الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 02

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مراجعة القوائم المالية المجمعة في ظل إصلاحات مهنة المراجعة في الجزائر ودورها في تفعيل حوكمة المجمعات–دراسة حالة مجمع –

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه ل م د : في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

اعداد الطالبة : **تحت اشراف الأستاذ الدكتور:**

رفيف خديجة عمورة جمال

السنة الجامعية 2017–2018

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 02

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مراجعة القوائم المالية المجمعة في ظل إصلاحات مهنة المراجعة في الجزائر ودورها في تفعيل حوكمة المجمعات–دراسة حالة مجمع –

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه ل م د : في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

اعداد الطالبة :

رفيف خديجة

امام اللجنة المشكلة من :

درحمون هلال	أستاذ	جامعة البليدة 02	رئيسا
عمورة جمال	أستاذ	جامعة البليدة 02	مشرفا ومقررا
دراوسي مسعود	أستاذ	جامعة البليدة 02	عضوا مناقشا
صلاح حواس	أستاذ	جامعة الجزائر 03	عضوا مناقشا
العرابي حمزة	أستاذ محاضر–أ–	جامعة البليدة 02	عضوا مناقشا
شبوطي حكيم	أستاذ محاضر–أ–	جامعة المدية	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2017–2018

ا

﴿إهـــداء﴾

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات؛

أولا وقبل كل شيء أهدي هذا العمل إلى والديّ الكريمين

أطال الله عمرهما ووفقني إلى برّهما

إلى إخوتي: فلة، هاجر وعبدالله

إلى جميع أفراد عائلتي

إلى كل من دعمني وساندني بالكلمة الطيبة والدعاء الخالص

إلى كل مشايخي، أساتذتي ومن كان لهم الفضل في تعليمي

إلى أصدقائي وزملائي

رفيـــف خديجـــة

﴿شكـــر وتقديـــر﴾

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على رسوله الكريم؛

الحمد له سبحانه الذي علمني ما لم أكن أعلم ووفقني لإتمام هذا العمل؛

اعترافا بالفضل والجميل لا يسعني إلا أن أتوجه بالامتنان والشكر الجزيل إلى مشرفي و أستاذي الأستاذ الدكتور "عمورة جمال" لقبوله الإشراف على هذا العمل، كما أشكره على جميع التوجيهات القيمة والنصائح المقدمة من طرفه طيلة فترة البحث؛

كما أتوجه بخالص شكري لجميع الأساتذة الذين قاموا بتوجيهي، وأخص بالذكر الأستاذ شعيب حمزة الذي ساعدني كثيرا في بداية عملي،

كما اخص بالذكر مؤطري السيد مكي يوسف، والفريق العامل في مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي بالمديرية العامة لمجمع سونلغاز

ولا أنسى أن أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد من زملاء الدراسة في الطور الثالث –دكتوراه- على انجاز هذا العمل؛

كما أشكر أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وإثراء هذا العمل، وإبداء ملاحظاتهم وتوجيهاتهم القيمة؛

الملخــص

تمحورت مشكلة دراستنا في تبيين الكيفية التي يتم بها أداء عملية المراجعة على مستوى مجمعات الشركات، ودورها في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، ولدراسة هذه المفاهيم نظريا قمنا باستعمال المنهج الوصفي ثم قمنا باسقاط الجانب النظري على الواقع من خلال اجراء دراسة حالة، وذلك على مستوى مجمع سونلغاز.

وتهدف هذه الدراسة إلى عرض عملية تجميع ومراجعة القوائم المالية المجمعة، وإيضاح الدور الحوكمي لمحافظ الحسابات كونه القائم بهذه العملية، خاصة في ظل ما عرفته الجزائر من إصلاحات لمهنة المراجعة والتي كان آخرها اصدار معايير التدقيق الجزائرية.

وعلى ضوء الدراسة تم التوصل إلى أن إجراءات تطبيق عملية التجميع المحاسبي تحتاج إلى تفصيل ودقة اكثر من طرف المشرع الجزائري ، كما توصلنا إلى أن مراجعة القوائم المالية المجمعة تتم بالاعتماد على تقارير محافظي حسابات شركات المجمع نظرا لتعقد هذه العملية وكثرة المعطيات وتداخلها ما يجعلها تفتقر للجودة المطلوبة، بالإضافة الى ذلك خلصنا الى ان تطبيق مفهوم الحوكمة يحتاج الى ارادة من الدولة من خلال تفعيل القوانين الملزمة بتطبيقه.

الكلمات المفتاحية:

مجمعات الشركات، التجميع المحاسبي، حوكمة الشركات، إصلاحات مهنة المراجعة، مراجعة القوائم المالية المجمعة.

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
الإهداء.....	I
الشكر والتقدير.....	II
ملخص باللغة العربية.....	III
قائمة المحتويات.....	IV
قائمة الجداول.....	VII
قائمة الأشكال.....	VIII
قائمة المختصرات.....	IX
قائمة المصطلحات.....	XI
قائمة الملاحق.....	XII
مقدمة	14
الفصل الأول: مجمعات الشركات والتجميع المحاسبي.....	27
تمهيد.....	28
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول مجمعات الشركات.....	29
المطلب الأول –مفهوم مجمعات الشركات.....	29
المطلب الثاني– التنظيم الداخلي لمجمعات الشركات.....	37
المطلب الثالث– الإطار القانوني والرقابي لمجمعات الشركات في الجزائر.....	42
المبحث الثاني: ماهية التجميع المحاسبي.....	48
المطلب الأول– مفهوم التجميع المحاسبي.....	48
المطلب الثاني– آليات التجميع المحاسبي.....	54
المطلب الثالث– معايير التجميع المحاسبي.....	67
المبحث الثالث: القوائم المالية المجمعة.....	75
المطلب الأول: عموميات حول القوائم المالية المجمعة.....	75
المطلب الثاني–عرض القوائم المالية المجمعة.....	82
خلاصة.....	97
الفصل الثاني: مراجعة القوائم المالية المجمعة.....	98
تمهيد.....	99

المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة.....	100
المطلب الأول– المفاهيم الأساسية للمراجعة.....	100
المطلب الثاني–أهداف وأنواع المراجعة.....	103
المطلب الثالث– معايير المراجعة الدولية.....	109
المبحث الثاني– ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.....	115
المطلب الأول– واقع وتنظيم مهنة المراجعة.....	115
المطلب الثاني– ممارسة مهنة محافظة الحسابات	125
المطلب الثالث–الاطار القانوني لعمل محافظ الحسابات.....	133
المبحث الثالث– اجراءات مراجعة القوائم المالية المجمعة.....	146
المطلب الاول– مراجعة عناصر الميزانية.....	146
المطلب الثاني– مراجعة عناصر حساب النتائج.....	158
المطلب الثالث– مراحل مراجعة القوائم المالية المجمعة.....	161
خلاصة.....	168
الفصل الثالث: اسهامات المراجعة في تفعيل تطبيق مبادئ الحوكمة.....	169
تمهيد.....	170
المبحث الأول– ماهية حوكمة الشركات.....	171
المطلب الاول–اسس ومفاهيم حوكمة الشركات.....	171
المطلب الثاني– مؤشرات حوكمة الشركات الفعالة.....	185
المبحث الثاني–تطبيقات نظام حوكمة الشركات.....	198
المطلب الاول–نماذج الحوكمة في الدول الأجنبية.....	198
المطلب الثاني– نماذج الحوكمة في الدول العربية والجزائر.....	206
المبحث الثالث– المراجعة كآلية رقابية لدعم تطبيق حوكمة الشركات.....	217
المطلب الأول– الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات.....	217
المطلب الثاني– الافصاح والشفافية كآلية للممارسة الجيدة للحوكمة.....	227
المطلب الثالث– دور المراجعة الخارجية في التطبيق الفعال للحوكمة.....	230
خلاصة.....	236
الفصل الرابع: دراسة حالة مجمع سونلغاز.....	237
تمهيد.....	238
المبحث الأول: تقديم عام لمجمع سونلغاز.....	239

المطلب الأول– لمحة تاريخية عن مجمع سونلغاز.....	239
المطلب الثاني– عرض وتنظيم شركات مجمع سونلغاز.....	247
المطلب الثالث– الهيكل الاداري لمجمع سونلغاز.....	252
المبحث الثاني: التجميع المحاسبي في مجمع سونلغاز.....	255
المطلب الأول– مراحل عملية التجميع المحاسبي.....	255
المطلب الثاني–إجراءات تجميع شركات مجمع سونلغاز.....	265
المبحث الثالث: دور المراجعة في تطبيق الحوكمة في مجمع سونلغاز.....	282
المطلب الأول–خطوات عمل محافظ الحسابات.....	282
المطلب الثاني– إجراءات مراجعة القوائم المالية المجمعة.....	286
المطلب الثالث– الدور الحوكمي للمراجعة في مجمع سونلغاز.....	301
خلاصة.....	320
الخاتمة.....	322
المراجع.....	331
الملاحق.....	354
الملخص باللغة الفرنسية.....	375

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	تبويب معايير المراجعة الدولية	114-113
02	التركيز العالمي على حوكمة الشركات	200
03	الجدول الزمني لعملية التجميع المحاسبي	268
04	الشركات الداخلة في محيط التجميع	271-269
05	الجدول الزمني لأعمال المقاربة وتسوية الأرصدة	275
06	طرق التجميع لشركات مجمع سونلغاز	290-288

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	البنية الهرمية للمجمع	35
02	البنية الشعاعية للمجمع	36
03	البنية الدائرية للمجمع	36
04	المساهمات المباشرة	40
05	المساهمات غير المباشرة	40
06	المساهمات المتبادلة	41
07	المساهمات الدائرية	41
08	هيكل التجميع المباشر	60
09	هيكل التجميع غير المباشر	62
10	السيرورة المركزية لاعداد القوائم المالية المجمعة	64
11	سيرورة إقفال الحسابات الفردية المعاد معالجتها	65
12	السيرورة اللامركزية لإعداد القوائم المالية المجمعة	66
13	التغيرات الحاصلة في المعايير المحاسبية لتجميع الحسابات	68
14	معايير المراجعة المقبولة عموما	112
15	الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	184
16	المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	188
17	الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات	191
18	مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر	215
19	تنظيم شركات مجمع سونلغاز	251
20	الهيكل الإداري للشركة الأم لمجمع سونلغاز	252
21	الهيكل التنظيمي للمديرية التنفيذية للإستراتيجية المالية والتجميع المحاسبي	253
22	مخطط عملية التجميع المحاسبي لمجمع سونلغاز	257

قائمة المختصرات

The significance	code/الرمز	الدلالة
American Institut Of Certified Public Accountants USA	AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
Bank for International Settlements	BIS	بنك التسويات الدولي
Center for International Private Entreprise	CIPE	مركز المشروعات الدولية الخاصة
Conseil National De Comptabilité	CNC	المجلس الوطني للمحاسبة
Commission des Opération de Bourse	COB	لجنة تنظيم البورصة
The Committee Of Sponsoring Organization	COSO	لجنة حماية التنظيمات الإدارية
Deutsche Schutzvereningung fur Wertpapierbesitz	DSW	بنك الحماية الألماني لملكية الأوراق المالية
Financial Accounting Standards Board	FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية
Financial Reporting Council	FRC	مجلس التقارير المالية
Generally Accepted Accounting Principles	GAAP	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما
German procedures to the rules of Corporate Governance	GCCG	الإجراءات الألمانية لقواعد إدارة الشركات
Global Corporate Governance Forum	GCGF	المنتدى العالمي لحوكمة الشركات
The International Auditing and Assurance Standards Board	IAASB	مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية
Intellectual Autobiography and Plan for Concentration	IAPC	لجنة معايير المراجعة الدولية
International Accounting Standards	IAS	معايير المحاسبة الدولية

International Accounting Standards Board	IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية
International Accounting Standards Committee	IASC	لجنة معايير المحاسبة الدولية
International Federation of Accountants Committee	IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين
International Finance Corporation	IFC	مؤسسة التمويل الدولية
International Financial Reporting Interpretations Committee	IFRIC	لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
International Financial Reporting Standards	IFRS	معايير التقارير المالية الدولية
International Financial Reporting Standards Fondation	IFRS F	مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية
Institute of Internal Auditors	IIA	معهد المدققين الداخليين
International Standards Of Auditing	ISA	معايير المراجعة الدولية
International Standards Organization	ISO	المنظمة الدولية للمعايير
Monitoring Board	MB	مجلس المراقبة
Organisation for Economic Co-operation and Development	OECD	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
Standards Advisory Council	SAC	المجلس الاستشاري للمعايير
Securities And Exchange Commission	SEC	هيئة تداول الأوراق المالية
Société de Gestion de Participation	SGP	شركات تسيير المساهمات
Standard Interpretations Committee	SIC	اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير
Tokyo Stock Exchange	TSE	السوق المالية لطوكيو

قائمة المصطلحات

المصطلح	تعريفه
الشركة الأم	الشركة التي تملك نسبة في رأسمال شركات أخرى والتي تسمح لها بمراقبة الشركات التابعة للمجمع
الشركة القابضة	هي الشركة الأم التي تقوم بالنشاط المالي فقط ، والتي يتركز دورها في تسيير المساهمات المالية، كما أنها تقوم بتحديد الإستراتيجية العامة للمجمع المالي
الشركة التابعة	هي شركات مسيطر عليها من الناحية المالية والإدارية من طرف شركة أخرى
الفروع	هي وكالات ثانوية ولا تمتلك شخصية معنوية ولا تشكل هياكل قانونية مستقلة
الشركة المساهمة	هي الشركة التي تملك الشركة الأم نسبة تساوي أو تقل عن النصف من رأسمالها
الرقابة	سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته
السيطرة	هي التبعية المباشرة أو غير المباشرة بين الشركة الأم والشركات الأخرى وتحدد عن طريق الأسهم المملوكة من قبل الشركة الأم

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	جدول مقاربة الحقوق والديون الداخلية بين شركات المجمع	354
02	جدول مقاربة الإيرادات والاعباء الداخلية بين شركات المجمع	355
03	جدول مقاربة الخدمات بين شركات المجمع	356
04	جدول مقاربة الفروقات في ارصدة حسابات العمليات الداخلية	357
05	جدول مقاربة الفواتير	358
06	جدول ملخص عمليات التسوية	359
07	جدول اصول الميزانية المعالجة	360
08	جدول خصوم الميزانية المعالجة	361
09	جدول حساب النتائج المعالج	362
10	جدول اوراق المساهمة	363
11	جداول التجميع المحاسبي (اجمالي الديون الداخلية للمجمع)	364
12	جداول التجميع المحاسبي (اجمالي الحقوق الداخلية للمجمع)	365
13	جدول المخزونات المستهلكة والاعباء الداخلية للمجمع	366
14	جدول اجمالي الايرادات الداخلية للمجمع	367
15	جدول كشف المخزونات الداخلية للمجمع	368
16	صافي المركز المالي للشركات المجمعة	369
17	الميزانية المجمعة (اصول) لسونلغاز بتاريخ 2016/12/31	370
18	الميزانية المجمعة (خصوم) لسونلغاز بتاريخ 2016/12/31	371
19	جدول حساب النتائج المجمع لسونلغاز بتاريخ 2016/12/31	372
20	التقرير السنوي للقوائم المالية المجمعة لسونلغاز (الجزء 1)	373
21	التقرير السنوي للقوائم المالية المجمعة لسونلغاز (الجزء 2)	374

مقـــدمـــة

أدت العولمة وتحرير الأسواق المالية وتبني الكثير من دول العالم لمفهوم الاقتصاد الحر إلى فتح أسواق دولية جديدة وتوسيع مجال نشاط الشركات، حيث سيؤدي ذلك إلى خلق فرص استثمارية جديدة وبالتالي زيادة نمو وتقدم اقتصاديات الدول التي تنتمي إليها تلك الشركات، لكن في نفس الوقت ومن جهة أخرى أدت هذه العوامل إلى تعرض الشركات إلى المنافسة القوية، حيث أن عدم قدرتها على جذب رؤوس الأموال أصبح يهدد وجودها واستمراريتها.

ومع مرور الوقت تحولت هذه المنافسة إلى تعاون ظهر في شكل تكتلات اقتصادية وهنا ظهر ما يسمى بمجمعات الشركات، وعليه كان لابد لهذه التغيرات والتطورات أن تؤثر في مجال المحاسبة باعتباره مرتبطا ارتباطا وثيقا بالمجال الاقتصادي.

وبناءا عليه واستجابة لوجود المجمعات تم وضع تقنية محاسبية تتلائم مع طبيعة هذه الأخيرة، حيث تسمح هذه التقنية التي عرفت بالتجميع المحاسبي بتقديم صورة كاملة عن أداء المجمع ككل من خلال تجميعها للقوائم المالية لكل شركة منها، وذلك بالاعتماد على مجموعة من المعايير الصادرة عن مجلس المعايير الدولية والتي يتم تعديلها وتحيينها حسب الظروف الاقتصادية العالمية.

وقد أدى تعرض عدة شركات عالمية لأزمات مالية على غرار شركتي "انرون" و"ورلد كوم" وما تلا ذلك من سلسلة اكتشافات للتلاعب في القوائم المالية لشركات عالمية مختلفة، إلى تصفية مكاتب مراجعة كبرى مثل أرثر أندرسون، ما دفع الكثيرين للتشكيك في نزاهة الإدارات وجودة البيانات الواردة في القوائم والتقارير المالية كنتيجة لغياب الشفافية والإفصاح المحاسبي، كل ذلك وغيره دفع عدة دول وشركات كبرى إلى اتخاذ قرارات وإجراءات سريعة وجدية ، ولقد احتلت حوكمة الشركات مكانا متقدما ضمن هذه الإجراءات الاصلاحية.

