلو دينار جزائري وسجل التدفق النقدي للشركة ارتفاعا بنسبة 57.57% تقرير السنة المالية 2021.

يتم تفصيل هذا التوازن على النحو التالي:

- 23.626 ,.00: حساب إيرادات محاسب قانوني معتمد
- 345.160 ,.00: حساب مصاريف المحاسب القانوني المعتمد
- 19.147 ..00: حساب بدر
- 19.860.00: حساب بدر (منح)
- 5.293.00: إيصالات تسجيل النقدية
- 377.00: صندوق المصروفات
- 37.027.00: السلف والائتمانات

التعليق :

- يتم إغلاق بيانات تسوية البنك شهريًا.
- تظهر بيانات مطابقة البنك المعاملات الخاصة 2022.
- تم إغلاق محاضر الرقابة النقدية على المصروفات والإيرادات النقدية شهريا. يتم التوقيع عليها بشكل مشترك من قبل أمين الصندوق الرئيسي ورئيسة قسم "المحاسبة العامة" (السيدة س)، والسيد أ.
- 37.027..00: هما خطابان اعتماد مفتوحان لدى بنك بدر صيدا للقيام بعمليتي استيراد مفصلتين على النحو التالي:

* 18.212..00: استيراد آلة التعبئة والتغليف ..... مع رأسي تعبئة بقيمة 128 يورو من شركة ..... في فرنسا.

* 18.814..00: استيراد آلة تعبئة أكياس مبسترة أوتوماتيكية من طراز EXACTA-5000 بقيمة 131 يورو، من شركة SMF Maschinenfabrik GmbH الموجودة في ألمانيا.

ب- الخصوم :

أ) **رأس مال المساهمين:** 1.122.064,.00 كيلو دينار جزائري

جدول رقم (24): الميزانية العمومية لحساب حقوق الملكية التالية كما في 31/12/2022:

حساب	قيمة
رأس المال المصدر	396,410.00
الاحتياطيات	599,936.00
النتيجة الصافية	128,813.00
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	00.3,095-
المجموع	**1,122,064.00**

جدول رقم (25): التغيرات في حقوق الملكية وأسبابها:

حساب	قيمة 2022	قيمة 2021	تفاوت
رأس المال المصدر	396,410.00	396,410.00	-
الاحتياطيات	599,936.00	573.012.00	%4.70 +
النتيجة الصافية	128,813.00	47,259.00	%172.56+
ترحيل من جديد	3,095.00-	20,336.00-	%84.78+
المجموع	**1,122,064.00**	**960.345.00**	**%12.61+**

1- رأس المال المصدر: 396,410.00 كيلو دينار جزائري رأس المال المساهم يتوافق مع النظام الأساسي للشركة التابعة

2- الاحتياطيات: 599,936.00 كيلو دينار جزائري يتم تفصيل هذا التوازن على النحو التالي:

- 61.661.00: الاحتياطيات القانونية
- 538.275.00: احتياطيات اختيارية

3- النتيجة الصافية: 128,813 دينار جزائري وهذه هي نتيجة الأرباح للسنة المالية 2022، حيث سجلت زيادة قدرها 172.56% مقارنة بالسنة المالية 2021.

4 - ترحيل من جديد : DA 3,095.00-

تعليق:

نظرًا لتجاوز هذه العتبة إلى حد كبير، فمن الضروري وقف جميع عمليات السحب المستقبلية في مسائل الاحتياطي القانوني.

ب) الالتزامات غير المتداولة: 00. 49,355 كيلو دينار جزائري

جدول رقم (26): حسابات الالتزامات غير المتداولة بعد الميزانية العمومية كما في 31/12/2022:

حساب	قيمة
القروض والديون المالية	-
الضرائب (المؤجلة والمخصصة)	2,330.00
الديون غير المتداولة الأخرى	-
أمثال . والدخل المؤجل	47,025,00
المجموع	**49.354.00**

جدول رقم (27): التغيرات في الالتزامات غير المتداولة وأسبابها:

حساب	قيمة 2022	قيمة 2021	تفاوت
القروض والديون المالية	-	899.00	%100-
الضرائب (المؤجلة والمخصصة)	2,330.00	2,572.00	%9.41-
الديون غير المتداولة الأخرى	-	-	-
أمثال . والدخل المؤجل	47,025,00	43.012.00	%9.32+
المجموع	**49,355.00**	**46,483.00**	**%6.18+**

وسجل هذا المنصب زيادة بنسبة 6.18% مقارنة بالسنة المالية 2021 :

1- القروض والديون المالية: 0.00 كيلو دينار جزائري .

2- الالتزامات الضريبية المؤجلة: 2,330 كيلو دينار جزائري .

3- المخصصات والإيرادات المؤجلة: 47,025كيلو دينار جزائري مخصص مكافأة نهاية الخدمة المتراكمة اعتبارًا من 31/12/2022.

التعليق :

•عند فحص حالة توفير تعويضات التقاعد، لدينا لاحظ أنه قبل السنة المالية 2021، تم حساب التعويض لجميع الموظفين دون إصدار تفاصيل لكل شخص.

من الضروري تنظيم هذا الوضع وإجراء الاختبارات التوفير = (التعويض الفعلي).

ج) الالتزامات الحالية : 108,756.00 كيلو دينار جزائري .

جدول رقم (28): حسابات الالتزامات الحالية بعد الميزانية العمومية كما في 31/12/2022:

حساب	قيمة
الموردين والحسابات ذات الصلة	63,865.00
الضرائب	5,575.00
ديون أخرى	39,316.00
المجموع	**108,756.00**

جدول رقم (29): التغيرات في حسابات الالتزامات الحالية وأسبابها:

حساب	قيمة 2022	قيمة 2021	تفاوت
الموردين والحسابات ذات الصلة	63,865.00	78,852.00	%19.01-
الضرائب	00.5,575	812.00	586.79+ %
ديون أخرى	39,316.00	37,336.00	%5.30+
المجموع	**108,756.00**	**117,000.00**	**%7.04-**

سجل هذا البند انخفاضًا بنسبة 7.04% مقارنة بالسنة المالية 2021.

1- الموردين والحسابات المرتبطة بهم: 63,865 دينار جزائري سجل هذا الرصيد انخفاضا بنسبة 19.01% مقارنة بالسنة المالية 2021. ويتم تفصيلها على النحو التالي:

- 39,094.00: العديد من الموردين، بما في ذلك:
  - 35.310.00: منتجون .....
- 19,324.00: دائنو الخدمة (المنتجون/المحصلون)، بما في ذلك:
  - 3,608.00: كاب سي سي إل إس تيميمون
  - 11,354.00: مكافآت المنتجين لشهر ديسمبر 202
- 432.00: دائنو الخدمة / الخصومات
- 1,434.00: دائنو الخدمة، بما في ذلك:
  - 714.00: (30% CNTPP) من دراسة المحطة المتبقية يجب
  - CNFE :686.00 (تدريب)

- 1.703.00: موردو الأصول الثابتة.
- 1,787.00: الموردين، أموال الاحتفاظ.
- 53.00: لم يتم استلام فواتير الموردين

➢ 53.00: سيميتود

التعليق :

- يجب إلغاء الديون السابقة التي لم يطالب بها الموردون و/أو غير المبررة.
- 1,787.00: أموال الاحتفاظ للموردين.
- عند مراجعة هذا الرصيد، لاحظنا أن 50% من أموال الاحتفاظ تعود إلى ما قبل السنة المالية 2017.ننصح مديري الفروع بتنظيمهم. (استرداد المبلغ أو الإلغاء)
- من الضروري المطالبة بالفواتير التي لم يتم استلامها.