حيث يعتبر الفصل بين الملكية والإدارة من العوامل الأساسية لظهور نظرية الوكالة، كما أن التوسع الكبير الذي عرفته الشركات الاقتصادية اقتضى أن توكل الشركات مسؤولية إدارتها إلى مجلس إدارة منتخب وهذا ما ولّد تعارض المصالح، وبالتالي زاد بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة .

فلقد أصبح مفهوم الحوكمة يحتل أهمية كبيرة على مستوى العالم نظرا لارتباطه بالجوانب التنظيمية، الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية، حيث سعت معظم الشركات وخاصة العالمية منها إلى العمل على إرساء هياكل سليمة لحوكمة الشركات التي تضمن مستوى معيناً من الشفافية، وبالتالي إعادة الثقة في صدق ونزاهة القوائم المالية، وذلك من خلال وضع قواعد وقوانين وأنظمة فعالة تحكم العلاقات القائمة بين كافة الأطراف ذات العلاقة داخل الشركة.

لذا فالحوكمة تهدف بالأساس إلى تحقيق الشفافية والعدالة والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة، وقد أدى ذلك إلى جعل المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية ارتباطا بالحوكمة نتيجة وجود علاقة بين جودة القوائم المالية وفعالية عملية المراجعة من جهة، ومبادئ وآليات الحوكمة المطبقة في الشركة من جهة اخرى.

وباعتبار الجزائر مواكبة للتغيرات الاقتصادية العالمية فقد قامت بتبني مفهوم المجمعات ضمن الإطار التشريعي من خلال القانون التجاري الجزائري وكذا الجبائي (الضريبي) ، كما أنها اهتمت بهذا المفهوم في جانبه المحاسبي من خلال النظام المحاسبي المالي الذي تضمن كيفيات القياس والاعتراف والإفصاح في الحسابات الفردية والمجمعة الخاصة بها.

وحيث أن القوائم المالية أهم ما يعتمد عليه المستخدمون عند اتخاذهم لقراراتهم فان نوعية هذه القرارات تتوقف على مدى صحة وصدق المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية والتي بدورها تعتمد على جودة وفعالية المراجعة التي تخضع لها، وعليه قامت الجزائر بمجموعة من الإصلاحات مست ممارسة مهنة المراجعة وكذا المنظمات المهنية المشرفة عليها من خلال اصدارها مجموعة من النصوص والتنظيمات ابتداءا من سنة 2010، كما قامت بإصدار مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية والتي وصل عددها الى 16 معيارا الى غاية سنة 2017.

بالإضافة الى ذلك فقد قامت الجزائر باطلاق مركز حوكمة الجزائر في أكتوبر 2010 كدليل لمساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بممارسات حوكمة الشركات المتبعة دوليا، وذلك بعد إصدارها لدليل حوكمة جزائري عرف باسم "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر" سنة 2009.

1- الاشكالية:

وبناءا على ما سبق يمكننا طرح الاشكالية التالية:

- **كيف تتم مراجعة القوائم المالية في مجمعات الشركات في الجزائر، وهل تساهم هذه المراجعة في تفعيل تطبيق مبادئ الحوكمة ؟**

2-الأسئلة الفرعية:

لذا ومن خلال ما سبق سنقوم بطرح مجموعة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

- فيما تتمثل مجمعات الشركات، وما مضمون التجميع المحاسبي؟

– ماهو واقع وتنظيم ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، وكيف تتم عملية مراجعة القوائم المالية المجمعة ؟

– ما مفهوم حوكمة الشركات ، وكيف يتم تفعيلها من خلال الدور الرقابي للمراجعة ؟

– فيما تتمثل اجراءات اعداد ومراجعة القوائم المالية لمجمع سونلغاز، وما مدى تطبيقه لمفهوم الحوكمة بآلياته المختلفة ؟

3– فرضيات الدراسة:

يمكن تلخيص فرضيات الدراسة فيما يلي:

– هناك توافق بين تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي ووفق معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS .

– تعتبر الاصلاحات التي مست مهنة المراجعة مطابقة لتطبيقات المراجعة على المستوى الدولي.

– تساهم عملية المراجعة في تفعيل تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال الدور الرقابي والحوكمي لمحافظ الحسابات.

– قيام مجمع سونلغاز بعملية تجميع ومراجعة قوائمه المالية حسب القوانين والمعايير المنصوص عليها، يدعم وجود الحوكمة على مستوى المجمع.

4- أهداف الدراسة:

على ضوء الإشكالية والفرضيات، سوف نحاول من خلال دراستنا تحقيق مجموعة من الأهداف، على رأسها إبراز أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية كأداة مهمة لتفعيل تطبيق مبادئ الحوكمة في مجمعات الشركات في الجزائر، بالإضافة إلى أهداف فرعية أخرى نذكر منها:

- عرض الجوانب النظرية لمجمعات الشركات والتجميع، وتوضيح مفهوم الحوكمة ومبادئها ؛

- إلقاء الضوء على أهمية ما قامت به الجزائر من إصلاحات من خلال إصدارها لقوانين من شأنها تحسين أداء الشركات والرقابة عليها ورفع مستوى الشفافية فيها؛

- عرض أهم ما جاء به القانون 10-01 حول ممارسة مهنة المراجعة والإشارة إلى أثر التغييرات والإصلاحات التي عرفتها المراجعة، وعلى دورها في دعم تطبيق الحوكمة داخل الشركات؛

- التعرف على واقع الحوكمة في المجمعات الجزائرية وتحديد مدى تطبيقها للقواعد والمبادئ الخاصة بها رغم عدم الزاميتها قانونيا، وذلك من خلال دراستنا لبعض المؤشرات والخصائص.

5- مبررات اختيار الموضوع:

يمكن إيجاز الأسباب التي دفعتنا الى اختيار هذا الموضوع فيما يلي:

- الرغبة الشخصية في البحث في هذا المجال؛

- توافق موضوع الدراسة مع مجال التخصص؛

- نقص المراجع باللغة العربية في المكتبات الجزائرية حول موضوع التجميع المحاسبي؛

– تزامن فترة بداية الدراسة مع صدور معايير محاسبية دولية جديدة خاصة بالتجميع المحاسبي؛

– الإصلاحات التي عرفتها الجزائر على مستوى القانون المنظم لمهنة المراجعة ابتداءا من سنة 2010؛

– اهتمام الباحثين بموضوع حوكمة الشركات وانتشار هذا المفهوم بشكل كبير على مستوى العالم، وقيام الجزائر بإصدار ميثاق الحكم الراشد للشركات في الجزائر سنة 2009 وبعدها إنشاء المعهد الجزائري لحوكمة الشركات.

6- أهمية الموضوع:

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من خلال عرض كل ما يتعلق بالقوائم المالية في مجمعات الشركات وما يتعلق بها من الناحية القانونية والجبائية، وكذا التطورات التي عرفتها من الناحية المحاسبية، بالإضافة إلى أهمية الدور المحوري الذي تلعبه المراجعة الخارجية –باعتبارها آلية رقابية فعالة– في دعم تطبيق الحوكمة في المجمعات داخل البيئة الاقتصادية الجزائرية، حيث لابد أن تقوم هذه المجمعات بإصدار قوائم مالية مجمعة تعبر عن الوضعية المالية والأداء الاقتصادي للمجمع ككل، وهو ما لا يتم إلا بوجود مراجعة خارجية سليمة يعتمد محافظ الحسابات عند تطبيقها على القواعد والقوانين والمعايير المنصوص عليها في القانون المنظم للمهنة في الجزائر.

7-المنهج والأدوات المتبعة:

اعتمدنا خلال دراستنا على المنهج الوصفي، وذلك من خلال العرض النظري لمفهوم مجمعات الشركات والمعايير المتعلقة به، وعرض القوانين والإجراءات المتعلقة بتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، بالإضافة إلى عرض الاطار العام لحوكمة الشركات وبعض النماذج الدولية لتطبيقه.

أما الأدوات المستخدمة فهي : النظام المحاسبي المالي، معايير المحاسبة الدولية، القانون التجاري الجزائري، دليل الحوكمة الجزائري، القانون 10-01 والقوانين والمراسيم الأخرى المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر.

أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد استعملنا فيه منهج دراسة الحالة من خلال إسقاط الجانب النظري للدراسة على المجمع محل الدراسة، بالإضافة إلى استعمال المقابلة الشخصية .

8- حدود الدراسة:

نظرا لكون التجميع المحاسبي، المراجعة الخارجية، وحوكمة الشركات مواضيع واسعة، ومن اجل التحكم في موضوع بحثنا قمنا بتحديد دراستنا فيما يلي:

8-1- الحدود الزمنية:

تطرقنا من خلال دراستنا إلى المعايير الخاصة بالتجميع الصادرة سنة 2011 والتعديلات التي شهدتها الى غاية سنة 2017، وكل ما جاء حولها في النظام المحاسبي المالي، كما تطرقنا إلى كل ما يتعلق بمهنة المراجعة وممارستها بعد صدور القانون 10-01 وما تبعه من مراسيم إلى غاية 2017، وأخيرا قمنا بذكر مبادئ الحوكمة التي نص عليها ميثاق الحكم الراشد الذي أصدرته الجزائر سنة 2009 .

8-2-الحدود المكانية:

بما أن موضوع دراستنا يسلط الضوء على الدور الذي تلعبه المراجعة في تفعيل تطبيق مبادئ الحوكمة في مجمعات الشركات في ظل الإصلاحات التي عرفتها مهنة المراجعة، قمنا بإجراء دراستنا على مستوى مجمع الشركة الوطنية للكهرباء والغاز " سونلغاز" .

8-3-الحدود الموضوعية:

- تم التطرق للمعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بعد سنة 2011 مع الإشارة إلى المعايير المحاسبية الأخرى؛

- المراجعة التي احتوتها دراستنا هي المراجعة الخاصة بالقوائم المالية المجمعة حسب ما جاء في القانون المنظم لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر؛

- بالنسبة لحوكمة الشركات اخترنا في دراستنا المبادئ الصادرة في دليل الحوكمة الجزائري؛

- ركزنا في دراستنا على قائمتي الميزانية المجمعة وحساب النتائج المجمع كونهما أهم قائمتين من القوائم المالية، لأنهما تعبران عن أداء المجمع ومركزه المالي.

9-صعوبات الدراسة:

خلال إجراءنا لهذه الدراسة واجهتنا مجموعة من المصاعب والعراقيل منها:

- صعوبة تحديد بعض المفاهيم لتعددها وتداخلها؛

- صعوبة إجراء الدراسة التطبيقية فيما يخص جانب الحوكمة نظرا لعدم الزامية تطبيقها، بالإضافة إلى عدم وجود سوق مالي نشط في الجزائر باعتباره عاملا مهما لنجاح تطبيق هذا المفهوم؛

- صعوبة الحصول على نسخ من تقارير محافظي الحسابات باعتبارها سرية.

10-الدراسات السابقة:

بعد اطلاعنا على العديد من البحوث العلمية والدراسات لم نجد موضوعا يتطرق لنفس موضوع بحثنا ولكن هناك العديد من الدراسات التي تناولت أحد جوانب دراستنا مع ربطه بمتغير آخر، ويمكن حصر أطروحات الدكتوراه التي اطلعنا عليها فيما يلي:

- حسام الدين غضبان، مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية-، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013-2014.

تمحورت هذه الدراسة في اقتراح نموذج للحوكمة داخل الشركات الاقتصادية الجزائرية بهدف تنظيم العلاقات بين مختلف الأطراف أصحاب المصالح في الشركة، ومن النتائج النظرية التي توصل إليها الباحث أن الحوكمة هي انعكاس لمعايير وقواعد مكتوبة للتسيير تترجم بشفافية أنشطة الشركة ومراقبة كافية لأدائها، وأن الالتزام بحوكمة الشركات يعتبر في حد ذاته قيمة للشركة خاصة في الوقت الراهن أين أضحى تطبيق الحوكمة من أول المطالب التي يفرضها المستثمرون كضمان لحقوقهم، أما بالنسبة للتوصيات التي قدمها الباحث فهي التأكيد على إلزامية العمل بدليل حوكمة الشركات في الجزائر ونشر هذا الدليل على نطاق واسع، مع ضرورة الاستفادة من تجارب الدول والشركات الناجحة في تطبيق نظام الحوكمة.

– عائشة نساب، مدى قدرة التدقيق الخارجي في ارساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الاخلاقية بين الادارة والمساهمين–دراسة حالة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر–، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 02، 2016–2017.

تهدف الدراسة الى بيان مقدرة التدقيق الخارجي في تفعيل التطبيق الجيد لمبادىء الحوكمة من اخلال اسهامه في التقليل من الخلل الاخلاقي الناشيء بين الادارة والمساهمين بالشركة، وقد توصلت الدراسة الى ان تبني الشركة للتدقيق الخارجي في ظل احترام المعايير المهنية للتدقيق من قبل محافظي الحسابات يمكن ان يساهم بدرجة عالية في ارساء مبادىء الحوكمة بها، ومن التوصيات التي جاءت بها الدراسة، ضرورة انشاء لجان التدقيق على مستوى كافة الشركات بغية تحقيق الاشراف التام على الاعمال والتنسيق الجيد بين مختلف الاطراف الفاعلة داخلها.

ومن الدراسات السابقة نجد بعض مذكرات الماجستير التي لها علاقة بموضوع بحثنا، والتي نذكرها فيما يلي:

– إبراهيم صبيعات، إعداد القوائم المالية المجمعة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي في الجزائر –دراسة حالة مجمع–، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة البليدة 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ديسمبر 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة تكوين المجمعات وكيفية إعداد الحسابات المجمعة الخاصة بها وفق المرجعية المحاسبية الدولية IFRS والمرجعية المحاسبية الجزائرية (النظام المحاسبي المالي) ، وقد خلصت الدراسة إلى أن الوجود المحاسبي للمجمع يختلف عن وجوده الجبائي.

كما خلصت إلى تعدد منهجيات وطرق تجميع البيانات المحاسبية لكنها تصل الى نفس النتائج، ومن التوصيات التي اقترحها الباحث ضرورة توضيح إجراءات التجميع المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وتدعيمها بأمثلة عددية من اجل توحيد تطبيقها من طرف المحاسبين والأكاديميين، وكذا النص على إلزامية القيام بكامل إجراءات التجميع التي لم يذكرها النظام المحاسبي المالي بصراحة.

- فروخي عثمان، تجميع القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري-دراسة حالة مجمع سفيتال-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير قسم العلوم التجارية، جامعة البليدة 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،ماي 2013.

ركزت هذه الدراسة على توضيح مدى إلمام النظام المحاسبي المالي بكيفية إعداد وتقديم القوائم المالية المجمعة، حيث خلص الباحث إلى أن النظام المحاسبي المالي أعطى قفزة نوعية في القواعد والمبادئ المحاسبية المتعلقة بالمجمعات والحسابات المجمعة بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني، إلا أن ذلك لم يمنع وجود تباينات بينه وبين القوانين الأخرى التي تمس هذا المجال، حيث اقترح الباحث على المشرع الجزائري تحقيق نوع من التوافق في النصوص القانونية المتعلقة بتعريف المجمع والشركات المكونة له، كما أوصى بوجوب إعطاء مفاهيمي متعلق بالمجمع والقوائم المالية المجمعة نظرا لعدم وجوده حاليا.

من خلال اطلاعنا على هذه الدراسات السابقة وجدنا بأن كل دراسة منها عالجت احد المتغيرات التي نحن بصدد القيام بدراستها على حدى، كما أن فترة إعداد هذه الدراسات لم تكن قد تزامنت مع التطورات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع، بالإضافة إلى أن موضوع الحوكمة في الشركات الاقتصادية يعتبر مهملا ، حيث ارتبطت معظم الدراسات بالقطاع المصرفي أو بالمسؤولية الاجتماعية.

لذا فقد ارتأينا من خلال دراستنا الربط بين هذه المتغيرات في ظل القانون المنظم للمهنة والإصلاحات التي عرفتها مهنة المراجعة في الجزائر، خاصة ما يتعلق بمراجعة القوائم المالية وتقارير محافظ الحسابات حولها، حيث سنركز على عرض إجراءات مراجعة القوائم المالية المجمعة ومراحل وطرق تنفيذها، مع إبراز أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة في المساهمة في دعم وتفعيل تطبيق حوكمة الشركات من خلال التركيز على وجود المبادئ والقواعد ودراسة المؤشرات التي تدل على وجود الحوكمة في مجمعات الشركات في الجزائر باعتبارها من أهم أنواع الشركات التي يجب التركيز عليها نظرا لأهمية دورها في تحسين وتطوير الاقتصاد المحلي.

12-محتوى البحث:

الفصل الأول بعنوان "**مجمعات الشركات والتجميع المحاسبي**" وقد تم فيه التطرق إلى المفاهيم الخاصة بمجمعات الشركات، تنظيمها الداخلي وإطارها القانوني، بعدها قمنا بشرح طرق ومعايير التجميع المحاسبي حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي، كما قمنا بعرض عناصر القوائم المالية المجمعة وقواعد إعدادها وعرضها.

الفصل الثاني بعنوان "**مراجعة القوائم المالية المجمعة**" ولقد تطرقنا في هذا الفصل إلى المفاهيم الأساسية للمراجعة، أنواعها ومعاييرها الدولية، ، كما اشرنا إلى واقع وتنظيم ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، وكذا معايير التدقيق الجزائرية التي بدأ اصدارها منذ سنة 2016، وأخيرا قمنا بعرض مراحل وإجراءات المراجعة في المجمعات.

الفصل الثالث بعنوان **اسهامات المراجعة في تفعيل تطبيق مبادئ الحوكمة** " وقد تم تخصيص هذا الفصل لعرض الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات ، ثم قمنا بعرض التجارب الدولية والعربية لتطبيقه مع الإشارة إلى حالة الجزائر، كما تضمن هذا الفصل إسهامات المراجعة في تفعيل الحوكمة باعتبارها آلية من آلياتها الرقابية المختلفة.

الفصل الرابع بعنوان " **دراسة حالة مجمع سونلغاز**" والتي تعد إسقاطا لما جاء في الجانب النظري، حيث يحتوي هذا الفصل على عرض لمراحل التجميع المحاسبي على مستوى مجمع سونلغاز، كما يضم عرضا لمختلف اجراءات المراجعة الخارجية التي يقوم بها محافظ الحسابات وتقريره السنوي حولها، كما تضمن هذا الفصل توضيحا لآليات ومبادئ الحوكمة الموجودة على مستوى مجمع سونلغاز.

الفصـل الأول

مجمعات الشركات

والتجميع المحاسبي

تمهيد:

إن ظهور الأزمات الاقتصادية وزيادة حدة المنافسة في العالم أدى إلى ضرورة وجود نوع من التعاون بين الشركات، والذي تبلور في شكل مجمعات تظهر فيها الشركات كوحدة واحدة للتعبير عن مركزها المالي، نتائجها وتدفقاتها النقدية، حيث تقوم هذه المجمعات بإعداد ونشر قوائم مالية مجمعة، وذلك بالاعتماد على تقنية التجميع المحاسبي.

ويعتبر التجميع المحاسبي عملية معقدة، لذا لابد من تنفيذها بدقة من خلال استعمال عدة طرق منصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية وكذا في النظام المحاسبي المالي، و باعتبار أن مجمعات الشركات تقوم بإصدار قوائم مالية مجمعة فلابد من تحديد قواعد وإجراءات إعدادها وعرض جميع العناصر المكونة لها.

وبناءا على ما سبق ولتوضيح الإطار العام لمجمع الشركات والتجميع المحاسبي في الجزائر، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

- ❖ مفاهيم أساسية حول مجمعات الشركات
- ❖ ماهية التجميع المحاسبي
- ❖ القوائم المالية المجمعة

المبحث الأول- مفاهيم أساسية حول مجمعات الشركات

نظرا لخصوصية مجمعات الشركات، ونظرا لوجود بعض الغموض حول هذا الموضوع كان لابد من دراسة وتوضيح كل ما يتعلق بهذا النوع من الشركات، لذا قمنا بتخصيص هذا المبحث لتحديد مفهوم وطبيعة مجمعات الشركات والإطار الذي تندرج تحته، وكذا التقنيات المستعملة في إعداد القوائم المالية المجمعة الخاصة بهذه الشركات.

المطلب الأول- مفهوم مجمعات الشركات:

حاولنا من خلال هذا المطلب التطرق إلى مجمل المفاهيم التي تتعلق بمجمعات الشركات، بداية بعرض أهم التعاريف الخاصة بها، بالإضافة إلى عرض مختلف الأشكال والتصنيفات التي يمكن أن نجدها في المجمعات، كما قمنا بتوضيح بنية المجمع والعناصر المكونة له، وأخيرا استعرضنا بالتفصيل الإطار القانوني وأنواع الرقابة الخاصة بالمجمعات في الجزائر.

الفرع الأول- ماهية مجمعات الشركات:

يعود تكوين المجمعات إلى القرن السابع عشر، حيث تم تكوين مجمع كبير يدعى الشركة المتحدة للهند الشرقية برأسمال قدره 6.5 مليون فلورين، والذي كان مكونا من ستة غرف، كل غرفة لها حرية إصدار القرارات.

إلا أن أول ظهور للمجمعات كان في نهاية القرن التاسع عشر تحت اسم الشركة القابضة les sociétés holding في الولايات المتحدة الأمريكية.[1]

[1] ياسين رحماني، الأجهزة الإدارية للشركات القابضة في الجزائر، مذكرة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 02 ، 2002، ص 04.

إلا أن هناك من يقول أن المجمعات ظهرت سنة 1889 في الولايات المتحدة الأمريكية وبالتحديد في ولاية نيوجرسي، حيث صدر أول قانون يسمح بإنشاء شركات هدفها الوحيد هو تملك أسهم الشركات الأخرى وهو ما يؤدي إلى تجميعها في شركة واحدة، إذ أن العمل الذي قد تقوم به هذه الأخيرة يكون أفضل بكثير من العمل الذي يمكن أن تنفرد به الشركة لوحدها.

ونظرا لعدم وجود تعريف شامل متفق عليه لمفهوم المجمعات، ارتأينا عرض مجموعة من التعاريف والتي تم تصنيفها إما حسب التشريعات والقوانين أو حسب مجال نشاط كل مجمع، وعليه نجد ثلاث جوانب مختلفة لمفهوم المجمعات نقوم بعرضها كما يلي:

أولا–التعريف الاقتصادي للمجمعات:

يعرّف المجمع على أنه " مجموعة من الشركات المترابطة ماليا واقتصاديا، والتي تتمتع بالاستقلالية القانونية (الشخصية المعنوية)، حيث تقوم الشركة الأم بإدارة ومراقبة هذه الشركات الخاضعة لها ".[1]

ويعرّف أيضا بأنه: "كل مجمع يتألف من شركة مسيطرة تسمى الشركة الأم وشركات فرعية (تابعة)، حيث تمتلك الشركة الأم بصفة مباشرة أو غير مباشرة أكثر من 50 % من الرأسمال الاجتماعي للشركة الفرعية التابعة ".[2]

نلاحظ أن التعاريف التي وردت في الجانب الاقتصادي للمجمعات ركزت على العلاقات المالية والاقتصادية للشركات المكونة للمجمع، مع الإشارة إلى استقلالية كل شركة على حدا، حيث

[1] Grandguillot, Béatrice et Francis , Comptabilité des Sociétés, 6 ème édition, paris, gualino, , 2008, p251.
[2] Lefebvre, Francis, Groupes de Sociétés, france, édition francis lefebvre, ,2000, p18.

يأخذ المجمع شكل شبكة علاقات تربط بين الشركات، وفي نفس الوقت يأخذ شكل علاقة تبعية بين هذه الشركات وبين الشركة الأم التي تقوم بإدارتها والرقابة عليها، وبالتالي تمثل وحدة القرار فيها.

بناءا على ما سبق نلاحظ بأن المجمعات تتميز بمجموعة من الخصائص والمبادئ نذكر منها:

- مبدأ التبعية الاقتصادية، والمقصود بها هي علاقة التبعية ومركزية الإدارة والقرارات؛
- مبدأ السيطرة أو الرقابة التي قد تكون رقابة كاملة أو مشتركة أو تأثير بارز؛
- مبدأ استقلالية كل شركة من الشركات المكونة للمجمع.

ثانيا-التعريف القانوني للمجمعات:

لا يوجد تعريف صريح للمجمع في القانون التجاري الجزائري، إلا أن المادة 796 منه تنص على أنه: " يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا، ولفترة محدودة تجمعا لتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط وتنميته ".[1]

كما نصت المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة* على أن تجمع الشركات يعني به :" كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا تدعى الواحدة منها الشركة الأم تحكم الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها، بامتلاكها المباشر لـ 90 % أو أكثر من رأس المال الاجتماعي لهذه الشركات الأعضاء، بحيث لا يجب أن تمتلك رأس

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، السنة 30،الصادرة بتاريخ 27 أفريل 1993، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المعدل والمتمم بالأمر رقم 75-59 الصادر بتاريخ 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم سنة 2007.
* المادة 138 مكرر معدلة بموجب المادة 07 من قانون المالية لسنة 2008 ومعدلة بموجب المادة 03 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

المال الاجتماعي كليا أو جزئيا بطريقة مباشرة بنسبة 90 % أو أكثر من قبل شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع الشركة الأم ".[1]

رغم أن القانون التجاري الجزائري ينص على أربعة مواد أساسية تتعلق بالتجمعات، إلا أنه لا يوجد تعريف صريح ومحدد للمجمعات في هذا القانون، أي أن المجمع ليس له وجود قانوني، حيث أن كل شركة من شركات المجمع لها شخصية معنوية لوحدها، لكن المجمع ككل لا يتمتع بهذه الشخصية.

كما نجد بأن المفهوم القانوني للمجمع مرتبط بمفهوم السيطرة ، بالإضافة إلى أن القانون يركز بشكل خاص على مفاهيم الشركات التابعة، المساهمات والشركات المراقبة.

أما بالنسبة للتشريع الجبائي فقد أعطى تعريفا خاصا ومختلفا لمفهوم المجمع، كما قام بوضع مجموعة من الامتيازات والتحفيزات الضريبية الخاصة بمجمعات الشركات، حيث يسمح للشركة الأم بإجراء المقاصة بين الأرباح والخسائر بين الشركات التابعة لها، وهو ما سنتطرق اليه فيما بعد .

ثالثا–التعريف المحاسبي للمجمعات:

على عكس المخطط المحاسبي الوطني قام النظام المحاسبي المالي بالاهتمام بكل ما يتعلق بمجمعات الشركات، وذلك استنادا على ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 85 ،السنة 33 ،الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1996 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 14، ص07.

عرّف المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 (القوائم المالية الفردية) المجمع على أنه: "الشركة القابضة وكافة المشاريع التابعة لها، أما الشركة التابعة فهي عبارة عن شركة تسيطر عليها شركة أخرى".[1]

أما القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي فقد عرفه بأنه: " كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات ".[2]

كما يقوم المجمع في نهاية كل سنة بتقديم القوائم المالية المجمعة مرفوقة بتقرير كامل يشمل عملية تسيير المجمع، مع الإشارة إلى نشاط الشركات التابعة للمجمع ونتائج كل واحدة منها.

الفرع الثاني- تصنيف المجمعات:

نظرا لوجود مجموعة من العلاقات بين مختلف الشركات المكونة للمجمع كان لابد من ظهور عدة أصناف للمجمعات، والتي تكون إما حسب طبيعة النشاط الذي تمارسه الشركة الأم، و إما حسب طبيعة العلاقات التي تنشأ بين شركات المجمع.

أولا-تصنيف المجمعات حسب طبيعتها:

حسب هذا التصنيف نجد أربعة أنواع من المجمعات التي تتخذ الأشكال التالية:

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والعملية ، ط 03، الأردن، دار وائل للنشر، 2013، ص406.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 74، السنة 44 ، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر2007، القانون رقم 07-11 ،المادة 31، ص06.

1-المجمعات الصناعية:

يكون لدينا مجمع صناعي إذا كنا بصدد شركات مساهمة لديها نشاطات متماثلة متقاربة ومتكاملة خاضعة لإدارة اقتصادية وحيدة تقوم بمراقبة ممتلكاتهم، وتطبق هيمنتها بطريقة تضاعف المساهمات المالية، حيث يأخذ شكل شركة قابضة محضة (holding pure) عندما لا تملك الشركة الأم نشاط مباشر، ويأخذ شكل شركة قابضة مختلطة عندما تمارس الشركة الأم المراقبة نشاط صناعي أو تجاري بالإضافة إلى تسيير المساهمات.

2-المجمعات الشخصية:

يتكون هذا النوع من مجموعة شركات أين تكون وحدة القرارات ناتجة عن مجموعة مسيرين تكون بينهم روابط شخصية قوية أو عائلية تدفعهم إلى التجمع (لا يقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة).

3-المجمعات التعاقدية:

تنشأ هذه المجمعات عادة من أجل القيام بعقود مختلفة، والتي تربط الشركات ببعضها البعض (اتفاقيات، إعانة...)، ولا يتعلق الأمر بالحيازة على مساهمات مالية وإنما لتقوية تبعية الشركات.

4-المجمعات المالية:

تتخذ الشركة الأم شكل شركة قابضة محضة، أي يقتصر نشاطها على تسيير المساهمات المالية فقط ولا تقوم هذه الشركة بأي نشاط صناعي أو تجاري، لكنها تقوم بحيازة وتسيير مساهماتها في الشركات الأخرى. [1]

---

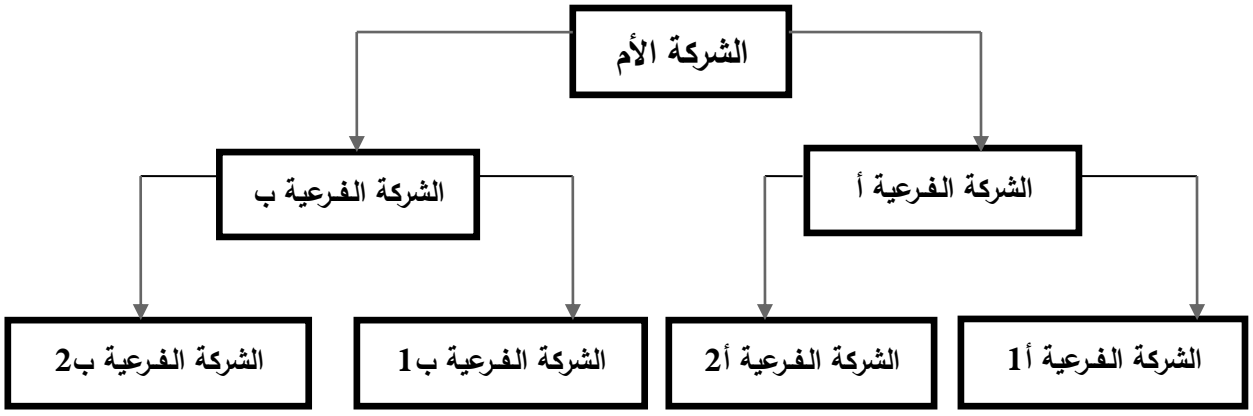
[1] ابراهيم صبيعات، اعداد القوائم المالية المجمعة وفق معايير الابلاغ المالي الدولي في الجزائر-دراسة حالة مجمع-، مذكرة ماجستر، محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 02، ديسمبر، 2013، ص 30.

ثانيا-تصنيف المجمعات حسب بنيتها:

حسب هذا التصنيف نجد الأنواع التالية:

1-البنية الهرمية:

في هذا النوع من المجمعات تكون الشركة الأم مساهمة في الشركات التابعة، والتي تكون بدورها مساهمة في شركات تابعة أخرى فيتخذ المجمع شكل هرم كما يلي:

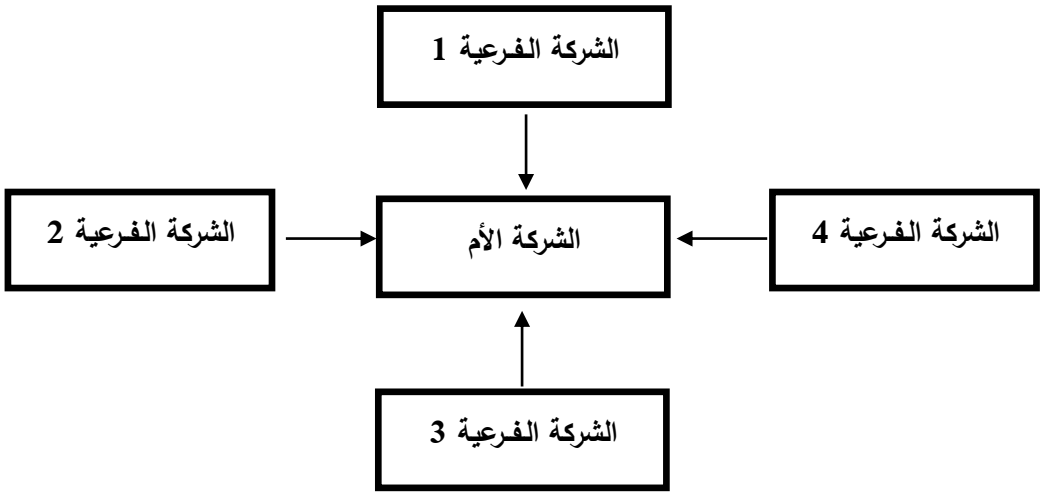


source: Lebrun, Benoit , Les comptes consolidés , france, édition demos, 1998, P12.

الشكل رقم 01 : البنية الهرمية للمجمع

2-البنية الشعاعية:

في هذه البنية تملك الشركة الأم مساهمة مباشرة في عدة شركات تمارس عليها رقابة مباشرة، دون أن تكون هناك روابط مالية بين هذه الشركات التابعة، أي أنه لا توجد مساهمات فيما بينها كما يوضحه الشكل التالي:

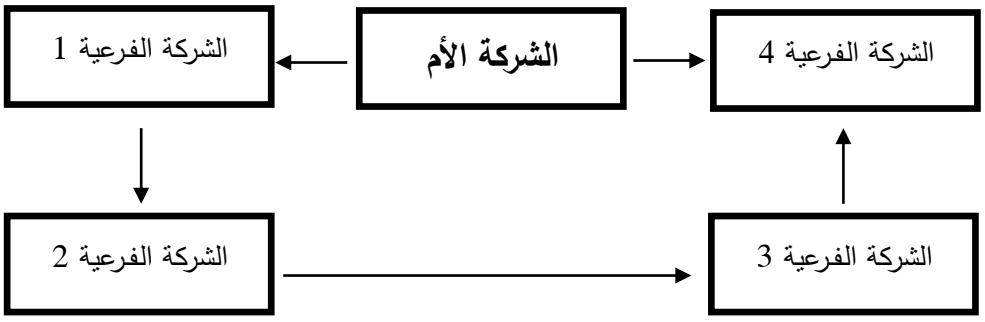


source: Lebrun, Benoit, Op.Cit. , P12 **.**

الشكل رقم 02: البنية الشعاعية للمجمع

3-البنية الدائرية:

عندما تملك الشركة الأم مساهمات في عدة شركات والتي بدورها تملك مساهمات في شركات أخرى، وبالتالي الشركة الأم تملك مساهمات غير مباشرة في هذه الأخيرة، كما يلي:



source: Lebrun, Benoit, Op.Cit. , P12 **.**

الشكل رقم 03 : البنية الدائرية للمجمع

وعليه فان تصنيف المجمعات يعتمد على وجود علاقات اقتصادية قائمة بين الشركات المكونة للمجمع، بالإضافة إلى وجود مساهمات مالية تسمح لها باتخاذ عدة أشكال.