2- الضرائب: **5,575.00**كيلو دينار جزائري يتم تفصيل هذا التوازن على النحو التالي:

- 3,559.00: سيتم دفع IBS حتى عام 2022
- 1,396.00: ضريبة القيمة المضافة المستحقة
- 70.00: TAP، بما في ذلك:

✓ 30.00: TAPديسمبر 2022

✓ 31.00: سيتم تنظيم TAP

- 549.00: رسوم الطوابع

التعليق :

* تقوم الشركة التابعة بسداد ديونها الضريبية بانتظام.

3- ديون أخرى: 39,316 كيلو دينار جزائري يتم تفصيل هذا التوازن على النحو التالي:

- 1,772.00: مبالغ مقدمة من العملاء
- 75.00: الأجر المستحق للموظفين
- 698.00: مساهمات CNAS، حصة العامل
- 1,908.00: مساهمات CNAS، حصة صاحب العمل
- 1,394.00: تم حجب IRG من الرواتب
- 79.00: دائن المصاريف المتنوعة.
- 27.00: بيع .....
- 209.00: نقل ..... تلمسان
- 480.00 : نقل ..... عنابة
- 81.00: النفقات الطبية/العمرة CRMA
- 32,589.00: مخصصات الالتزامات الحالية، مفصلة على النحو التالي:

* 9,709.00: مخصص الإجازات المدفوعة الأجر للنصف الثاني من عام 2022.

* 336.00: الباقي من المخصص (وكلاء القضية 17)

* 971.00: توفير SGI

* 1,871.00: مخصص ضريبة الأملاك (2020، 2021 و2022)

*19,700.00: مخصص 10% من حصة العمال

التعليق :

* 75.00: الأجر المستحق للموظفين، ويرجع ذلك أساسًا إلى (العمال المتعاقدين) في نتائج الشركة التابعة بتاريخ 2017 وأجورهم مؤرخة في عام 2015.

وفقًا للمعلومات التي تم جمعها من مديري الفروع، فإن هؤلاء تم الاتصال بالأشخاص ولكن دون متابعة. بخصوص الحقوق غير المطالب بها ونظرا لصغر المبالغ فإننا نوصي بإلغائها.

* بناءً على التوصية الواردة في تقريرنا السابق، فإن الإيرادات من ONIL بمبلغ DKA 1.058.00، تم تسويتها.

يتم تسجيل IRG على الرواتب و IRG عند المصدر في 442 "الضرائب "الضرائب القابلة للاسترداد من أطراف ثالثة" بدلاً من الحساب المناسب 447 "الضرائب الأخرى"

*79: دائن المصروفات المتنوعة، يتعلق هذا بإيصالات CRMA من عام 2011، 2014، 2015 و2017 مجهولة الهوية. نوصي بتسوية هذا الرصيد عن طريق مقابل جزء من حساب الدخل الاستثنائي.

وقد سبق أن أشرنا إلى ذلك في تقريرنا السابق.

التوصيات:

مع الأخذ في الاعتبار الملاحظات والنتائج المذكورة أعلاه، فإننا دعونا نلخص بإيجاز التوصيات الرئيسية التي ينبغي أن تؤدي إلى صورة أكثر دقة لحسابات الشركة الاجتماعية

التابعة:

- إعادة تقييم الأصول الثابتة التي تكون قيمتها الدفترية الصافية أقل من قيمتها السوقية.
- يجب إزالة أي أصول ثابتة ملموسة وغير ملموسة أصبحت خارج الاستخدام بشكل دائم من الميزانية العمومية.
- يجب ملاحظة الخسائر في القيمة على جميع حسابات الطرف الثالث، عندما يكون استرداد حقوق الشركة التابعة موضع شك.
- تسريع معدل تحصيل الديون ذات الرصيد الكبير.
- إجراء عمليات مطابقة دورية بين الكميات المنتجة وتسويقه.
- إجراء المقارنات الدورية مع الشركات التابعة للمجموعة.
- تطبيق المحاسبة التحليلية.
- يجب اتخاذ أي أحكام بشأن المخاطر والرسوم بمجرد أن تصبح المخاطر أو الرسوم مؤكدة.
- بيع المخزون الميت من قطع الغيار في المزاد العلني.

- المطالبة من إدارة العمل بالحصة المدفوعة من قبل الشركة التابعة لفائدة موظفيATC.
- رفع كافة التحفظات عن المراجع القانوني.
- الالتزام الصارم بمتطلبات إطار عمل المخاطر الائتمانية، بحيث تعرض البيانات المالية بشكل صادق الوضع المالي للشركة التابعة وأدائها وأي تغييرات في وضعها المالي.

المطلب الثالث: التقارير الخاصة للمصادقة على الحسابات

1. تقرير خاص رأي حول الحسابات السنوية

لقد أجريت عملية التدقيق الخاصة بي وفقًا للمعايير المهنية. وهذا يتطلب تنفيذ العناية الواجبة للحصول على ضمان معقول بأن الحسابات السنوية لا تحتوي على أي شذوذ كبير.

يتكون التدقيق من فحص الأدلة الداعمة التي تبرر البيانات الواردة في الحسابات، عن طريق أخذ العينات، ويتضمن ذلك أيضًا تقييم المبادئ المحاسبية المطبقة والتقديرات الهامة التي استخدمتها الإدارة لإعداد الحسابات وكذلك عرض البيانات المالية ككل.

تشكل نتائج عملنا وتحقيقاتنا أساسًا معقولًا للتعبير عن الرأي بشأن الحسابات المغلقة في 31/12/2022.

مع الأخذ بعين الاعتبار العناية الواجبة التي قمت بها وفقًا للمعايير المهنية وخاضعًا للتحفظات والتوصيات المذكورة أعلاه، أعتقد أنني قادر على التصديق على أن الحسابات السنوية لـ SPA LAITERIE LA SOURCE SAIDA كما وردت في الصفحات 41 و42 و43 من هذا التقرير، منتظمة وصادقة وتعطي صورة حقيقية وعادلة عن نتائج العمليات للسنة المالية الماضية وكذلك الوضع المالي وأصول الشركة في نهاية السنة المالية 2022.

وفقًا لأحكام المادة 715 مكرر 4 الفقرة 2 من القانون التجاري الفرنسي، كما تم استكمالها وتعديلها، قمت بفحص وتحقق من تقرير إدارة مجلس الإدارة للسنة المالية 2022.

وفي ضوء هذه المراجعة والمعلومات التي اطلعت عليها خلال مهمتي، ليس لدي أي ملاحظات جوهرية حول صدق واتساق المعلومات المالية والمحاسبية الواردة في هذا التقرير، مقارنة بالقوائم المالية للشركة المغلقة في 31/12/2022.

2. تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية:

طبقا لأحكام المادة 25 من القانون رقم 10.01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن المحاسبين القانونيين والمدققين القانونيين والمحاسبين القانونيين وتطبيقا للمرسوم الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 24 يونيو 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير المدقق، نقدم لكم تقريرنا الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية للسنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2021.

ومن الواجب الإشارة إلى أنه يقع على عاتق الإدارة تحديد وتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية القادرة على منع، أو إذا لم يكن كذلك، اكتشاف أي أخطاء وحقائق محتملة بطريقة عملية وسريعة.

ومن مسؤوليتنا أن ننفذ العناية الواجبة اللازمة وأن نصيغ أي ملاحظات، وفقا للمبادئ المهنية.

الهدف المنشود بالعناية الواجبة التي نقوم بها، بهذا المعنى، هو أن نصبح على دراية بعناصر الرقابة الداخلية التي تنفذها الشركة، من أجل منع خطر حدوث شذوذ كبير في الحسابات المأخوذة ككل، وكذلك التأكيدات المتعلقة بتدفق العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة الحسابات في نهاية الفترة، وعرض البيانات المالية والمعلومات المقدمة في الملحق للحسابات.

ويجدر بنا أن نشير إلى أن تقريرنا بشأن إجراءات الرقابة الداخلية يتضمن فقط تقييمنا لمدى صدق المعلومات الواردة في تقرير شركتكم وليس للإجراءات بحد ذاتها.

وفي غياب تقرير أعدته الشركة، فليس لدينا أي ملاحظات خاصة.

3. **تقرير خاص عن الاتفاقيات المنظمة:**

بموجب المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93/08 المؤرخ 25 أبريل 1993 المعدل والمكمل للأمر رقم 75/59 بتاريخ 26/09/1975 المتعلق بقانون تجارة "أي اتفاق بين الشركة وأحد مديريها، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، يجب، تحت طائلة البطلان، أن يخضع لموافقة مسبقة من مجلس الإدارة بعد تقرير من المدقق الحسابات.

وينطبق الأمر نفسه على الاتفاقيات بين شركة وشركة أخرى، سواء كان أحد مديري الشركة مالكًا أو شريكًا أو مدير الشركة » أعلمكم أنني لم أطلع على أي اتفاقيات مذكورة في المواد المذكورة أعلاه من هذا القانون.

4. تقرير خاص عن المزايا الخاصة

طبقا لأحكام المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلقة بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، نبلغكم بأن الإدارة لم تبلغناعن أي شيئ أي لا توجد وثيقة تجسد المزايا المحددة.

5. تقرير خاص عن تفاصيل أعلى خمس رواتب:

وفقًا للمادتين 680 و819 من المرسوم التشريعي رقم 93/08 بتاريخ 24/04/2003، تعديل وتكملة المرسوم رقم 75/59 المؤرخ 26/09/1975 المتعلق بقانون التجارة، أشهد أن مبلغ الأجر المدفوع للخمسة الأشخاص الأعلى أجرا.

جدول رقم (30): أعلى خمس رواتب في المؤسسة

الاسم الأول والأخير	وظيفة	خام أنيل	صافي سنوي	ملاحظة
السيد 01	S/D HSE	1,656.00	1,311.00	
السيد 02	المدير العام المؤقت	1,712.00	1,287.00	
السيد 03	تقنية S/D	1,696.00	1,271.00	
السيد 04	صيانة S/D	1,632.00	1,195.00	
السيد 05	المستمع	1,564.00	1,174.00	
	المجموع	**8,263.00**	**6,241.00**	

6. تقرير خاص عن استمرارية العمل:

طبقًا لأحكام المادة 715 مكرر 11 من الأمر رقم 75/59 المؤرخ 26/09/1975 المتعلق بقانون التجارة، المعدل بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ 25/04/1993، يشرفني أن أبلغكم أن حسابات شركتكم تظهر، اعتبارًا من 31/12/2022، صافي أصول إيجابي قدره: 1,121,901,492.30 دينار جزائري، لرأس مال مساهم قدره 396,410,000.00 دينار جزائري.

يتم حساب هذا الوضع بناءً على الأرقام المحاسبية كما هو موضح في البيانات المالية للسنة المالية 2022 المنتهية في 31/12/2022، والمفصلة على النحو التالي:

جدول رقم (31): تقرير استمرارية العمل

حساب	قيمة
رأس المال المصدر	396,410.00
المكافآت والاحتياطيات	599,935.00
النتيجة الصافية	128,813.00
المضي قدما	3,094.00-
المجموع	**1,122,064.00**

ولم نلاحظ وجود أية حقائق أو مؤشرات أو أحداث من المحتمل أن تؤدي إلى المساس باستمرارية الأعمال.

7. تقرير خاص عن تطور نتائج الخمسة السنوات المالية الماضية والأرباح لكل سهم أو شارك:

طبقا لأحكام المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة المحاسب القانوني ومدقق الحسابات والمحاسب المعتمد.

طبقاً لأحكام المادة رقم 715 مكرر 10 من المرسوم رقم 75/59 بتاريخ 09/1975/26 المتعلق بقانون التجارة، أقدم فيما يلي النتائج الصافية التي حققتها الشركة خلال السنوات المالية الخمس الماضية:

جدول رقم (32): تقرير تطور نتائج الخمسة السنوات المالية الماضية

يمارس	النتائج الصافية	الملاحظات
2018	118,552.00	ربح
2019	00.114,332	ربح
2020	20,335.00-	العجز
2021	47,259.00	ربح
2022	128,813.00	ربح

8. تقرير خاص عن عملية الزيادة أو تخفيض رأس المال

طبقا لأحكام المادة رقم 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلقة بمهن المحاسب القانوني والمراجع ومحاسب قانوني ووفقًا للمادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ 26/05/2011، تحديد معايير تقارير المراجعين والإجراءات والمواعيد النهائية لإرسالها، نبلغكم بأننا لم نتخذ أي إجراءمعرفة زيادة أو تخفيض رأس مال الشركة.

9. تقرير خاص حول إصدار الأوراق المالية الأخرى

طبقا لأحكام المادة رقم 25 من القانون رقم 10-01 لسنة 29يونيو 2010، فيما يتعلق بمهن المحاسب القانوني والمراجع الحسابات والمحاسب القانوني ووفقا للمادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ 26/05/2011، الذي يحدد معاييرتقاريرالمدقق، والطرق والمواعيد النهائية لإرسالها، ونحن نفيدكم بأن الشركة لم تصدر أية أوراق مالية أخرى للممتلكات المنقولة.