المطلب الثاني–التنظيم الداخلي لمجمعات الشركات:

سنقوم بعرض الشركات التي يتألف منها المجمع، مع تبيين العلاقة بين هذه الشركات والتي يتم تحديدها على أساس المساهمات التي تنقسم بدورها إلى عدة أنواع.

الفرع الأول–بنية مجمع الشركات:

من خلال التعاريف السابقة لمجمع الشركات يتضح لنا أنه يتكون من عنصر مركزي يتمثل في الشركة الأم التي تتميز عن غيرها من الشركات بصلاحياتها والمتمثلة في القدرة على قيادة وإدارة المجمع واتخاذ القرار، إلى جانب عناصر فرعية تسمى الشركات التابعة وهي معا تشكل المجمع.

أولا–الشركة الأم:

تعرف الشركة الأم* على أنها "البنية القانونية التي تجمع القدرة الإستراتيجية، فهي تبعث النشاط وتضمن المراقبة داخل المجمع". [1]

ويقصد بها الشركة التي تملك نسبة في رأسمال شركات أخرى والتي تسمح لها بمراقبة شركات هذا المجمع (وتسمى الشركة القابضة حسب التشريع الجزائري)، وعليه فان لديها سلطة اتخاذ القرار من خلال تملكها لأسهم في شركات أخرى، كما أن تقوم بالنشاط الصناعي، التجاري، أو الخدماتي.

---

[1] Eglem ,Jean-Yves et autres , la consolidation outil de gestion et de contrôle des groupes, paris, édition vuibert, 1984, p26.

*سنقوم في بحثنا باستعمال مصطلح الشركة الأم للدلالة على الشركة التي ترأس المجمع.

وتتحقق سيطرة الشركة الأم على الشركات التابعة من خلال السيطرة على سلطة اتخاذ القرار في الشركات التابعة عن طريق التمتع بأغلبية حقوق التصويت في الجمعيات العمومية للمساهمين ومجالس إدارات تلك الشركات، وتتمكن الشركة الأم من تحقيق هذه السيطرة عن طريق تملكها أغلبية الأسهم في رأسمال الشركات التابعة.

ثانيا–الشركات التابعة:

تعرف الشركات التابعة بأنها:" كل شركة تمتلك من قبل شركة أخرى تحوز على أكثر من نصف رأسمالها" [1].

وفي القانون التجاري الجزائري وحسب المادة 729 المعدلة بالأمر رقم 96–27 المؤرخ في 1996/12/09 [2]: إذا كانت لشركة اكثر من 50 % من رأسمال شركة اخرى تعد الثانية تابعة للاولى.

فان الشركة التابعة هي الشركة التي يكون أكثر من 50 % من رأسمالها مملوكا للشركة الأم التي تقوم بالرقابة عليها .

يمكن أن تأخذ الشركات التابعة مختلف الأشكال القانونية، حيث تقوم الشركة الأم عند اختيارها لشركاتها بالبحث عن الشكل القانوني الذي يتناسب مع متطلبات نشاطها ومجال استثمارها.

وقد تتخذ الشركات التابعة للشركة الأم أحد شكلين، فإما أن تكون فرع بسيط دون استقلالية قانونية (succursale) أو شركة تابعة تتمتع بالاستقلالية القانونية (filiale).

---

[1] Eglem, Jean-Yves et autres, Op. Cit, p30.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 77 ، السنة 33، الصادرة بتاريخ 11 ديسمبر 1996 الأمر 96–27 الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 75–59 والمتضمن القانون التجاري، ص 06.

حيث ان الفروع تعرف على أنها: " وكالات وفروع ثانوية تختلف عن الشركات التابعة من حيث أنها لا تملك شخصية معنوية تميزها، وبذلك فهي لا تشكل هياكل قانونية مستقلة، كما أنها تتمتع بنوع من اللامركزية البسيطة وهذا لضمان سير النشاط فقط ".[1]

والفرق بينهما يكمن في أن الشركة التابعة لديها محاسبة خاصة بها، في حين أن المحاسبة العامة للفروع تتم على مستوى الشركة الأم، وبالتالي فالفروع غير خاضعة للضريبة على أرباح الشركات IBS بل تحول نتيجتها إلى الشركة الأم، على عكس الشركة التابعة التي تدفع هذه الضريبة، وبالنسبة للصفقات التي تعقدها مع الشركة الأم تكون خاضعة للرسم على القيمة TVA على المبيعات وتقوم أيضا بتوزيع الأرباح.

بموجب الأمر 25/95 تم استثناء نوع خاص من مجمعات الشركات وهي الشركة القابضة العمومية Holding Publique وعرفت بأنها: " شركات ذات أسهم منشأة بعقد توثيقي رأسمالها مملوك كليا من طرف الدولة أو من طرف أشخاص معنوية في القانون العمومي".[2]

وبتاريخ 20 اوت 2001 استبدل هذا النوع من الشركات بما يعرف بشركات تسيير المساهمات SGP ، والتي تقوم بضمان التسيير والرقابة الإستراتيجية لحافظات الأسهم والقيم المنقولة.

الفرع الثاني– المساهمات داخل المجمع:

المساهمة هي عملية تملك لكل أو جزء من رأسمال شركة ما من طرف أشخاص طبيعيين أو معنويين، بحيث يقوم صاحب الشركة بطرح أسهم للاكتتاب فيها من أجل توسيع النشاط، إنقاذ

---

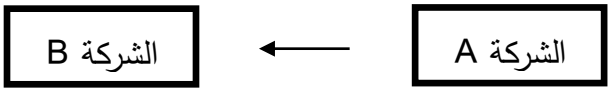
[1] Lefebvre, Francis,Op.Cit. P88.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 55 ، السنة 32، الصادرة بتاريخ 27 سبتمبر 1995، المتضمنة الأمر 95–25 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة.

الشركة من الإفلاس أو زيادة رأس المال، وحيث أن المساهمات هي التي تربط بين الشركة الأم والشركات التابعة لها داخل المجمع فيمكن أن تتخذ عدة أشكال نلخصها كما يلي:

أولا–المساهمات المباشرة:

في هذا الشكل الشركة A تملك أسهما في الشركة B بصفة مباشرة.



source: Benaibouche Mohand Cid, Comptabilité des Sociétés, 2 ème édition, alger, office des publication universitaire ,2010 , p 83.

الشكل رقم 04: المساهمات المباشرة

ثانيا–المساهمات غير المباشرة:

في هذا الشكل نجد بأن الشركة A تملك أسهما في الشركة B التي تملك بدورها أسهما في الشركة C ، وبالتالي تعتبر مساهمة غير مباشرة بالنسبة للشركة A .



source: Benaibouche Mohand Cid, Op.Cit , p 83.

الشكل رقم 05: المساهمات غير المباشرة

ثالثا–المساهمات المتبادلة (المشتركة):

في هذا الشكل الشركة A تمتلك أسهما في الشركة B وهذه الأخيرة تملك أيضا أسهما في الشركة A ، أي أنهما يتبادلان المساهمة.

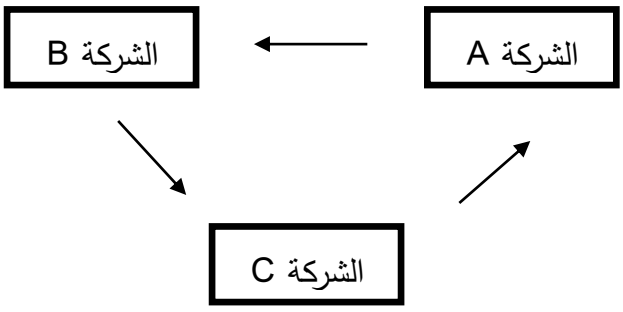


source: Benaibouche Mohand Cid, Op.Cit , p 83.

الشكل رقم 06: المساهمات المتبادلة

رابعا–المساهمات المستديرة:

في هذا الشكل الشركة A تملك أسهما في الشركة B التي تملك أسهما في الشركة C، وفي نفس الوقت الشركة C تملك أسهما في الشركة A ، وعليه فهذا النوع من المساهمات يعد معقدا.



source: Benaibouche Mohand Cid, Op.Cit , p 83.

الشكل رقم 07: المساهمات الدائرية

تجدر الإشارة إلى أن الأسهم التي تكسب صاحبها الحق في التصويت في الجمعية العامة هي الأسهم الممتازة والتي تمثل الرقابة، أما الأسهم العادية فهي تسمح لصاحبها بالاستفادة من الأرباح التي تحققها الشركة فقط.

وعليه ومن خلال ما ذكرنا سابقا فان جميع أنواع المساهمات لها دور في تحديد الوضعية بين الشركة الأم والشركات التابعة لها، كما أنها تسمح بتحديد نوع الرقابة التي تمارسها عليها.

المطلب الثالث–الإطار القانوني والرقابي لمجمعات الشركات في الجزائر:

سنتطرق فيما يلي للجانب القانوني لمجمعات الشركات في الجزائر، ومن ثم قمنا بذكر أنواع الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على شركاتها التابعة.

الفرع الأول–مجمعات الشركات في الجزائر:

نظرا لخصوصية المجمعات كان لابد من التعرف على الشروط اللازمة لتكوين مجمعات الشركات حسب القانون التجاري الجزائري، إذ انه يتم تكوين مجمع الشركات قانونيا بعد إبرام العقد بين الشركة الأم والشركات التابعة لها، وتنص المادة 797 على أنه "يحدد عقد التجمعات تنظيم التجمع مع مراعاة أحكام هذا القانون ويتم إعداده كتابيا وينشر حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم"، ويتضمن: [1]

- اسم التجمع؛
- اسم الشركة أو موضوعها، الشكل القانوني، عنوان المقر أو المركز الرئيسي للشركة؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، السنة 30، الصادرة بتاريخ 27 أفريل 1993، المرسوم التشريعي رقم 93–08 المعدل والمتمم بالأمر رقم 75–59 الصادر بتاريخ 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم سنة 2007، ص55.

- وإذا اقتضى الأمر رقم تسجيل كل عضو في التجمع في السجل التجاري؛
- المدة التي أنشأ لأجلها التجمع؛
- موضوع التجمع؛
- عنوان مقر التجمع.

كما نصت المادة 729 على ما يلي: " إذا كانت لشركة أكثر من 50 % من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى، وتعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى إذا كان جزء الرأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50 % أو يساويها".[1]

وتنص المادة 731 على أنه تعد شركة ما مراقبة لشركة أخرى عند توفر الشروط التالية: [2]

– عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأسمالها يخول أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركة؛

– عندما تملك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين على أن لا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة؛

– عندما تتحكم بموجب حقوق التصويت التي تملكها في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركة؛

– تعتبر الشركة ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40 % من حقوق التصويت، ولا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 77، السنة 33، مرجع سابق، ص06.

[2] نفس المرجع، ص 07.

في الأخير يمكننا القول بأن الأمر 96-27 المتضمن القانون التجاري ومن خلال المواد التي جاء بها قام بإعطاء بتعريف لكل من الشركات التابعة والمساهمة والشركات المراقبة، وكذا الشروط الواجب توفرها حتى يتمتع المجمع بالوجود القانوني، لكن في نفس الوقت لم يمنحه الشخصية المعنوية وإنما اعترف به ضمنيا من خلال المواد المذكورة آنفا.

والملاحظ مما سبق بأن هناك اختلافا بين القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي في تحديد الشركات الملزمة بإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة، حيث حصرها القانون التجاري بالشركات القابضة المسعرة في البورصة، بينما حددها النظام المحاسبي بكل الشركات التي يكون مقرها الرئيسي في الجزائر والتي تراقب شركات أخرى، ومفهوم الرقابة بينهما أيضا يختلف وهو ما يولد صعوبة في فهمه وتطبيقه على أرض الواقع.

الفرع الثاني-انواع الرقابة في المجمعات:

تمثل الرقابة * التبعية المباشرة أو غير المباشرة بين الشركة الأم والشركات الأخرى وتحدد عن طريق الأسهم المملوكة من قبل الشركة الأم، ونجد بأن هناك 3 أنواع من الرقابة في المجمع وهي:

أولا-الشركات تحت الرقابة المطلقة:

ينص معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 10 " القوائم المالية المجمعة" على أنه : تسيطر الشركة المستثمرة (الأم) على شركة أخرى (التابعة) عندما تستطيع الشركة الأم من خلال تملكها لأسهم التابعة أو عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية للشركة التابعة مما يؤثر هذا التدخل على إيرادات وعوائد الشركة التابعة. [1]

* استعمل التشريع الجزائري لفظ الرقابة او المراقبة، بينما استعملت المعايير لفظ السيطرة.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، 2013، مرجع سابق، ص 764.

وتنقسم الرقابة المطلقة إلى ثلاثة أنواع نوجزها فيما يلي: [1]

1-الرقابة القانونية:

تتمثل في الحيازة المباشرة أو غير المباشرة لأغلبية حقوق التصويت (أكثر من 50 %) في الجمعية العامة لشركة أخرى، حيث تمكن هذه الحقوق الشركة الأم من اتخاذ القرارات.

2-الرقابة التعاقدية:

إذا كان للشركة الحق في ممارسة تأثير تسيطر بموجبه على شركة أخرى بموجب عقد في إطار ما يسمح به القانون المطبق وأن تكون الشركة المسيطرة (الشركة الأم) مساهمة أو شريكة في هذه الشركة (الشركة التابعة).

3-الرقابة الفعلية:

تعتبر الشركة الأم تمارس مراقبة فعلية إذا كان لديها حق تعيين لمدة دورتين متتاليتين لأغلبية أعضاء مجلس الإدارة، مجلس المديرين أو مجلس المراقبة في شركة أخرى، ويشترط أن تكون الشركة الأم مالكة لأكثر من 40 % من حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مع عدم وجود شريك أو مساهم يملك جزء أكبر مما تملكه.

ثانيا-الشركات تحت الرقابة المشتركة:

تكون الرقابة المشتركة في حالة اقتسام ومشاركة هذه الرقابة بين عدد محدد من الشركاء أو المساهمين في الشركة الأم ، بحيث أن السياسات المالية والتشغيلية تكون نتيجة اتفاق بينهم.[2]

---

[1]Grandguillot, Beatrice et Francis, Op.Cit, p 254.

[2]Mykita, Patrick,et Allali, Cherif- Jacques, Comptabilitè des sociètès, 1 ère èdition, france, foucher, 2007, p 131.

عرفها النظام المحاسبي المالي في المادة 131-1 على أن العمليات التي تتم بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة هي اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت الرقابة المشتركة، وتسجيل هذه العمليات لدى كل مساهم متوقف على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين.[1]

وعليه فهي عبارة عن تقسيم للرقابة بصفة مشتركة من طرف عدد محدد من الشركاء أو المساهمين، وبالتالي فان النظام المحاسبي المالي جاء بنفس التعاريف وأشكال المشاريع التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي IAS 31 الذي تم إلغاؤه، والذي وتم تعويضه بكل من المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 12.

ثالثا-الشركات تحت التأثير البارز:

عندما تملك الشركة على الأقل 20% من حقوق التصويت (نسبة الرقابة 20%) بما يمنحها الحق في المشاركة في إدارة الشركة دون أن يكون لديها الحق في الرقابة.

يعرف النظام المحاسبي المالي الكيان المشارك على أنه: " كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة"، حيث يفترض وجود هذا النفوذ عند :[2]

- الحيازة المباشرة أو غير المباشرة لـ 20 % أو أكثر من حقوق التصويت؛

- التمثيل في الأجهزة المسيرة؛

- المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، السنة 46، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 15.

[2] نفس المرجع ، ص 17.

– المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إطارات ومسيرين.

بعد عرضنا لما جاء في النظام المحاسبي المالي نلاحظ بأنه يتوافق مع ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 وذلك من حيث تعريف التأثير البارز والشروط اللازمة لوجوده.

وأخيرا يمكننا بالقول بأنه مهما كان شكل الرقابة ففي حالة توفر القدرة على التأثير في السياسات المالية والتشغيلية، والقدرة على الحصول على منافع من هذه الرقابة، بالإضافة إلى القدرة على استعمال السلطة من أجل زيادة أو المحافظة على هذه المنافع، يكون التجميع إجباريا مهما كانت نسبة التملك.

المبحث الثاني–ماهية التجميع المحاسبي

ظهر التجميع المحاسبي باعتباره تقنية محاسبية خاصة تتلائم مع خصوصية مجمعات الشركات، حيث يتم من خلاله تقديم صورة كاملة عن الوضعية الحقيقية للمجمع، وذلك بعرض سندات المساهمة الموجودة في الأصول الثابتة للشركة الأم وكذا الديون تجاه المتعاملين الخارجيين، بالإضافة إلى إظهار نتيجة نشاط المجمع خلال الدورة ورقم الأعمال الذي حققه المجمع ككل.

المطلب الأول– مفهوم التجميع المحاسبي:

لقد تأسس أول مجمع شركات (شركة قابضة) في العالم سنة 1832، حيث نشرت أول القوائم المالية المجمعة* في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1892 إلا أنه لم توجد قواعد تنظم هذه العملية آنذاك، ومن ثم أصبح هناك إجبار قانوني لإعداد الحسابات المجمعة بالنسبة للشركات المسعرة في البورصة، وذلك بعد الانهيار المالي لبورصة نيويورك.

أما في بريطانيا فكانت البداية من خلال نشر أول حسابات مجمعة من طرف مؤسسة نوبل للصناعات المحدودة سنة 1929 في غياب إطار قانوني لها، بعدها قامت هيئة المحاسبين بنشر تعليمة رسمية خاصة بالقوائم المالية المجمعة وإلزام تطبيقها بالنسبة للشركات المسعرة في البورصة سنة 1948.

تلتها بعد ذلك فرنسا سنة 1968، حيث قامت لجنة تنظيم البورصة COB بإلزامية نشر قوائم مالية مجمعة مرفوقة بملاحق توضيحية تبين كيفية إعداد هذه القوائم.

الفرع الأول–تعريف التجميع المحاسبي:

مصطلح التجميع من أصل أنجلوسكسوني مشتقة من كلمة to consolidate وتعني جمع، أما لغة فهو جعل الشيء أكثر قوة وصلابة.

يعرف تجميع الحسابات على أنه : " جمع الميزانيات وحسابات النتائج للشركات التابعة للمجمع للحصول على ميزانية واحدة ونتيجة واحدة ".[1]

ويمثل التجميع المحاسبي عملية تجميع الحسابات السنوية لعدة شركات مستقلة قانونيا لكنها مرتبطة فيما بينها اقتصاديا وماليا، وذلك بهدف إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للمجمع.[2]

وقد جاء في المادة 732 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري ما يلي:" يقصد بالحسابات المدعمة تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة، وتخضع لنفس قواعد التقييم والمراقبة والمصادقة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية".

وبالتالي فالتجميع يمثل مجموعة من الإجراءات والتقنيات التي تهدف لإعداد القوائم المالية لمجموعة من الشركات باعتبارها شركة واحدة من أجل تقييم أفضل للواقع الاقتصادي وإعطاء صورة حقيقية عن نشاط المجمع والنتيجة التي حققها، بالإضافة إلى وضعيته المالية وذلك من خلال دمج الميزانيات وحسابات النتائج الخاصة للشركات التابعة للشركة الأم للمجمع، وهو ما يسمح بتسهيل عملية التسيير.

* هناك ألفاظ أخرى للتعبير عن هذه القوائم وهي :القوائم المالية الموحدة أو القوائم المالية المدمجة.

[1]Med Zine, Khafrabi, Comptabilité des sociétés, 4 ème édition, alger, berti, 2006, p 107.
[2] Zitouni, Tayeb, Comptabilité des sociétés ,édition, alger, berti, 2003, p61.

وعليه يتضح لنا دور التجميع المحاسبي في إعطاء صورة شاملة عن وضعية المجمع مما يمكّن المستخدمين (مسيرين ومستثمرين) من تقييم الجانب التمويلي للمجمع ككل، من أجل رؤية واضحة عن الاختيارات الإستراتيجية المتاحة، وبالتالي يقومون باتخاذ القرارات المناسبة لتحسين الوضعية الاقتصادية للمجمع.

الفرع الثاني– التجميع المحاسبي في الجزائر:

لم تعرف الجزائر نصوصا متعلقة بالتجميع إلا حديثا، حيث كانت البداية في 1996 وذلك بصدور الأمر رقم 27/96 المؤرخ في 1996/12/09 المعدل والمتمم للأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري.

حيث نصت المادة 732 مكرر 03 على ما يلي: " تلزم الشركات القابضة التي تلجأ علنيا للادخار و/أو المسعرة في البورصة بإعداد الحسابات المجمعة ونشرها كما هو محدد في المادة 732 مكرر 04 من هذا القانون."

كما جاء من خلال قانون المالية لسنة 1997 إصدار مجموعة من التحفيزات الجبائية الخاصة بمجمعات الشركات، وفي سنة 1999 تم إصدار قرار حدد فيه كيفية إعداد وتجميع الحسابات المجمعة، كما تطرق إلى طرق التجميع ومجال تطبيقها، فرق التقييم الأولي، مدونة الحسابات، قواعد سير الحسابات المتعلقة بالتجميع، محتوى القوائم المالية المجمعة وغيرها.[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 87، السنة 36، الصادرة بتاريخ 08 ديسمبر 1999،القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 يحدد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع، ص08.

بعدها تم إصدار قرار[1] آخر في سنة 1999 والذي يتضمن توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط المجمعات وإعداد القوائم المالية المجمعة، حيث أن هذا القرار قام بوضع حسابات خاصة بالقوائم المالية المجمعة ووضع لها مجموعة من القواعد الوظيفية التي تبين كيفية استخدامها، وفي الأخير قام بتقديم جميع الجداول الخاصة بالحسابات المجمعة (الميزانية وجدول النتائج المجمعين، جدول الاستثمارات، جدول الاهتلاكات،...).

وفي سنة 2007 صدر القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي والذي نص على إجبارية إعداد ونشر قوائم مالية سنوية مجمعة للمجمع إذا كان مقر الشركة الأم في الجزائر، بعدها وفي 26 ماي 2008 صدر المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 (المواد 39-41).

نستنتج بأن وجود المجمعات أصبح واقعا مفروضا في ظل المتطلبات العالمية الحديثة والتي تهدف لتلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية في العالم، بما يمكنهم من اتخاذ قرارات سليمة مبنية على معلومات دقيقة وموثوقة، أما بالنسبة للجزائر فنجد بأنها ومن خلال القرارات والتشريعات التي أصدرتها ولا تزال تصدرها قامت بخطوة كبيرة نحو تفعيل الإجراءات الخاصة بالتجميع المحاسبي، إلا أن قواعد هذا التجميع وضعت في بيئة الاقتصاد الذي يعتمد على أسواق البورصة النشطة وهو ما تفتقده الجزائر حاليا.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 91، السنة 38 ، الصادرة بتاريخ 22 ديسمبر 1999، قرار يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع، ص 03.

الفرع الثالث– محيط التجميع المحاسبي:

يتضمن محيط التجميع الشركة الأم والشركات التابعة لها بصفة مباشرة أو غير مباشرة، حيث أنها تقوم بإعداد قوائمها المالية المجمعة عن طريق اختيار البعض من الشركات التابعة لها، ويعتمد هذا الاختيار على مجموعة من الشروط الواجب توفرها في هذه الشركات حتى تدخل في محيط التجميع، كما أن هناك بعض الشركات التي يتم استبعادها من هذا المحيط.

أولا–مفهوم محيط التجميع المحاسبي:

يعتبر محيط التجميع من أهم المفاهيم التي يجب التركيز عليها باعتبارها المرحلة الأولى التي تعتمد عليها الشركة الأم عند إعدادها لقوائمها المالية المجمعة، حيث أن تحديد محيط التجميع يمكّن الشركة من حصر الشركات التابعة المعنية بعملية تجميع قوائمها الفردية.

كما أنه يسمح بتحديد أنسب طريقة من طرق التجميع اعتمادا على طبيعة العلاقة التي تجمع بين الشركة الأم وهذه الشركة التابعة لها، والتي تعتمد بالأساس على نوعية الرقابة التي تمارسها (رقابة مطلقة، رقابة مشتركة، أو الشركة تحت تأثير فعال بارز)، حيث يتم تحديد هذه الأخيرة بعد حساب معدل الرقابة ونسبة المساهمة في رأس المال.

يقصد بمحيط التجميع مجمل الشركات التي ستجمع حساباتها في قوائم مالية موحدة، ويتشكل محيط التجميع من الشركة المجمِعة (Société consolidante) أو الشركة الأم، والشركات التي تمارس عليهم الشركة الأم رقابة (مطلقة أو مشتركة) أو تأثير بارز، وتسمى بالشركات التابعة

(sociétés consolidées). يجب الإشارة أن محيط التجميع يضم شركات وطنية وأجنبية مهما كان شكلها القانوني وقطاع نشاطها.[1]

فحسب النظام المحاسبي المالي تعرف الرقابة بأنها:" سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته"، ويفترض وجود الرقابة في الحالات التالية:[2]

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر؛
- السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين؛
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر؛
- سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد؛
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

ثانيا-الإبعاد عن محيط التجميع المحاسبي:

عادة تدخل ضمن محيط التجميع، كل شركة واقعة تحت الرقابة بمجرد أن تتوفر فيها الشروط اللازمة، حيث يجب على كل مجمع أن يعين كل المعايير الخاصة بتحديد محيط التجميع وأن تقوم بذكرها في ملاحق القوائم المالية المجمعة، وفي حالة الإبعاد يجب توضيح ذلك في الملحق.

---

[1] جمال عمورة، تجميع القوائم المالية باستخدام طريقة التكافؤ وتغير محيط التجميع: حساب فارق الاقتناء وفقا للنظريات المفسرة للتجميع والمعايير المحاسبية والإبلاغ المالية الدوليةIAS-IFRS)، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد 02، العدد 27، 2013، ص 15.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 132-5 ، ص16.

نص النظام المحاسبي المالي من خلال المادة 132-6 على وجود حالتين تستبعد فيهما الشركات التابعة من القوائم المالية المجمعة التي تعدها الشركة الأم حيث نص على ما يلي: "تبقى خارج مجال تطبيق عملية الدمج الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسه عليها الكيان المدمج، وكذلك الأمر بالنسبة إلى الكيانات التي تملك الأسهم للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقا في مستقبل قريب".[1]

وبالتالي فقد وضع النظام المحاسبي المالي شرطان إذا تحققا تبعد الشركة إجباريا من محيط التجميع، أولهما أن يكون القصد من سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة مؤقتا، كأن يكون القصد من شرائها إعادة بيعها في المستقبل القريب، أما إذا تم التخلي عن جزء منها فقط فيجب تجميع الجزء الذي سوف يتم الاحتفاظ به بصفة دائمة، وثانيهما أن تعمل الشركة التابعة في ظل قيود مشددة طويلة الأجل تؤثر بصورة جوهرية على قدرتها في تحويل الأموال للشركة الأم .

المطلب الثاني-آليات التجميع المحاسبي:

سنقوم بعرض الآليات المعتمدة لتطبيق عملية التجميع المحاسبي، من خلال تحديد طرق التجميع المعمول بها في الجزائر، ومن ثم ذكر المسارات التي تمر بها عملية التجميع المحاسبي.

الفرع الأول-طرق التجميع المحاسبي:

يتم تحديد طريقة التجميع المحاسبي للشركة التابعة بالاعتماد على محيط التجميع، وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 "القوائم المالية الفردية"، حيث أنه وقبل التعديل كان هناك ثلاث طرق مسموح بها، أما حاليا فقد أصبح هناك طريقتين معتمدتين فقط، وسوف نستعرض فيما يلي هذه الطرق وكيفيات تطبيقها:

---

[1] نفس المرجع، المادة 132-6، ص 16

أولا- طريقة الادماج الكلي (التكامل الشامل):*

تطبق هذه الطريقة على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة، حيث تقوم الشركة الأم بجمع عناصر كل من الميزانية، جدول حساب النتائج الخاصة بها مع كل العناصر الخاصة بالشركات التابعة ما عدا سندات المساهمة المملوكة من طرف الشركة الأم.[1]

1-تعريف الطريقة:

هي عملية تأخذ بموجبها الميزانية المجمعة عناصر ميزانية الشركة الخاضعة للتجميع باستثناء سندات المساهمة المالية التي يحل محلها عناصر الأصول والخصوم المكونة للرأسمال الخاص بتلك الشركات حسب قواعد التجميع، حيث نلاحظ بأن هذه الطريقة تمر بعدة خطوات:[2]

- يتم إدماج عناصر حسابات الميزانية وحسابات النتائج للشركات المجمَعة مع حسابات الشركة الأم (المجمِعة) وذلك بعد القيام بمعالجتها؛
- يتم إلغاء العمليات والحسابات المتبادلة بين الشركات؛
- يتم توزيع رأس المال والنتيجة على كل من الشركة الأم والمساهمين الآخرين ذوي الأقلية.

2-كيفية تطبيقها:

ليس هناك تعريف لهذه الطريقة حسب النظام المحاسبي المالي بل هناك وصف لطريقة استخدامها، وذلك حسب المادة 132-7 التي تنص على أنه: " تدمج المؤسسات المراقبة في

*intégration globale.
[1] Benaibouche, Mohand Cid, Op.Cit, p 90.
[2] Bachy, Bruno,et Sion, Michel, Analyse financière des comptes consolidés- normes IFRS -, 2 ème édition, paris, dunod , 2009, p 51

إطار إعداد حساباتها المجمعة تبعا لطريقة الادماج الكلي "، وعليه يتم حساب الميزانية المجمعة وحساب النتائج المجمع حسب الطريقة الموالية : [1]

2-1- الميزانية المجمعة:

الأخذ بعناصر ممتلكات الشركة المجمعة فيما عدا سندات الشركات المجمَعة، وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير المأخوذ بها، مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات.

2-2- حساب النتائج المجمع:

إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المجمعة، مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجمع.

تأخذ القوائم المالية في الحسبان مصالح الغير (مصالح ذات الأقلية) ويورد ذكر هذه المصالح ذات الأقلية تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتائج الصافية للمجمع.

ثانيا- طريقة الادماج النسبي (التكامل النسبي):*

كانت هذه الطريقة تعتمد على جمع الحسابات الاجتماعية حسب نسبة المساهمة في رأسمال المشروع المشترك، أي أنها تطبق في حالة وجود رقابة مشتركة، بحيث يتم إظهار حسابات الأصول والخصوم التي تخص المجمع فقط، بمعنى أنها تستحوذ مباشرة على جزء من أصول الشركات التابعة وجزء من خصومها.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص 16.

*intégration proportionnelle

1-تعريف الطريقة:

تشبه هذه الطريقة طريقة الإدماج الكلي وتخضع لنفس قواعدها لكن مع وجود اختلاف وهو غياب حقوق الأقلية، حيث يتم استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة للشركة الخاضعة للتجميع بحصة فوائد الشركة الأم في عناصر الأصول والخصوم المكونة للرأسمال الخاص لتلك الشركات، تقوم هذه الطريقة على الخطوات التالية:[1]

- يتم إدماج حصة الفوائد الخاصة بحسابات الشركات المجمَعة في حسابات الشركة المجمِعة، وذلك بعد القيام ببعض التعديلات (لا تحسب الفوائد الخاصة بذوي الأقلية)؛
- إلغاء العمليات والحسابات بين الشركة المجمِعة نسبيا مع باقي الشركات الداخلة في التجميع.

2-كيفية تطبيقها :

تعتبر الميزانية المعدة حسب طريقة الإدماج النسبي أضعف في تقديم الصورة المالية والاقتصادية الحقيقية للمجمع من تلك المعدة حسب طريقة الإدماج الكلي نظرا لكونها تأخذ جزءا من عناصر الأصول والخصوم، وذلك حسب نسبة الفائدة الممتلكة من طرف الشركة الأم، حيث لا تقوم بعرض الجزء الخاص بالشركاء الآخرين، وبالتالي يتم حسابها كما يلي:[2]

2-1- الميزانية المجمعة:

قائمة الميزانية المجمعة للمشروع المشترك تتضمن نصيبه من الأصول المسيطر عليها بشكل مشترك ونصيبه من الالتزامات المسؤول عنها بالمشاركة.

---

[1] Obert, Robert, et Mairesse,Marie-pierre, Comptabilité et Audit-manuel et application-, 2 eme édition, paris, dunod, 2009, p 222.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط1، عمان، دار الثقافة، 2008، ص 307.

2-2- حساب النتائج المجمع:

يضم حساب النتائج المجمع للمشروع المشارك، نصيبه من دخل ومصروفات الشركة الواقعة تحت السيطرة المشتركة.

تجدر الإشارة إلى أنه تم إلغاء هذه الطريقة من قبل المعايير، أما النظام المحاسبي المالي فعالج هذا النوع من الشركات حسب طبيعة الشروط التعاقدية والتنظيمية المعتمدة من قبل الشركاء المساهمين.

ثالثا-طريقة الوضع بالتكافؤ:*

تعتبر هذه الطريقة من أبسط طرق التجميع، إذ تقتصر على معالجة الأوراق المالية فقط في الميزانية المجمعة وتعديل الإيرادات أو التكاليف في جدول حسابات النتائج المجمع، حيث تطبق هذه الطريقة على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثير بارز كما يمكن تطبيقها على الشركات الموجودة تحت رقابة مطلقة أو رقابة مشتركة عندما يكون هيكل حساباتها يتناسب مع هيكل حسابات الشركة الأم.

1-تعريف الطريقة:

تقوم هذه الطريقة على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانيتها، وهي عبارة عن سندات مساهمة خاصة بالشركات التابعة، حيث يجب أن تكون هذه السندات مقيمة بالقيمة الحقيقية وذلك باستبدال قيمتها الشرائية بقيمة الحصة التي تكافئ الوضعية الصافية لهذه الشركة التابعة.[1]

* la mise en équivalence.
[1] Benaibouche, Mohand cid, Op.Cit, p 99.

2-كيفية تطبيقها :

يتم تطبيق هذه الطريقة من خلال :[1]

- استبدال القيمة المحاسبية للسندات المملوكة بحصة تكافؤها في رأس المال، مضافا إليها نتيجة السنة المحددة حسب قواعد التجميع؛
- إلغاء الحسابات والعمليات المتبادلة ما بين الشركة موضع التكافؤ مع باقي الشركة الداخلة في التجميع.

2-1- الميزانية المجمعة:

يجب إظهار سندات المساهمة المكافئة للأصل التي تم استبدالها بالأموال الخاصة، مضافا إليها نتيجة الدورة المحددة حسب قواعد التجميع.