10. تقرير خاص عن توزيع على الأرباح

طبقا لأحكام المادة رقم 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، فيما يتعلق بمهن المحاسب القانوني والمراجعالحسابات والمحاسب القانوني ووفقا للمادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ 26/05/2011، الذي يحدد معايير التقاريرالمدقق، والطرق والمواعيد النهائية لإرسالها، ونحن نفيدكم بأن الشركة لم تقم بتوزيع الدفعات المقدمةعلى الأرباح.

المبحث الثالث: مقابلة شفهية حول تدقيق الخارجي في تدعيم حوكمة الشركات

1 -كيف يساهم التدقيق الخارجي في تفعيل الحوكمة داخل المؤسسة؟

- يساهم التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال شهادته على صحة القوائم والتقارير المالية المنشورة وإضفاء الثقة والمصداقية عليها.

2- ماهو دور التدقيق الخارجي في حماية أصحاب المصالح في ظل حوكمة الشركات؟

- يقوم التدقيق الخارجي بحماية حقوق أصحاب المصالح من خلال:
  - الافصاح الكامل عن أداء الشركات والوضع المالي لها.
  - إبداء رأيه الفني حول القرارات المتخذة من قبل الإدارة العليا بكل صدق وموضوعية.

3- من هم أعضاء مجلس الإدارة وماهو دوره داخل المؤسسات باعتباره أحد آليات الحوكمة؟

- يتكون مجلس الإدارة من:
  - رئيس مجلس.
  - أعضاء التنفيذيين.
  - الأعضاء الغير التنفيذيين.

- دوره:
  - يقوم مجلس الإدارة باختيار المديرين التنفيذيين والذي يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة والرقابة على أدائهم.
  - رسم سياسات عامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين من خلال الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها لهم.
  - يساهم في التطبيق الفعال للمبادئ الست للحوكمة.

4- هل تتبع ممارسات أخلاقية خاصة في عملك كمحافظ حسابات لضمان شفافية وجودة للمخرجات المحاسبية؟

- نعم أنا كمحافظ حسابات ملزما بأن أتبع ممارسات أخلاقية خاصة لضمان شفافية وجودة المخرجات المحاسبية، ومن بعض هذه الممارسات الأخلاقية ما يلي:

- المحافظة على سرية المعلومات.
- النزاهة والصدق.
- الاستقلالية المهنية.
- الامتناع عن تعارضات المصالح.

5- هل ترى أن عنصر الاستقلالية المهنية تعتبر عنصرا هاما لإبداء رأيك وإنشاء تقريرك؟

- تعتبر استقلالية المدقق ظاهريا وفكريا عن المؤسسة محل التدقيق من أبرز عوامل التدقيق التي تساعدني في اكتشاف أكبر عدد من التحليلات في القوائم المالية لأستطيع أداء عملي بنزاهة وأمانة. في إعطاء معلومات مالية ذات مصداقية وشفافية وإبداء رأي سليم حول حالة المؤسسة وكذا إعداد تقرير نظيف يعكس صورة حقيقية للمؤسسة.

6 -فيما تكمن العلاقة بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية ؟وكيف تؤثر على تطبيق الحوكمة؟

- تعتبر عملية مراقبة نظام الرقابة الداخلية خطوة مهمة يقوم بها كل مدقق عند مباشرة عمله داخل المؤسسة حيث تعتبر معيار من معايير العمل الميداني له حيث يقوم بجمع أدلة إثبات يقوم لفحصها والتأكد من صحتها ومصداقيتها حتى يتسنى له إبداء رأيه حول مصداقية وشفافية الأحداث والعمليات الاقتصادية ليمكن كل طرف له علاقة بالمؤسسة بمعرفة الوضع الحقيقي لها وبالتالي يؤثر إيجابا على التطبيق الفعال للحوكمة الرشيدة.

7- ماهو دور تقرير المدقق فيما يخص حوكمة الشركات ؟

- يمكن القول أنا تقرير هو صورة عاكسة لحقيقة المركز المالي والوضع الكامل للمؤسسة أمام الأطراف المتعاملين معاها حيث يعبر عنها بكل موضوعية وشفافية.

خلاصة الفصل

من خلال التوصل أن القوائم المالية للمؤسسة تتسم بصفة الموثوقية من خلال وجود صفة كل من التمثيل للقوائم المالية للمؤسسة، كما أن محافظ الحسابات لعب دورا هاما في التعزيز من موثوقية القوائم المالية، من خلال مختلف الملاحظات التي عرضها في تقريره حول مختلف الأحداث والتي قامت بها المؤسسة إضافة إلى مختلف النقائص التي اكتشفها في تلك القوائم والتي يجب على المؤسسة تجنبها في السنة المالية القادمة، وأخيرا النتائج التي توصل إليها والتوصيات التي اقترحها على إدارة المؤسسة.

وعليه يمكن القول أن محافظ الحسابات لعب دورا كبيرا في تعزيز من مصداقية وموثوقية القوائم المالية حيث يستطيع مستخدمو هذه القوائم اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بكل ثقة، كون هذه القوائم تعبر وتمثل على مختلف الأحداث والعمليات المالية للمؤسسة ويمكن التحقق منها من قبل أي محافظ أخر

خاتمـــــة

من خلال دراستنا يمكننا القول أن أهمية مهنة التدقيق الخارجي بالنسبة لحوكمة الشركات تكمن في إضفاء للمزيد من المصداقية والشفافية والإفصاح للمعلومات في القوائم .فالمدقق الخارجي أثناء تأديته لمهمته بإبداء رأي فني موضوعي مستقل ومحايدة عن القوائم المالية يكون قد ساهم مساهمة فعالة في إرساء مبادئ الحوكمة. والسهر على حماية حقوق المساهمين ومختلف أصحاب المصالح الممثلين في مستخدمي القوائم المالية ،كما يساهم في القضاء على مشكل التضارب في المصالح وقد جاءت حوكمة الشركات بدورها لتضبط العلاقة بين إدارة الشركة، ومجلس الإدارة والمساهمين، وغيرهم من الأطراف. وذلك ظهر جليا في نتائج دراستنا التي حاولنا من خلالها إبراز دور التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات في تحسين جودة المخرجات المحاسبية.

أولا: اختبار الفرضيات

- ✓ يساهم التدقيق الخارجي باعتباره أحد آليات حوكمة الشركات في تحسين موثوقية القوائم المالية من خلال المساعدة على تحسين دور القوائم المالية في التعبير بصدق عن الأحداث التي وقعت بصورة سليمة، وكذلك تحسين حيادية هذه القوائم إضافة إلى تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقق.
- ✓ يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة اتصال بين المؤسسة والعالم الخارجي وذلك من خلال التقرير الذي يعده المدقق لإبداء رأيه حول صدق وعدالة القوائم المالية في إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ونتائج أعمالها.
- ✓ يعتبر التدقيق الخارجي أحد البنات حوكمة الشركات التي لها دور في تحسين جودة القوائم المالية لأنه يساعد على تحسين ملائمة وموثوقية هذه القوائم لاتخاذ القرارات المختلفة.
- ✓ يقوم محافظ الحسابات بتقديم مجموعة مختلفة من الخدمات في الميدان المالي و المحاسبي والتي تتلخص في تقريره النهائي الذي يتصف بالمصداقية والشفافية.