2-2- حساب النتائج المجمع:

يجب إعادة إظهار حصة الأموال المكافئة لتلك السندات، كما يجب إهمال كل ما هو متعلق بالشركة التابعة فيما يخص أصول الشركة التابعة وديونها.

وعليه وحسب ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 فان التجميع عن طريق التكافؤ يكون بالنسبة للشركات المشتركة والزميلة.[2]

وبعد عرضنا لطرق التجميع المسموح بها نستطيع القول بأن هذه الطرق تعتمد على طبيعة الرقابة، بالإضافة إلى نسبة الرقابة التي تمتلكها الشركة الأم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في رأس مال الشركات التابعة لها.

---

[1] Obert, Robert, et Mairesse,Marie-pierre, Op.Cit, p 222.

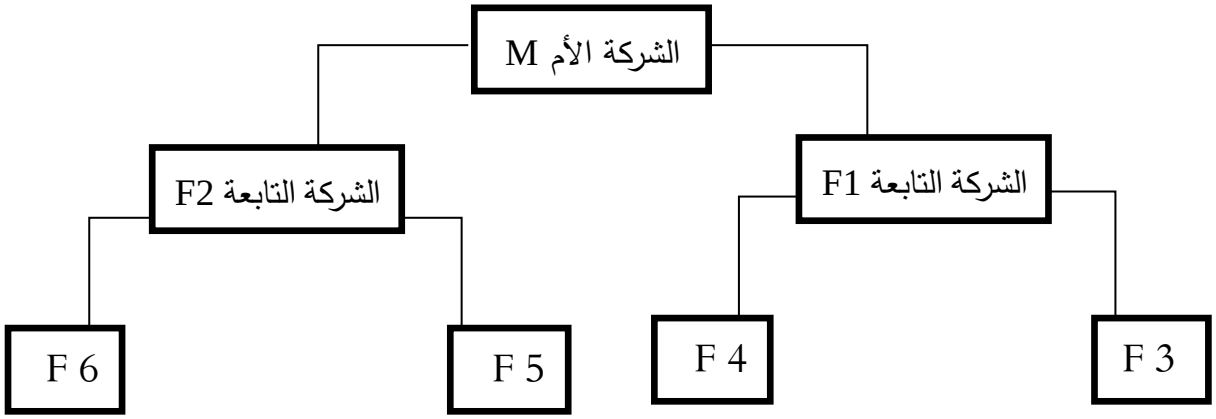
[2] Gèlard, Gillert , Le point sur la mise en équivalence: méthode d'evaluation ou méthode de consolidation ?, revue française de comptabilité, n 475, avril, 2014, p 5.

الفرع الثاني–أنواع التجميع المحاسبي:

نجد بأن هناك نوعين من أنواع التجميع يمكن للمجمع الاختيار بينهما وهما:

أولا–التجميع المباشر:

تتمثل هذه الطريقة في قيام الشركة الأم بتجميع كل الشركات التي تدخل في محيط التجميع، وهذا من خلال التحديد المباشر لحقوق المجمع في رأس مال كل شركة منه، وكذا حصة كل شركة في الاحتياطات ونتيجة المجمع.



source : Colinet, François, et Paoli, Simon, pratique des comptes consolidés, 5ème édition ,paris ,dunod, 2008 , p31.

الشكل رقم 08: هيكل التجميع المباشر

عند تطبيق التجميع المباشر يتم اتباع الخطوات التالية:[1]

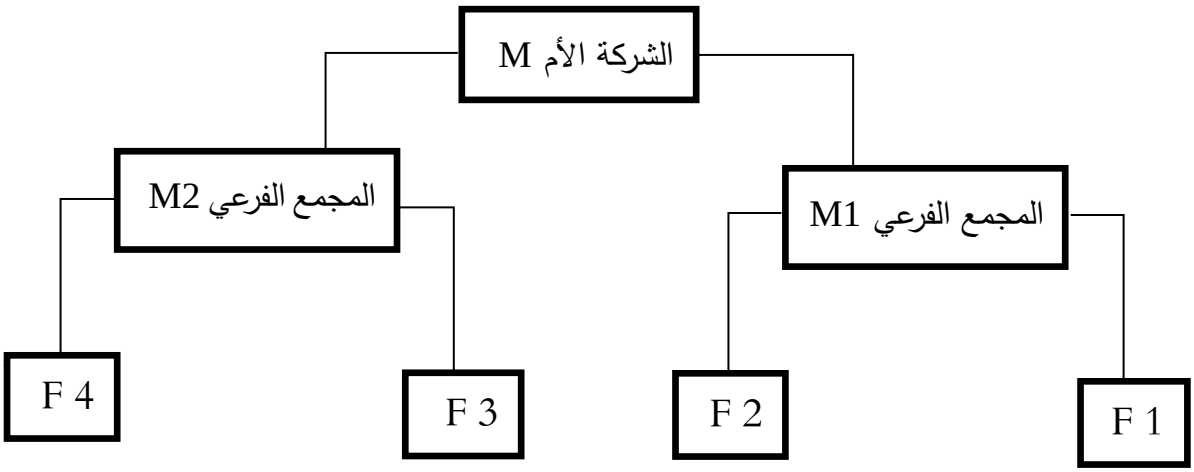
- تحديد نسب فوائد المجمع؛
- جمع حسابات الشركات الخاضعة للتجميع؛
- توزيع الأموال الخاصة، واقصاء سندات الأسهم للشركات المجمَعة (خارج الشركة المجمِعة)؛
- تحويل احتياطات ونتيجة الشركة الأم الى احتياطات ونتيجة المجمع.

وتعتبر هذه الطريقة هي الاكثر شيوعا والاوسع استعمالا بين الشركات نظرا لسهولة تطبيقها، وامتيازها بالسرعة وعدم وجود تكاليف اضافية.

ثانيا-التجميع غير المباشر:

ترتكز هذه الطريقة على دمج مجمعات صغيرة sous ensembles في مجمعات أكبر منها، وترتكز على معالجة العناصر على مستوى الشركة التي لها ملكية مباشرة في كل شركة مجمعة ثم ترفع بالتدريج الى الشركة الأم.

[1] الطيب مداني، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS- دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار-، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015، ص 65.



source : François Colinet , Simon Paoli, Op.Cit, p32.

الشكل رقم 09: هيكل التجميع غير المباشر

يتم تطبيق هذه التقنية، أولا بتجميع الشركة الموجودة في أسفل الهيكل التنظيمي للمجمع في الشركة التي تكون أعلى منها ثم يتم الانتقال الى الشركة الأم، بعدها يتم تحديد نسبة المساهمة التي تملكها الشركة الأم لهذا المجمع الفرعي، كما يتم اقتسام الأموال الخاصة المجمعة بكل مجمع فرعي sous groupe في كل سنة، لكن هذه التقنية قد تحمّل المجمع أعباء اضافية نتيجة وجود مصلحة للتجميع على مستوى كل مجمع فرعي.

أخيرا وبعد عرض كلا الطريقتين تجدر الإشارة إلى أن الميزانية المجمعة للمجمع هي واحدة، مهما كانت تقنية التجميع المستعملة.

الفرع الثالث–مسارات التجميع المحاسبي:

هناك نوعين من المسارات التي يمكن أن تمر بها عملية التجميع المحاسبي، وذلك بما يتلائم مع حجم المجمع وكذا كفاءة مصلحة التجميع داخله.

أولا–التنظيم المركزي:

يعتمد هذا التنظيم على التحكم التام لمصلحة التجميع في عمليات التجميع، وذلك باستعمال كافة المعطيات الخاصة بكل شركة من شركات المجمع من خلال المراحل التالية:

1–عملية احصاء المساهمات:

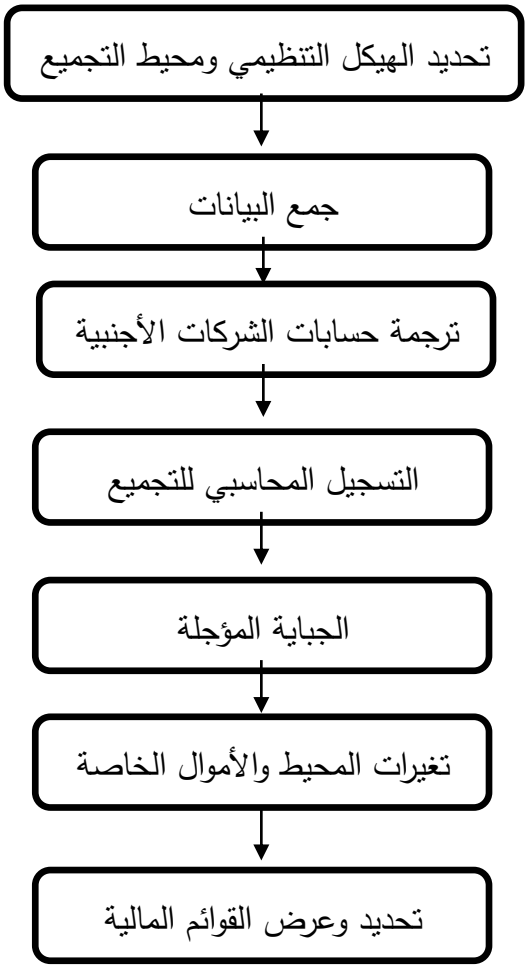
تقوم الشركة الأم باحصاء مساهماتها من أجل تحديد الصورة الحقيقية للمجمع ككل، بالاضافة الى تحليل الاسهم وتصنيفها، كما يجب معرفة كل التغيرات التي قد تحدث في المجمع خاصة تلك المتعلقة بحركية المجمع والعناصر المكونة له. [1]

2–عملية جمع المعطيات:

تقوم الشركة الأم المعنية بتجميع الحسابات بعملية جمع الوثائق الضرورية للتجميع، وهذه الوثائق تحتوي على عدة معطيات تستخدم عند بدأ عملية التجميع، وتتمثل هذه الوثائق فيما يلي:

- ميزانية خاصة بكل شركة مجمَعة؛
- معلومات متعلقة بسندات الشركات المجمَعة؛
- التغيرات الحاصلة في رؤوس الأموال؛
- التفاصيل المتعلقة بالعمليات الداخلية للمجمع؛
- معطيات متعلقة بالمعالجات والاستبعادات.

[1] الطيب مداني، مرجع سابق، ص 64.



source : Colinet, François, et Paoli, Simon, Op Cit , p36.

الشكل رقم 10 : السيرورة المركزية لاعداد القوائم المالية المجمعة

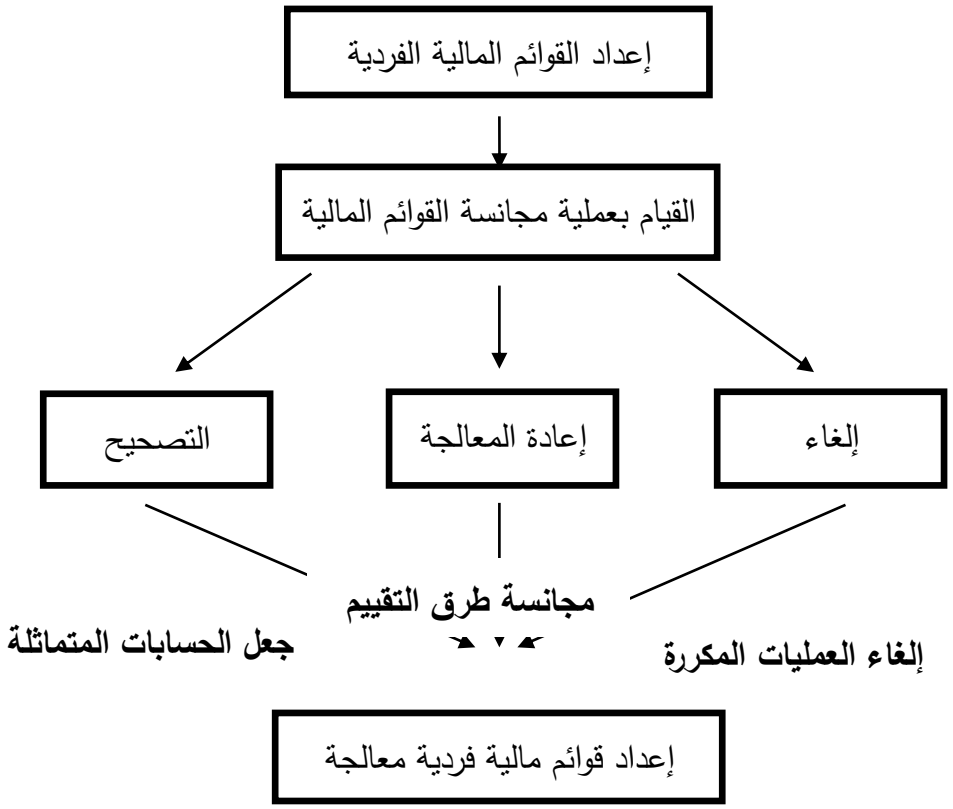
ثانيا–التنظيم اللامركزي:

في هذا التنظيم تقوم الشركات الداخلة في محيط التجميع بتحضير حسابات معالجة وفق قواعد التقييم والعرض التي يتبعها المجمع، ثم تقوم مصلحة التجميع بفحصها ومراجعتها وبذلك يتم تقليص أعمال التجميع لدى الشركة الأم الى أقصى حد، حيث تتم هذه العملية على مرحلتين:[1]

[1] ابراهيم صبيعات، مرجع سابق، ص 69.

1-الاعمال التي تقوم بها الشركات المجمعة:

تقوم هذه الشركات بتحضير المعطيات لترسل الى مصلحة التجميع على مستوى الشركة الأم وفق قواعد التقييم المتبعة في المجمع، والشكل الموالي يبين ذلك :

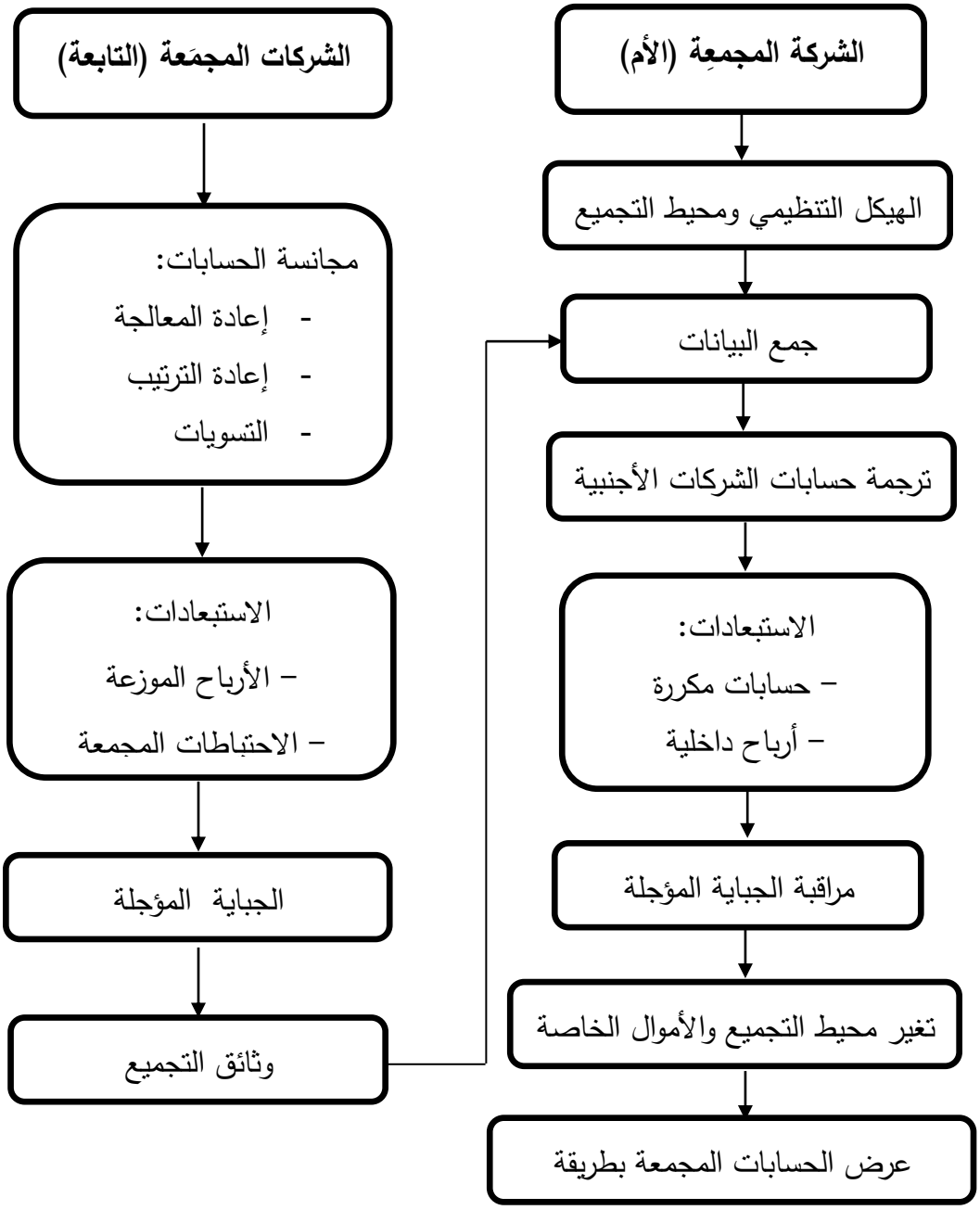


source: Colinet, François, et Paoli, Simon, Op Cit , p37.

الشكل رقم 11: سيرورة إقفال الحسابات الفردية المعاد معالجتها

2-الأعمال التي تتم على مستوى الشركة الأم:

يتم معالجة عمليات التجميع في مصلحة التجميع على مستوى الشركة الأم، وحتى تتم عملية التجميع بدقة يفترض أن تكون شركات المجمع على دراية بقواعد التقييم في مجمعات الشركات.



souece : Colinet, François, et Paoli, Simon, Op Cit , p37.

الشكل رقم 12: السيرورة اللامركزية لإعداد القوائم المالية المجمعة

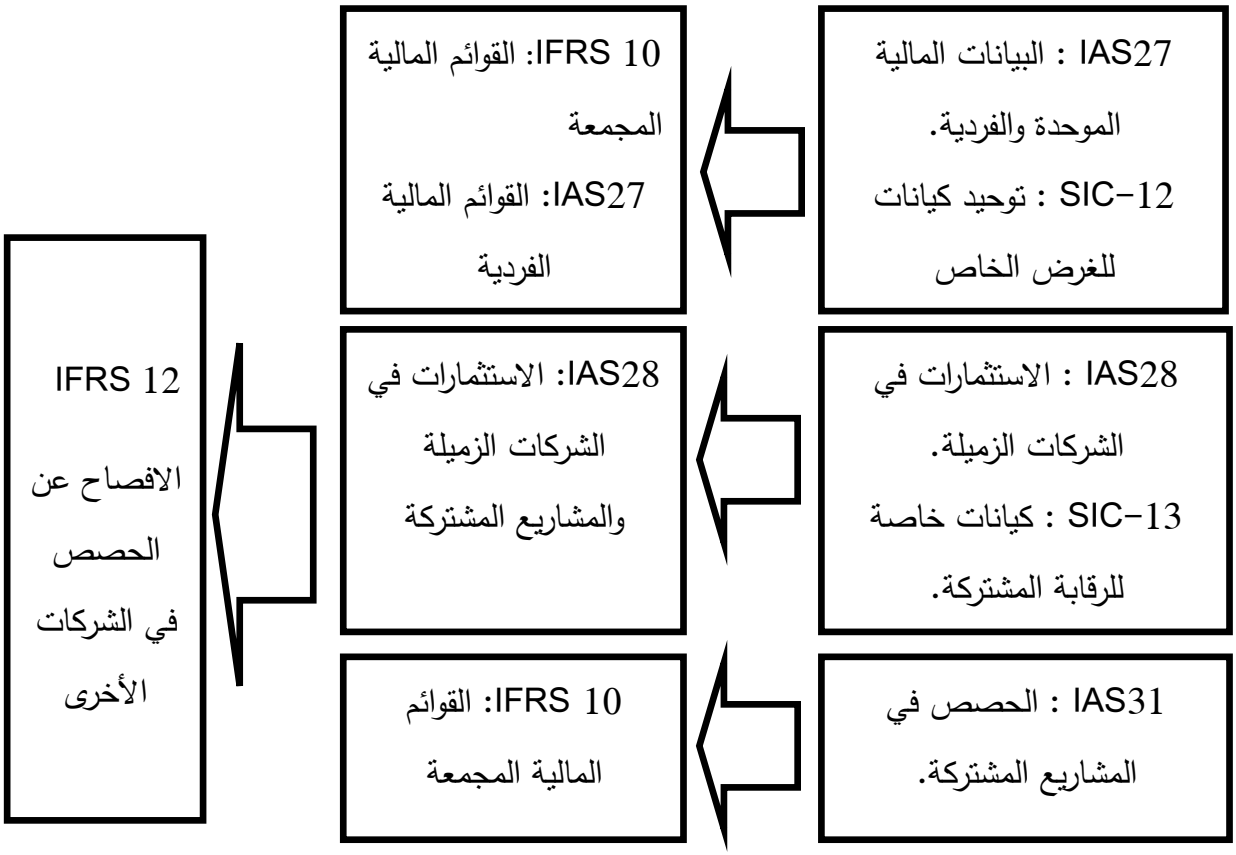
وبالتالي فان النظام المركزي يسهل عمل الفروع حيث يتم مسك محاسبة المجمع على مستوى الشركة الأم، وعليه فان هذا التنظيم هو الأقدم والاكثر شيوعا نظرا لقلة الكفاءات في الشركات التابعة، أما بالنسبة للنظام اللامركزي فان كل شركة تابعة تقوم بمسك دفاترها وسجلاتها المحاسبية بشكل مستقل عن الشركة الأم، وتجدر الاشارة الى أن هذا التنظيم يستخدم في المجمعات الكبرى، وذلك كونه يسمح بتخفيض الأعباء التي تتحملها مصلحة التجميع المركزية.

المطلب الثالث–معايير التجميع المحاسبي:

قام مجلس معايير المحاسبة باصدار العديد من المعايير بهدف ارساء قواعد ومبادئ تجميع الحسابات واعداد القوائم المالية المجمعة بالاضافة الى المعلومات التي يجب الافصاح عنها، ولقد أصبحت هذه المعايير مرجعا مهما للكثير من الدول، لكن مع الوقت لم تعد هذه المعايير تلبي احتياجات أصحاب المصالح ولا تعبر عن الواقع الفعلي للمجمعات، وهو ما دفع بمجلس المعايير المحاسبية الدولية الى اتخاذ مجموعة من القرارات نلخصها فيما يلي:

- استبدال تسمية المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 البيانات المالية الموحدة والفردية باسم جديد هو البيانات المالية الفردية؛
- استبدال تسمية المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 الاستثمارات في الشركات الزميلة باسم جديد هو " الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة" ؛
- الغاء المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 31 " الحصص في المشاريع المشتركة" ؛
- نشر ثلاث معايير جديدة خاصة بمعايير التقارير المالية الدولية هي: معيار الابلاغ المالي الدولي IFRS 10 المسمى " القوائم المالية المجمعة"، ومعيار الابلاغ المالي الدولي11

IFRS المسمى " الترتيبات المشتركة" ، ومعيار الابلاغ المالي الدولي 12 IFRS المسمى " الافصاح عن الحصص في الشركات الأخرى".



المصدر : حمزة شنوف وآخرون، مداخلة بعنوان معايير التقارير المالية الدولية لتوحيد الحسابات، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تغعيل أداء المؤسسات والحكومات-اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص 02.

الشكل رقم 13: التغيرات الحاصلة في المعايير المحاسبية لتجميع الحسابات

الفرع الاول–المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 "القوائم المالية الفردية":

تم اصدار المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 سنة 1989 بعنوان "القوائم المالية المجمعة ومحاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة" ثم تمت اعادة صياغته سنة 1994، كما تمت مراجعته في سنة 2008 وفي سنة 2011 ، حيث تضمنت هذه المراجعة الأخيرة تغييرا لاسم المعيار حيث أصبح يسمى "القوائم المالية الفردية".

اما التعديل الذي كان في سنة 2012 فقد تضمن اعادة استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة في قوائمها المالية الفردية، تم نشر المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 من قبل مجلس معايير المحاسبة بعد اجراء تعديلات في سنة 2013 وهو خاص بالقوائم المالية الفردية، حيث يهدف هذا المعيار الى بيان كيفية اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة لمجموعة من الشركات التي تسيطر عليها الشركة الأم والقوائم المالية الفردية المحددة للمساهمات في الشركات التابعة.[1]

نجد بأن النظام المحاسبي المالي أخذ بالمعيار المحاسبي الدولي IAS 27 كما هو بالضبط خاصة ما يتعلق بكيفيات التقييم والمحاسبة عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير، حيث أن المشرع الجزائري لا يقوم بمتابعة التعديلات في المعايير، كما نلاحظ بأن الاصلاح الذي

[1] مصطفى طبشي، وآخرون، مداخلة بعنوان إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 27، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS–IFRS–IPSAS) في تغعيل أداء المؤسسات والحكومات–اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24– 25 نوفمبر 2014، ص 02 بتصرف.

جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص محيط التجميع لا يتوافق مع القانون التجاري الجزائري والنظام الضريبي.

الفرع الثاني–المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة":

تم اصدار هذا المعيار سنة 1989 تحت عنوان "الاستثمارات في الشركات الزميلة" وتمت مراجعته سنة 1998 ثم سنة 2011 ، حيث تطرق المعيار الى الاستثمارات بنسخته الجديدة الى الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، وبذلك فقد الغى المعيار IAS 31 المتعلق بالحقوق في المشاريع المشتركة، حيث تضمن كيفية المحاسبة عنها وكذلك تضمن متطلبات تطبيق أسلوب الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، وعرف الشركة الزميلة استنادا الى مفهوم التأثير الهام،[1] ويقصد بالتأثير الهام قدرة المستثمر على الاشتراك في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية في الشركات الزميلة ولكن ليس السيطرة.

الفرع الثالث–المعيار المحاسبي الدولي IAS 31 "الحصص في المشاريع المشتركة":

أصدر هذا المعيار سنة 1990 وتم مراجعته سنة 2000 وتم الغاؤه سنة 2011، حيث تم ادماج هذا الأخير في معيار المحاسبة الدولي IAS 28 ومعيار الابلاغ المالي الدولي IFRS 11، وقد كان هذا المعيار يعتمد على الشكل القانوني للترتيب بدل الجوهر، كما أعطى

[1] خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015 ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS–IFRS–IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات–اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24–25 نوفمبر 2014، ص 87.

للمستثمرين في الشركات تحت السيطرة المشتركة الاختيار بين نوعين من المعالجات المحاسبية وهي طريقة المعادلة، وطريقة التكامل النسبي.[1]

الفرع الرابع–معيار التقرير المالي الدولي IFRS10 "القوائم المالية المجمعة":

هذا المعيار عوض المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS 27 فيما يخص القوائم المالية المجمعة و SIC–12 "لجنة تفسيرات المعايير " توحيد كيانات للغرض الخاص ".

صدر هذا المعيار في 12 ماي 2011 وكان الهدف منه اعداد مبادئ تحضير وعرض القوائم المالية المجمعة اذا كانت الشركة الأم تتحكم في كيان وحيد أو عدة كيانات[2] ، وقد دخل المعيار حيز التطبيق بداية من 01 جانفي 2013.

ركز هذا المعيار على التقويم النوعي للسيطرة كونه يحتوي على كيانات من نوع ad hoc التي لا تحتوي على مساهمات مالية، وانما تركز على العوائد والتأثير عليها، كما ركز على حقوق التصويت الأساسية التي هي أساس تقويم السيطرة، كما الغى هذا المعيار وجود مصطلح الادماج الكلي وعوضه باجراءات التجميع، ولقد نصت الفقرة B86 من المعيار على اجراءات التجميع والتي تتلخص فيما يلي:[3]

– جمع عناصر الأصول والخصوم ورأس المال والايرادات والأعباء وتدفقات الخزينة للشركة الأم والشركات التابعة؛

---

[1] حمزة شنوف وآخرون، مرجع سابق، ص 04.

[2]Obert, Robert, De nouvelles normes IFRS sur les comptes consolidés, revue française de comptabilité, n 444, juin, 2011, p 05.

[3] Groupe revue fiduciaire, Code IFRS normes et interprétations applicables dans l'UE , collection les codes RF, 9 ème édition, 2014, p 765.

– استبدال (تعويض) الأسهم غير المسددة للشركة الام لكل شركة تابعة والذي يمثل نسبة الشركة الأم في رأس مال كل شركة تابعة؛

– استبعاد نهائيا عناصر الأصول والخصوم ورأس المال والايرادات والأعباء وتدفقات الخزينة الناتجة عن عمليات بين الشركات المكونة للمجمع.

أما النظام المحاسبي المالي فهو يعتمد على الرقابة الشاملة في تحديد محيط التجميع، كما أنه لم يتحدث عن الكيانات ذات الغرض العام ad hoc ، بالاضافة الى أنه أبقى طريقة الادماج النسبي التي تم حذفها من المعايير وهو ما قد يسبب اشكالا بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات.

يختصر المعيار متطلبات اعداد وعرض قوائم مالية مجمعة في التزام الشركة الأم بتطبيق نفس المعايير والسياسات والمعالجات المحاسبية لجميع الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية عند اعدادها وعرضها لقوائمها المالية المجمعة مع شركاتها التابعة.[1]

الفرع الخامس–معيار التقرير المالي الدولي IFRS11 "الترتيبات المشتركة":

تم اصدار هذا المعيار ليخلف الجزء الخاص بالمشاريع المشتركة والمتضمن في المعيار المحاسبي الدولي IAS 31 "الحصص في المشاريع المشتركة" الذي تم الغاؤه، فلقد صدر فعليا بتاريخ 12 ماي 2011 حيث قام هذا المعيار باستعمال طريقة الادماج بالتكافؤ بالنسبة للشركات الزميلة، كما أنه ألغى طريقة التكامل النسبي للكيانات تحت السيطرة المشتركة والتي كان يسمح بها هذا الأخير، كما تغير مصطلح "حصص الأقلية" وتم تعويضه بـ "المساهمات التي لا تعطي سيطرة"، وقد دخل المعيار حيز التنفيذ بداية من 01 جانفي 2013.

[1] حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية–متطلبات التوافق والتطبيق–، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2012–2013 ، ص 104.

تعرف الترتيب المشترك على أنه " ترتيب يكون لطرفين أو اكثر فيه سيطرة مشتركة، ونعني بالسيطرة المشتركة تقاسم متفق عليه –بشكل تعاقدي– للسيطرة على ترتيب، وتكون هناك سيطرة مشتركة عند وجود قرار بشأن الأنشطة المهمة وتتطلب موافقة بالاجماع من الأطراف المراقبة".[1]

يهدف هذا المعيار الى وضع مبادئ للتقرير المالي من قبل الشركات التي تمتلك حصة في الترتيبات التي تخضع للسيطرة بشكل مشترك ويتحقق هذا الهدف عندما يتطلب من الشركة التي تكون طرف في ترتيب مشترك أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه من خلال تقويم حقوقها والتزاماتها وأن تحاسب عن تلك الحقوق والالتزامات وفقا لنوع ذلك الترتيب المشترك، ونجد بأن هناك نوعين من الترتيبات وهي العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة.

الفرع السادس–معيار التقرير المالي الدولي IFRS12 "الافصاح عن الحصص في الشركات الأخرى":

تم اصدار هذا المعيار بغرض الافصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم كل أشكال المصالح في الشركات الأخرى، وآثار تلك المصالح على مركزها المالي، أدائها والتدفقات النقدية، لذا فهو يعد معيار مستقل للافصاح الشامل الذي يجمع بين متطلبات الافصاح في الشركات التابعة، الشركات الزميلة والترتيبات المشتركة والشركات المهيكلة غير المجمعة.[2]

[1]Marion, Christophe, IFRS 11 :subtilités et difficultés d' application, revue française de comptabilité, n 473, fevrier, 2014, p 21.

[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 42، بتصرف.

أخيرا وبعد عرض هذه المعايير الخاصة بالتجميع يتبين لنا مما سبق بأن معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 10 نص على إلغاء مصطلح "الإدماج الكلي" وتم تعويضه بإجراءات التجميع إلا أن الطريقة بقيت هي نفسها، كما أن معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 11 قام بحذف الإدماج النسبي للشركات تحت السيطرة المشتركة، بالإضافة إلى انه تم تعويض مصطلح "حصص الأقلية "بالمساهمات التي لا تعطي سيطرة.

المبحث الثالث– القوائم المالية المجمعة

تستمد هذه القوائم المالية المجمعة أهميتها من كونها تمثل الوسيلة الأساسية لإيصال المعلومات إلى جميع مستخدميها، وذلك من خلال توفيرها معلومات عن المركز المالي للمجمع وأدائه وكذا نفقاته النقدية.

المطلب الأول–عموميات حول القوائم المالية المجمعة:

باعتبار القوائم المالية–سواءا كانت فردية أو مجمعة–وسيلة موثوقة للتعبير عن حالة الشركة، وكونها ذات أهمية بالغة للعديد من الأطراف فلابد من دراسة كل الجوانب النظرية الخاصة بها.

الفرع الأول– ماهية القوائم المالية:

يقصد بها تلك القوائم التي تخدم مستخدمي القوائم المالية الذين لا يملكون السلطة أو التأثير في الحصول على بيانات أو قوائم تلبي حاجاتهم الخاصة من المعلومات، وبالتالي فالقوائم المالية هي عرض هيكلي للمركز المالي للشركة وأدائها خلال فترة معينة.[1]

تظهر نتائج المحاسبة المالية من خلال مجموعة مترابطة من القوائم المالية والتي تكون على شكل جداول تلخص نشاط الشركة خلال دورة محاسبية، ويتم عرضها بشكل يمكّن مستخدمي هذه القوائم من مقارنتها بقوائم الدورات السابقة.[2]

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية–الجوانب النظرية والعملية–، ط 02، عمان، الأردن، دار وائل، 2009، ص 21.

[2] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج1، بودواو، الجزائر، مكتبة الشركة الجزائرية، 2008، ص 76.

تشتمل المجموعة المتكاملة من القوائم على أربعة جداول هي: جدول الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى الملاحظات والإيضاحات التي تعتبر جزء مكمل للقوائم المالية فهي ليست قائمة إجبارية ولكنها ضرورية، وتعتبر هذه القوائم الوسيلة الأساسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف المستخدمين سواء كانوا من داخل أو خارج الشركة، ومن أهم مستعملي هذه القوائم:[1]

- المسيرون، الهيئات المكلفة بالإدارة والرقابة، ومختلف المصالح الداخلية للشركة؛
- ممولي الشركة (المالكين، المساهمين، البنوك والمقرضين الآخرين)؛
- الإدارة والهيئات ذات السلطة التشريعية والرقابية (إدارة الضرائب، الهيئة الوطنية للإحصاء والتخطيط والهيئات الأخرى للتشريع والمراقبة)؛
- المتعاملين الآخرين مع الكيان كشركات التأمين، الأجراء، الموردون والزبائن؛
- كل الهيئات بما فيهم الجمهور العام.