ثانيا: نتائج الدراسة

- ✓ يعتبر التدقيق الخارجي كآلية من آليات الحوكمة الخارجية التي تهدف إلى زيادة فعالية تطبيق هذه الحوكمة والحد من مختلف النزاعات والمشاكل القائمة في المؤسسة من خلال التخفيض من عدم تماثل المعلومات التي يتميز بها المدراء في الغالب، وبالتالي السماح لجميع الأطراف

للحصول على مختلف المعلومات المتعلقة بالمؤسسة ،بالاضافة إلى التقليل من الاختيار العكسي والتخفيض من عجز الآليات الأخرى في الحد من التلاعبات والغش.

- ✓ يتوقف نجاح محافظ الحسابات في منهج عمله على اتباعه لمعايير التدقيق المتعارف عليها. فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياس للأداء الذي يقوم به محافظ الحسابات في تنفيذ عملية التدقيق.
- ✓ إن وظيفة المحاسبة لاتكفي للوفاء بمتطلبات الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة من معلومات اذا لم يتم إظفاء مصداقية على تلك المعلومات من طرف محافظ الحسابات.
- ✓ تطبيق مبادئ الحوكمة تحقق قدر ملائم من الثقة ، والطمأنينة إلى المستثمرين ومتخذي القرار بالاعتماد على التقارير المالية التي أعدتها الإدارة وقام المدقق الخارجي بتدقيقها.
- ✓ يبقى القانون 01/10المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر لايساسر التطورات ،والتشريعات التي جاء بها مفهوم حوكمة الشركات بحيث لم يعطي هذا القانون استقلالية اكبر للمهنة باعتبارها مازالت تحت سلطة الدولة الممثلة في وزارة المالية ،كما أنه لم يعطي صلاحيات أكثر للمهنة وبقائها مقيدة لأن الأحكام والمعايير الصادرة عنه يغلب عليها الطابع الحكومي.

ثالثا: توصيات الدراسة

- ✓ توظيف مدققين داخليين في كل مؤسسة يجب أن يكون بشكل إجباري مما يساعد على أداءه الجيد.
- ✓ لابد من نشر الوعي وتكثيف الجهود لتبني حوكمة الشركات في الجزائر من خلال دعم آلياتها الميدانية وتفعيلها ،وخاصة دعم التدقيق الخارجي . حيث تعتمد المردودية الإيجابية في التسيير على مستوى المؤسسات على جودة التدقيق الخارجي.
- ✓ لابد على مكاتب محافظي الحسابات توفير فرص لتنمية وتطوير معرف المقبلين الجدد على المهنة وهذا من خلال وهذا من خلال برامج التعليم المهني المستمر والمنظم من قبل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ✓ إعطاء استقلالية أكثر للمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال العمل على جعلها مهنة حرة وعدم إبقائها تابعة لمجلس المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية .

- ✓ العمل على إيجاد آلية تعمل على أتعاب المدققين الخارجيين وفقا لأطر منهجية تعتمد بالضرورة على الجهد المبذول من طرف المدقق الخارجي.
- ✓ العمل على تطبيق إلزامية وجود تقرير موحد على مستوى مكاتب محافظي الحسابات في الجزائر.

رابعا: آفاق الدراسة

تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع يتعلق طرحا بعملية التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات والتي أصبحت ضرورية لكل المؤسسات والتي من خلالها يمكن زيادة الثقة والمصداقية بالمؤسسة وزيادة الاعتماد على مخرجات نظامها المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية نتيجة لتدقيقها من طرف شخص محايد ومستقل، غير أننا لم نتناول جوانب مهمة في هذه الدراسة، يمكن أن تكون دراسات مستقبلية من طرف الباحثين وهي كما يلي:

- تأثير البيئة المحاسبية على جودة تقرير مدقق الحسابات.
- واقع التدقيق في المؤسسات العمومية الجزائرية.

قائمـــــة المصادر والمراجع

الكتب :

- نبيل محمد مرسي وأحمد عبد السلام سليم. (2007). "الإدارة الاستراتيجية". الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
- إبراهيم السيد أحمد . (2010). حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال . مصر: الدار الجامعية .
- اتحاد الشركات الاستثمارية. (سبتمبر, 2011). حوكمة الشركات.
- أحمد حلمي جمعة . (2009). مدخل للتدقيق والتأكيد الحديث . عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- أحمد حلمي جمعة . (2011). تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقاعدة أخلاقيات المهنة. عمان، الأردن: الطبعة الثانية، دار صنعاء للنشر والتوزيع.
- أحمد صالح عطية. (2002). مشاكل التدقيق في أسواق المال . الإسكندرية: الدار الجامعية .
- أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون. (2008). أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- أحمد نور. (1992). مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- إسماعيل محمد السيد . (1993). "الإدارة الاستراتيجية(مفاهيم وحالات تطبيقية)". الإسكندرية: المكتب العربي الحديث.
- إشتوي ادريس عبد السلام. (1996). المراجعة معايير وإجراءات. بيروت لبنان: الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر.
- الأحمدي خالد. (2021). إدارة الموارد البشرية في بيئة متغيرة. مصر : المركز العربي للنشر.
- الحمادي محمد. (2022). التسويق الرقمي: المفاهيم والاستراتيجيات الحديثة. دار الهدى للنشر والتوزيع.

- الزهراني محمد بن عبد الله. (2020). التسويق الإلكتروني: المفاهيم والاستراتيجيات. الرياض المملكة العربية السعودية: دار الصميعي.
- السيد حسن. (2023). إدارة التنوع وتعزيز بيئة العمل الشاملة. دار النهضة العربية.
- الشريف طارق عبد العزيز. (2021). إستراتيجيات التسويق الرقمي: المفهوم والتطبيق. عمان: دار وائل للنشر.
- العرابي عبد المجيد. (2021). التجارة الإلكترونية والتسويق الرقمي: المفاهيم والتطبيقات. دار صفاء للنشر والتوزيع.
- العزاوي محمد. (2020). الإدارة الإستراتيجية وأثرها على تنمية الموارد البشرية. العراق: دار الفكر.
- كمال الدين الدهراوي. (2009). المحاسبة المتوسطة وفق المعايير المحاسبية المالية. الإسكندرية، مصر: المكتب الجامعي الحديث .
- ماجد عبد المهدي المساعدة. (2013). "الادارة الاستراتيجية(مفاهيم، عمليات، حالات تطبيقية)". عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى.
- مجد صقور ورعد الصرن. (2018). "الإدارة الاستراتيجية"، الجامعة الافتراضية السورية،
- محمد بوتين. (2008). مراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق. الجزائر: الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية.
- محمد بوتين. (2003). مراجعة ومراقبة الحسابات من نظري إلى التطبيقي. الجزائر: الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون.
- محمد عباس بدوي. (2006). المحاسبة وتحليل القاوائم المالية. الإسكندرية: دار الهناء للتجليد الفني.
- محمد عبد القادر الديسطي. (2002). المراجعة مدخل متكامل. المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر .
- محمود السيد ناغي. (1996). المراجعة النظرية والممارسة. مصر: الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة المنصورة.

- موفق محمد الضمور. (2013). التخطيط الإستراتيجي للموارد البشرية في القطاع العام. عمان، الأردن.
- نادية العارف. (2002). "التخطيط الاستراتيجي والعولمة". الإسكندرية: الدار الجامعية.
- هادي التميمي. (2006). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية. الأردن، علوم مالية ومحاسبة، الجزائر: الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع.
- وصفي عقيلي عمر. (2005). ادارة الموارد البشرية المعاصرة بعد استراتيجي. عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
- وليم توماس وامرسون هنكي. (1989). المراجعة بين النظرية والتطبيق ترجمة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد. الرياض، السعودية: دار المريخ للنشر .
- العلي محمد. (2020). الإدارة الاستراتيجية للموارد البشرية. دار الفكر العربي.
- صباح غربي وإسماعيل رومي ودياب زقاي. (أفريل, 2016). نموذج مقترح لحوكمة الشركات باستخدام نظم المعلومات.
- طارق عبد العال حماد . (2005). حوكمة الشركات (المفاهيم والمبادئ والتجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف. مصر : دار الجامعة .
- عبد الباقي صلاح الدين. (2002). إتجاهات الحديثة في إدارة الموارد البشرية. الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر.
- عبد العال حماد. (2005). حوكمة الشركات (المفاهيم والمبادئ والتجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف.
- عبد الفتاح الصحن وأحمد عبيد وآخرون. (2007). أسس المراجعة الخارجية. مصر: المكتب الجامعي الحديث.
- عبد الفتاح عبد الحميد المغربي. (2007). "الإدارة الاستراتيجية بقياس الأداء المتوازن". الطبعة2007: دار النشر المكتبة العصرية المنصورة.
- عبد الله طارق. (2020). أساسيات التسويق الرقمي. القاهرة: دار الفكر العربي.

- عدنان بن حيدر بن درويش. (2007). حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة. إتحاد المصارف العربية.
- عقيلي عمر. (2005). إدارة الموارد البشرية المعاصرة : بعد إستراتيجي. دار وائل للنشر والتوزيع.
- علي السلمي. (2018). التسويق المعاصر: مدخل تطبيقي. الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة.
- عماد عبد الرؤوف. (2019). إدارة التسويق: المفاهيم والاستراتيجيات الحديثة.
- فيليب كوتلر . (2002). إدارة التسويق، ترجمة د. صباح كشك. الرياض: دار المريخ للنشر، الطبعة الثانية.
- المهدي سعيد. (2022). التكامل الإداري بين الموارد البشرية والإدارة العليا. المعهد الدولي للإدارة.
- خليل عمرو محمد. (2020). التسويق الإلكتروني: المفاهيم والاستراتيجيات. القاهرة: دار النشر للجامعات.
- زهير أحمد. (عمان). إستراتيجيات التسويق والمبيعات: مدخل تطبيقي. 2018: دار اليازوري العلمية.
- أمين السيد احمد لطفي . (2006). المراجعة بين النظرية والتطبيق. الإسكندرية: دار الجامعية.
- بن عيشي بشير ويزيد تقرارت. (2018). حوكمة الشركات من منظور المحاسبي. الإسكندرية : المكتب الجامعي الحديث.
- تامر مزيد رفاعة. (2017). أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة. عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- حسين أحمد. (2021). التسويق الرقمي عبر وسائل التواصل الاجتماعي. القاهرة: دار النخبة.
- محمد زوبير. (02 ديسمبر, 2021). دور التدقيق المحاسبي في تحليل التكلفة والعائد بالمؤسسات
- عمر سعد العجيل. (مارس, 2022). أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحسين جودة المعلومات

القوانين :

- القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي. (25 نوفمبر, 2007). جريدة رسمية العدد 74.

- المرسوم التنفيذي 24-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره. (بلا تاريخ). العدد 07 .

- المرسوم التنفيذي رقم 318-96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996. (بلا تاريخ). العدد 56.

- قانون 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد. (11 جويلية, 2010). العدد 42 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

- الاطروحات والمذكرات :

- زوينة بن فرج. (السنة الجامعية: 2013-2014). مخطط المحاسبي البنكي بين النظرية وتحديات التطبيق. أطروحة في علوم اقتصادية جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر .

- أسيا هيري .(2017-2018) .فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق .أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير .أدرار, الجزائر: جامعة أحمد دراية.

- بوفاتح بلقاسم. (السنة الجامعية: 2016-2017). دور التدقيق الخارجي في تفعيل لاحوكمة المؤسسات -دراسة حالة مؤسسات الاقتصادية الجزائرية منطقة الجنوب الشرقي-. أطروحة دكتوراه في تخصص اقتصاد المنظمات. سعيدة، جامعة الدكتور الطاهر مولاي .

- العسالي جمال. (السنة الجامعية: 2018-2019). تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كآلية لتحسين الأداء الاقتصادي في الجزائر2014-2000. أطروحة الدكتوراه في تخصص نقود مالية وبنوك.

- سوما عللاي سليطين. (السنة: 2007-2008). الإدارة الاستراتيجية وأثرها في رفع أداء منظمات الأعمال. مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير. جامعة تشرين.

- صارة شعيبي وسهيلة دلباز. (2019-2020). مساهمة جودة التدقيق الخارجي في دعم مسارات تطبيق حوكمة الشركات. مذكرة ماستر تخصص: محاسبة وجباية. عين تموشنت، الجزائر: مركز جامعي بلحاج بوشعيب.

- عامر حاج دحو. (2017-2018). التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية -دراسة على عينة من المؤسات الاقتصادية ولاية معسكر-. أطروحة الدكتوراه في تسيير المحاسبي والتدقيق.

- محمد أمين مازون. (السنة الجامعية: 2010-2011). الدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر. مذكرة ماجستير تخصص: محاسبة وتدقيق. الجزائر.

- الاقتصادية بين معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية - دراسة حالة حول شركة جزائري لتوزيع الكهرباء والغاز SADEG- فرع توزيع وسط SDC فترة 2017-2019. أطروحة دكتوراه في جامعة غرداية.

- محمد مصطفى سليمان. (2009). دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة). الإسكندرية: الطبعة الثانية، دار الجامعية.

- نجادي إيمان. (2019-2020). التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610. مذكر تخرج ماستر في تدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة ابن باديس مستغانم .

- فداوي أمينة. (السنة الجامعية: 2013-2014). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. أطروحة دكتوراه مالية، محاسبة ك التسكي في المؤسسة، جامعة باجي مختار-عنابة-.

المجلات :

- صدوقي غريسي. (2021). حوكمة الشركات بين البعد النظري والواقع -قراءة في المبادئ والمؤشرات القياس. مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16 العدد01.

- زوينة مخلخل ويحياوي مفيدة. (2019-2020). دور القوائم المالية في اتخاذ القرار التمويلي بشركات المساهمة الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للحبوب - بسكرة. مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، المجلد 14 العدد 03.

- سايح جبور علي. (10 ماي, 2022). التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية: دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات. مجلة المنهل الاقتصادي المجلد 05 العدد 02.

- عبد الرحمن موساوي وقطوش مريم. (2022). دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري. مجلة إنارة للدراسات الاقتصادية (إدارية والمحاسبية) مجلد 03 العدد 02.
- المنظمة العربية للتنمية الإدارية (أعمال ومؤتمرات). (2009). الحوكمة والإصلاح المالي والإداري.
- أمال عياري وأبوبكر خوالد . (06 و07 ماي, 2012). حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري. ملتقى وطني.
- بلخيري عايدة وهوام جمعة. (2023). دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات . مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 06 العدد 01.
- تحريشي جمانة . (15 جوان, 2012). حوكمة الشركات المفهوم والمبادئ. مجلة البدر، المجلد 04 العدد 06.
- حميدي أحمد سعيد. (أفريل, 2018). مساهمة منهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات . المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 09 .
- راس سفيان وزعيبط نور الدين. (مارس, 2021). أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقليص فجوة التوقعات. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية المجلد 08 العدد 01.
- عادل أمين مهمل. (2023). التسويق الرقمي كآلية لزيادة المبيعات وتعظيم أرباح المؤسسات الخدماتية بالجزائر –دراسة حالة–. مجلة المؤسسة المجلد 12، العدد : 01 .
- ليلى عبد الرحيم وخديجة لدرع. (25–26 ماي, 2010). قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد IAS. ملتقى حول المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق. المركز الجامعي سوق أهراس.
- المحاسبية وترشيد القرارات في ظل الرقمنة – دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية الكويتية. المجلة العلمية للدراست والعقود المالية والإدارية، المجلد 13 العدد 02 .
- بوشمية بدرة. (ديسمبر , 2018). دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات داخل المؤسسات. مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 05 العدد 01.

- محمد بشير غوالي. (2013). دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية – دراسة حالة– عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري. مجلة البحث، العدد 12.

- بوهدة محمد وشنافة جهرة ودرزقاطة مريم . (2020). حوكمة الشركات في ظل النظريات التعاقدية وسبل إرسائها في بيئة الأعمال الجزائرية. مجلة الأبعاد الاقتصادية، المجلد 10 العدد 02.

- الأخضر العياشي وإلياس شاهد. (جوان, 2017). أدلة الإثبات في عملية المراجع الإلكترونية – دراسة مقارنة بين أدلة الأغثبات العادية وأدلة الإثبات الإلكترونية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية و الإدارية، العدد 07.

- محمد الأمين معزوزي بن دوبة منصور. (2022). دور أخلاقيات الأأعمال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات . مجلة نوميروس الأكاديمية، المجلد 03 ، العدد01.

- محمد بوشوشة. (أفريل, 2021). دور الغرفة الوطنية للمحافظي الحسابات في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر في إطار القانون 01-10 . مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 05، العدد 01.

- محاد عريوة وطلال زغبة. (31 ديسمبر, 2020). مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات. مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، مجلد 14 العدد 03.

- بن يوسف خلف الله وزوبير عياش ومعاش قويدر. (2021). دور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة مؤسسة مناء تنس– . مجلة دراست العدد الاقتصادي، المجلد 12 العدد02.

- ولد محمد عيسى ومحمد محمود. (31 جويلية, 2013). قراءة في نظام حوكمة الشركات . مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد03، العدد 05.

- مزيمش أسماء وشريفي عمر. (29 جوان, 2020). التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 05 العدد 01.

- يخلف العربي وبن العايش فاطمة. (جوان, 2023). أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السير في التدقيق" على تحسين جودة القوائم المالية – دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكادميين بالشرق الجزائري لسنة 2022– . مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 07 العدد 01.

- يزيد تقرارت وسليمة بن زعمة وريمة بصري . (31 12, 2018). التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية– دراسة نظرية تحليلية–. مجلة المنتدى للدراسات والابحاث الاقتصادية المجد 02 العدد 02.

المراجع الأجنبية :

- Retrieved from. (2022, Octobre 07). *FeaSeo*. Récupéré sur https://www.feaseo.com/ar/pros-and-cons-of-digital-marketing.html

- American Marketing Association (AMA). (2007). *Definition of Marketing*. Récupéré sur www.ama.org

- Baker, Michael J. (2003). *The Marketing Book.* 5th edition, Butterworth-Heinemann.

- Bernard Germound. (1991). *Audit financier guide pour l'Audite de l'Information Financier d'entreprise* . Paris: Dunod.

- Cadbury commite . (1992). *Financier of the committe on the Aspects of corporate govermance, .* London: Financial Reporting, Stock Ex change.

- Chaffey, D., & Smith, P. R. (2017). *Digital Marketing Excellence.*

- Djilali SAADI & Abdelkader AYADI. (2023). L'audit externe, missions, responsabilités et mécanisme, pour renforcer la confiance entre les partenaires et la direction de l'entreprise. *RevueAcadémique des Etudes Sociales et Humaines Vol 15, N° 01*.

- European Commission. (2018). GDPR Guidelines.

- Groupe Consultatif d'assitrance aux plus pauvre . (2000). *audit externe des insttutions de micro finance guide pratique* . France: Série N°03 outil technique.

- https://www.sqarra.wordpress.com. (2025, avril 21). Récupéré sur https://www.sqarra.wordpress.com

- ISA 200 Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit. (s.d.).

- Journal of Consumer Behaviour. (2021). "Ad Fatigue Dynamics".
- Journal of Marketing Tech. (2021). *"AI in Customer Service"*.
- Kotler, P., et al. (2020). *Marketing, 5.0.*
- Kotler, P., Kartajaya, H., & Setiawan, I. (2017). *Marketing 4.0: Moving from Traditional to Digital. Wiley.*
- McCarthy, E. Jerome. (1993). *Basic Marketing: A Managerial Approach.* Irwin, 12th Edition.
- Pigé,B. (1998, septembre). enracinement des dirigeants et richesse des actionnaire Finance Controle stratégie. *Vol LN°03*.
- Recontre National. (1989, Juin). Les entreprises publique économiques et le commissaire aux comptes- S.N.C.
- Salesforce. (2022). Digital Trends Report.
- Société national de comptabilité, guide d'audit et de commissariat aux comptes. (1989).
- Stanton, William J. (1994). *Fundamentals of Marketing.* McGraw-Hill.
- Tuten, T., & Solomon, M. (2018). Social Media Marketing.

قائمـــــــة الملاحـــــق

الملحق رقم01

BILAN (ACTIF) 2022

BILAN (ACTIF)				
LIBELLE	**BRUT**	**AMO/PROV**	**NET**	**NET 2020**
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	734 794,94	456 146,99	278 647,95	120 559,17
Immobilisations corporelles				
Terrains	158 186 530,00		158 186 530,00	158 186 530,00
Bâtiments	184 792 555,13	30 667 501,98	154 125 053,15	148 629 030,00
Autres immobilisations corporelles	858 635 728,63	645 750 344,15	212 885 384,48	256 185 537,13
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	37 024 516,04		37 024 516,04	2 668 235.29
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	200 000,00		200 000,00	200 000,00
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	1 508 868,00		1 508 868,00	887 500,00
Impôts différés actif	25 433 361,86		25 433 361.86	23 190 867,68
TOTAL ACTIF NON COURANT	**1 266 516 354,60**	**676 873 993,12**	**589 642 361,48**	**590 068 259,27**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	94 246 509,60	1 952 409,53	92 712 517,47	81 236 684,79
Créances et emplois assimilés				
Clients	77 190 532,66	52 994 738,47	24 195 794,19	32 445 741,00
Autres débiteurs	93 688 288,20	24 741 189,23	68 947 098,97	112 691 216,04
Impôts et assimilés	4 187 906,73		4 187 906,73	7 485 370,06
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	50 000 000,00		50 000 000,00	50 000 000,00
Trésorerie	450 489 723,00		450 489 723,00	285 901 516,33
TOTAL ACTIF COURANT	**770 221 377,59**	**79 688 337,23**	**690 533 040,36**	**569 760 528,22**
TOTAL GENERAL ACTIF	**2 036 737 732,19**	**756 562 330,35**	**1 280 175 401,84**	**1 159 828 787,49**

الملحق رقم 02

BILAN (PASSIF) 2022

BILAN (PASSIF)			
LIBELLE	**NOTE**	**2022**	**2021**
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		396 410 000,00	396 410 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		599 935 897,67	573 012 088,67
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		128 813 052,32	47 259 392,75
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-3 094 681,00	-20 335 583,97
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**1 122 064 268,99**	**996 345 897,45**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			898 800,00
Impôts (différés et provisionnés)		2 329 916,81	2 572 062,78
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		47 024 770,81	43 012 229,47
TOTAL II		**49 354 687,62**	**46 483 092,25**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		63 864 963,61	78 851 871,46
Impôts		5 572 576,09	811 793,00
Autres dettes		39 316 138,09	37 336 133,33
Trésorerie passif			
TOTAL III		**108 756 445.23**	**116 999 797,79**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**1 280 175 401,84**	**1 159 828 787,49**

الملحق رقم 03

COMPTES DE RESULTAT (PAR NATURE) 2022

COMPTE DE RESULTAT/NATURE			
LIBELLE	**NOTE**	**2022**	**2021**
Ventes et produits annexes		1 596 862 229,36	1 523 813 445,26
Variation stocks produits finis et en cours		294 865,08	-16 326 908,58
Production immobilisée		280 000,00	2 668 235,29
Subventions d'exploitation		31 738 870,00	45 242 834,00
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**1 629 175 964,44**	**1 555 397 605,97**
Achats consommés		-1 249 125 473,29	-1 256 905 531,27
Services extérieurs et autres consommations		-22 609 576,27	-22 692 724,71
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-1 271 735 049,56**	**-1 279 598 255,98**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**357 440 914,88**	**275 799 349,99**
Charges de personnel		-150 153 164,77	-135 344 979,95
Impôts, taxes et versements assimilés		-1 539 954,00	-1 573 153,49
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**205 747 796,11**	**138 881 216,55**
Autres produits opérationnels		5 496 352,99	6 707 995,75
Autres charges opérationnelles		-3 818 466,27	-20 528 380,07
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-92 048 418,39	-77 140 930,68
Reprise sur pertes de valeur et provisions		13 162 824,07	100 000,00
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**128 540 088,51**	**48 019 901,55**
Produits financiers		1 752 397,25	1 752 397,25
Charges financières		-17 976,00	-21 391,44
VI-RESULTAT FINANCIER		**1 734 421,25**	**1 731 005,81**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**130 274 509,76**	**49 750 907,36**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-3 946 097,59	-1 108 059,65
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		2 484 640,15	-1 383 454,96
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1 649 587 538,75**	**1 563 957 998,97**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-1 520 774 486,43**	**-1 516 698 606,22**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**128 813 052,32**	**47 259 392,75**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**128 813 052,32**	**47 259 392,75**

الملحق رقم 04

TABLEAU DE FLUX DE TRESORERIE 2022

LIBELLE	NOTE	2022	2021
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		1 679 087 618,36	1 575 986 258,44
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-1 517 156 727,31	-1 498 656 124,63
Intérêts et autres frais financiers payés		-1 470 595,03	-1 267 706,47
Impôts sur les résultats payés		-295 435,00	-555 231,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		160 164 861,02	75 507 196,34
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		2 355 937,37	2 558 113,00
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**162 520 798,39**	**78 065 309,34**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-14 127 350,78	-12 153 583,89
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		1 330 814,06	
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et qoute-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		**-12 796 536,72**	**-12 153 583,89**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-898 800,00	-898 800,00
Subventions (74;131;132)		15 762 745,00	35 210 456,00
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		**14 863 945,00**	**34 311 656,00**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**164 588 206,67**	**100 223 381,45**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		**285 901 516,33**	**185 678 134,88**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		**450 489 723,00**	**285 901 516,33**
Variation de la trésorerie de la période		**164 588 206,67**	**100 223 381,45**
Rapprochement avec le résultat comptable		**35 775 154,35**	**52 963 988,70**

الملحق رقم 05

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES					
LIBELLE	**Capital social**	**Prime d'emission**	**Ecart d'évaluation**	**Ecart de réévaluation**	**Réserves et résultat**
Solde au 31 décembre 2020	**396.410.000,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**552.676.504,70**
Changement méthode comptable 2021	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Correction d'erreurs significatives 2021	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Réévaluation des immobilisations 2021	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat 2021	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dividendes payés 2021	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Augmentation de capital 2021	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Résultat net de l'exercice 2021	0,00	0,00	0,00	0,00	**47 259 392.75**
Solde au 31 décembre 2021	**396.410.000,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**620.271.481,42**
Changement méthode comptable 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Correction d'erreurs significatives 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Réévaluation des immobilisations 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dividendes payés 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Augmentation de capital 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Résultat net de l'exercice 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	**128.813.052,32**
Solde au 31 décembre 2022	**396.410.000,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**728.748.949,99**