تجدر الإشارة إلى أنه لا يتم الإفصاح عن جميع المعلومات التي يحتاجها هؤلاء المستخدمين ضمن القوائم المالية، حيث أن هذه الأخيرة تحتوي على جزء منها فقط، أما بقية المعلومات فيفصح عنها خارج نطاق هذه القوائم.

---

[1] جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، الجزائر، les pages bleues، 2010، ص17.

أولا-الإطار المفاهيمي للقوائم المالية:

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والذي ينص على أن المحاسبة المالية " نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتسجيلها، عرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية، وممتلكات الشركة ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية" .[1]

ولقد جاء هذا النظام بفلسفة جديدة للمفاهيم والمبادئ المحاسبية تغاير تماما ما كان معمولا به سابقا، من بينها اعتماد المقاربة المالية بدلا من المقاربة المحاسبية والتي تظهر جليا من خلال التصنيف الجديد للقوائم التي تعتمد بشكل كبير على التحليل المالي.

ثانيا-العناصر الأساسية لعرض القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تمكن من معرفة الوضعية المالية للشركة من خلال وثائق تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، ولقد حدد النص القانوني الكشوفات المالية* بأربعة قوائم وملحق وهي: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق مكمل للقوائم السابقة، حيث يظهر كل عنصر من عناصر القوائم المالية المعلومات التالية بصفة دقيقة:[2]

- تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للشركة المقدمة للقوائم المالية؛
- طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة)؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، السنة 44، المادة 03، ص 03.

* حسب النظام المحاسبي المالي يستعمل مصطلح الكشوفات المالية للدلالة على القوائم المالية.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص 22-23.

- تاريخ الإقفال؛
- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه،
- الأنشطة الرئيسة، وطبيعة العمليات المنجزة؛
- اسم الشركة الأم وتسمية المجمع التي تلحق به الشركة عند الاقتضاء؛
- معدل عدد المستخدمين خلال الفترة.

يتم الإفصاح عن هذه القوائم المالية في مدة لا تتجاوز ستة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية والتي حددت بـ 12/31 من كل سنة، مع استثناء خاص للشركات التي تتطلب طبيعة نشاطها إقفال السنة المالية في تاريخ آخر.

يمكننا القول بأن العلاقة بين القوائم المالية مبنية على أساس الترابط والتكامل فيما بينها، حيث نجد مثلا بأن النتيجة الصافية لجدول حساب النتائج هي أحد بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية، كما أن الرصيد النقدي الصافي لقائمة التدفقات النقدية سيظهر باعتباره أحد بنود الأصول في الميزانية، وبالتالي فالقوائم المالية مجتمعة تعكس معلومات مختلفة عن نفس الأحداث الاقتصادية والعمليات المالية للشركة على حسب الغرض من كل قائمة.

الفرع الثاني-إعداد القوائم المالية المجمعة:

ظهرت الحاجة لإعداد القوائم المالية المجمعة في الجزائر عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات ثم ظهور الشركات العمومية القابضة، بعدها تأسست مجمعات الشركات بمختلف أشكالها، حيث أن هذه القوائم تمكننا من معرفة حقوق المساهمين فيها كذا تحديد أصول والتزامات،

إيرادات ومصروفات، موارد واستخدامات الشركة الأم وشركاتها التابعة وكأنها وحدة واحدة دون النظر إلى الحدود القانونية بين الوحدات بما يكفل بيان الإمكانات الاقتصادية للمجمع ككل.

تعرف القوائم المالية المجمعة بأنها قوائم فعلية تعد على مستوى المجمع والتي يرأسها شركة أم تسيطر على شركة أو أكثر تابعة، وذلك من منطلق أنها تمثل جميعا وحدة اقتصادية واحدة الا أن كل منها يعتبر بمثابة وحدة محاسبية مستقلة.[1]

أولا–قواعد إعداد القوائم المالية المجمعة :

على عكس المخطط المحاسبي الوطني فان النظام المحاسبي المالي من خلال الفقرة 132–3 نص على ما يلي: " يكون إعداد ونشر القوائم المدمجة على عاتق أجهزة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالكيان المدمج (أو الشركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته".[2]

أصدرت اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASC) مجموعة من القواعد الهامة التي تحكم إعداد القوائم المالية، إذ أن الشركة الأم ملزمة بإعداد قوائم مالية مجمعة (إلا في حالات استثنائية)، حيث يتم فيها الإفصاح عن المعلومات التالية:

- قائمة بأسماء أهم الشركات التابعة، ونسبة الملكية ونسبة حق التصويت إن اختلفت عن نسبة الملكية؛
- أسباب عدم تجميع أي شركة تابعة؛

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، 2013، مرجع سابق، ص 403.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص16.

- طبيعة العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة إذا لم تكن الشركة الأم تملك بصورة مباشرة أو غير مباشرة أكثر من نصف الأسهم التي تعطي حق للتصويت؛
- الطريقة المحاسبية التي تتبعها الشركة الأم في المحاسبة عن استثماراتها في الشركة التابعة.

حسب الفقرة 132- 9 من النظام المجاسبي المالي : " إذا كان تاريخ إقفال السنة المالية لكيان يشمله الإدماج سابقا بأكثر من ثلاثة أشهر لتاريخ إقفال السنة المالية للإدماج، فإن الكشوف المالية المدمجة تعد على أساس حسابات وسيطة تعد في تاريخ الإدماج ويراقبها محافظ حسابات الكيان المدمج، وعند تعذر ذلك، من طرف مهني مكلف بمراقبة الحسابات ".

ثانيا-مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة:

عند القيام بعملية إعداد القوائم المالية المجمعة لابد من إتباع مجموعة من الخطوات التالية:

- استبعاد بند الاستثمارات في الشركات التابعة الموجودة بميزانية الشركة الأم مقابل إدراج صافي أصول وخصوم الشركات التابعة في الميزانية المجمعة؛

- لا يسجل في تلك القائمة نصيب الشركة الأم من رأس مال الشركات التابعة أو الاحتياطات والأرباح أو الخسائر المرحلة الموجودة بميزانيات الشركات التابعة؛ ويكتفي باستبعاد بند الاستثمارات في الشركات التابعة الظاهرة بميزانية الشركة الأم وإدراج صافي أصول وخصوم الشركات التابعة بدلا منها في الميزانية المجمعة؛

- يستبعد من القوائم المالية المجمعة أية عمليات تبادلية بين الشركة الأم والشركة التابعة أو العكس، فهي فمن المفروض أن تشكل جميعا وحدة اقتصادية واحدة؛

– لا تسجل التسويات الخاصة بالقوائم المالية في الدفاتر المحاسبية الخاصة بالشركة الأم وشركاتها التابعة، بل تجرى في قائمة تسويات خاصة تعد لإعداد القوائم المالية المجمعة، وحين تمتلك الشركة الأم أسهم أقل من 100% من رأس مال الشركة التابعة تحدد حقوق أقلية المساهمين في الميزانية المجمعة في جانب الخصوم بعد حقوق مساهمي الشركة الأم .

ثالثا–الإعفاءات من إعداد القوائم المالية المجمعة:

حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 الحالات التي تعفى فيها الشركة الأم من إعداد القوائم المالية المجمعة، حيث يستوجب هذا الإعفاء توفر أربعة شروط مجتمعة نذكرها كما يلي:[1]

– إذا كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل أو بشكل شبه كامل لشركة أخرى؛

– إذا كانت الشركة الأم النهائية تعد قوائم مالية مجمعة تتفق مع متطلبات المعايير الدولية؛

– إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في السوق العام؛

– إذا لم تقم الشركة الأم بإيداع أو ليست بصدد عملية إيداع لقوائمها المالية المجمعة لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية.

ومن الحالات الأخرى التي حددها معيار المحاسبة الدولي رقم 27 والتي لا يجوز فيها للشركة الأم إعداد قوائم مجمعة رغم تملكها لأكثر من 50% من أسهم الشركة التابعة ما يلي:

- أن تكون سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة مؤقتة وغير دائمة؛
- عندما تصبح الشركة التابعة تحت سيطرة جهات أخرى مثل الدولة كما في حالة التصفية.

[1]Maillet-Baudriet, Catherine,et Le Manh, Anne, les normes comptables internationales Ias/Ifrs , 5 ème édition,france, foucher, 2007-2008, p 252.

حسب ما جاء في الفقرة 132-4 من النظام المحاسبي المالي: " يعفى كل كيان مهيمن من إعداد كشوف مالية مدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان آخر وإذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية والحيازة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل على 90 % من حقوق التصويت".[1]

المطلب الثاني-عرض القوائم المالية المجمعة

قمنا من خلال هذا المطلب بعرض القوائم المالية الخاصة بمجمعات الشركات مع التفصيل في عناصرها من أصول وخصوم وأموال خاصة، بالاضافة الى الدخل والمصروف والتدفقات النقدية للشركة الأم والشركات التابعة لها.

الفرع الأول- الميزانية المجمعة:

تعتبر الميزانية المجمعة وثيقة لعرض نشاط المجمع وأدائه في نهاية كل سنة مالية من خلال بيانها لأصول وخصوم كل شركة من الشركات المكونة للمجمع، بالإضافة إلى بعض العناصر الخاصة والتي لا تظهر إلا في هذا النوع من الشركات.

اولا-مفهوم الميزانية المجمعة:

تعرف الميزانية بأنها؛ وثيقة مالية إلزامية تعد في فترات زمنية لا تتجاوز السنة، والتي يفترض إعدادها بطريقة صحيحة لتعطي صورة حقيقية وصادقة عن وضعية الشركة بتاريخ إعدادها، وذلك من خلال المعلومات المعروضة في صلبها والمعبر عنها بحسابات تدرج في جانبيها الممثلين بالأصول والخصوم.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 132-5 ، ص16.

ثانيا–محتوى الميزانية المجمعة :

هناك معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق وتتمثل في:[1]

– وصف طبيعة وموضوع كل احتياط قامت به الشركة؛

– حصة أكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة ؛

– المبالغ التي سيتم دفعها أو استلامها بالنسبة للشركة الأم، الشركات التابعة للمجمع، الشركات المساهمة في المجمع، والجهات الأخرى المرتبطة مثل المساهمين والمسيرين ...؛

– في إطار شركات رؤوس الأموال، ومن أجل كل فئة أسهم: عدد الأسهم المرخصة، الصادرة، غير محررة كليا، القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية، تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية،

– عدد الأسهم التي تملكها الشركة، فروعها والشركات المشتركة؛

– الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع؛

– حقوق امتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم.

مبلغ توزيعات الحصص المقترحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية وفي المجموع)، وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستلام.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، مرجع سابق، ص 23، ص24.

لم تفرض المعايير الدولية شكلا إجباريا لقائمة الميزانية ولكنها حددت الحد الأدنى من العناصر التي يجب أن تعرض في الأصول والخصوم، وترتب الأصول حسب درجة سيولتها والخصوم حسب الاستحقاق، بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة وغير المتداولة.[1]

أما عند عرض الميزانية المجمعة فتظهر المساهمة المسجلة حسب طريقة الوضع بالتكافؤ ضمن عناصر الأصول، وتظهر حصة الأقلية ضمن عناصر الخصوم .

ثالثا-العناصر الخاصة بالميزانية المجمعة:

هناك مجموعة من العناصر التي تظهر في الميزانية المجمعة فقط والتي تتمثل فيما يلي:[2]

- فارق الاقتناء good will ويمثل الفرق بين سعر شراء سندات المساهمة المالية والحصة في الأموال الخاصة المعاد معالجتها بتاريخ الاقتناء، يكون هذا الفرق موجبا عندما تكون تكلفة اقتناء السندات أكبر من الحصة في الأموال الخاصة، يظهر هذا العنصر في الأصول المعنوية للميزانية المجمعة، أما فارق الاقتناء المتعلق بشركة حليفة (مجمعة بطريقة الوضع في التكافؤ) يدرج في القيمة المحاسبية للأسهم الموضوعة موضع تكافؤ؛
- مساهمات مسجلة وفق طريقة الوضع في التكافؤ؛
- حقوق الأقلية، وهي حصة الأموال الخاصة لشركة مجمعة وفق طريقة الإدماج الكلي والتي تعود إلى مساهمين خارج المجمع، ويجب أن يظهر هذا العنصر في الأموال الخاصة؛
- فارق المعادلة ونتيجة المجمع.

---

[1]Tert, Eric, Exercices sur les normes comptables internationales IAS/IFRS , paris, gualino éditeur, 2006, p20.
[2]Bachy, Bruno,et Sion, Michel, Op.Cit, p 77.

وعند إعداد القوائم المالية المجمعة يظهر بند حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة، وذلك ضمن بند حقوق الملكية وفي بند منفصل.

الفرع الثاني– حساب النتائج المجمع:

يبين هذا الجدول وضعية ملخصة للأعباء والإيرادات المحققة من طرف الشركة خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويبين النتيجة الصافية للدورة مميزا بين الربح أو الخسارة.

أولا–مفهوم حساب النتائج المجمع:

حساب النتائج* هو جدول يهدف إلى قياس مدى نجاح المشروع خلال فترة زمنية معينة في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح، وعادة ما يهتم المستعملين بهذا الجدول للحكم على ربحية المشروع وتحديد قيمة الاستثمارات والديون.[1]

جدول حساب النتائج عبارة عن أداة لتقييم وحدة اقتصادية معينة عن طريق مقابلة الإيرادات المكتسبة خلال فترة معينة مع المصروفات التي حدثت للحصول على هذا الإيراد، وبالتالي تحديد صافي الدخل أو الخسارة بطريقة بسيطة وواضحة، وتعتبر هذه القائمة من أهم القوائم حيث لا تقل أهمية عن الميزانية.

---

* يستخدم مصطلح "حساب الأرباح والنتائج" في بريطانيا ويستخدم مصطلح "جدول حسابات النتائج" في فرنسا وحاليا في الجزائر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، ويستخدم مصطلح قائمة الدخل في المعايير المحاسبية.

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ط02، 2009 ، ص57.

ثانيا–محتوى حساب النتائج المجمع:

إن الهدف الأساسي من إعداد هذا الجدول هو العرض التفصيلي لنشاط الشركة خلال السنة المالية، وذلك من خلال بيان كل ما يتعلق بالأعباء التي تحملتها، والإيرادات التي حققتها من خلال نشاطها، كما أن عرض الجدول لمعلومات السنة الماضية يسمح للشركة بالقيام بمقارنة شاملة لجميع عناصرها، حيث يجب أن يتضمن على الأقل العناصر التالية:[1]

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- إيرادات الأنشطة العادية؛
- الإيرادات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، مرجع سابق، ص24.

- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

يجب أن يتم تصنيف المصاريف إما اعتمادا على طبيعتها (المواد الأولية، مصاريف الأجور، الاهتلاكات...)، أو اعتمادا على وظيفتها (مصاريف البيع، الإدارية،...).[1]

ثالثا–العناصر الخاصة بجدول حساب النتائج المجمع:

عند عرض جدول حساب النتائج المجمع تظهر مجموعة من البنود والتي نحصرها فيما يلي: [2]

- الحصة من نتيجة الدورة التي تعود إلى الشركة الأم (أو إلى المجمع)؛
- الحصة من نتيجة الدورة التي تعود إلى الأقلية؛
- الحصة من النتيجة الشاملة التي تعود إلى الشركة الأم؛
- الحصة من النتيجة الشاملة التي تعود إلى الأقلية؛
- الحصة في أرباح الشركات الموضوعة موضع معادلة.

لا يعبر هذا الجدول عن مدى جودة الأرباح التي تفصح عنها بسبب أن بعض بنودها لا تتمثل في تدفقات نقدية حقيقية، لذا فلا بد من وجود جدول إضافي هو جدول سيولة الخزينة .

الفرع الثالث– جدول سيولة الخزينة المجمع:

رغم أن كل من جدولي الميزانية وحساب النتائج يقدمان إلى حد ما وبصورة ملخصة معلومات عن التدفقات النقدية للشركة، إلا أن أي من هذه الجداول لا تعرض الملخص التفصيلي لكل

---

[1] مصطفى عقاري، المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، جوان، 2007، ص 20.

[2] Bachy, Bruno,et Sion, Michel, Op.Cit,p 80.

التدفقات الداخلة والخارجة أو مصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة، ولتلبية هذه الحاجة يتم إعداد وعرض قائمة جديدة هي جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية).

أولا–مفهوم جدول سيولة الخزينة المجمع:

جدول سيولة الخزينة هو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد العنصر الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية الشركة.[1]

يزود هذا الجدول مستعملي القوائم المالية بمعلومات عن المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية وصافي التدفق النقدي (صافي التدفق في النقد من زيادة أو نقص) الناتج عن الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية.[2]

يتضمن هذا الجدول التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحسابات النتائج، وذلك بهدف إعطاء مستعملي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة الشركة على توليد الأموال ونظائرها، وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.

حسب كل من المعيار المحاسبي رقم 07 والنظام المحاسبي المالي يوجد طريقتان مقبولتان لعرض جدول سيولة الخزينة هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، والاختلاف بين هاتين الطريقتين يكمن في طريقة احتساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية فهو متشابه في كلتا الطريقتين.

---

[1] يوسف قريشي، الياس بن ساسي، التسيير المالي– دروس و تطبيقات–، عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2006، ص 204 .

[2] رضوان محمد العناني، المحاسبة المالية المتوسطة، ط1، عمان، تسنيم للنشر والتوزيع، 2006، ص203.

ثانيا–محتوى جدول سيولة الخزينة المجمع:

يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها وهي: [1]

–التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (التشغيلية) ومن أمثلتها مدخلات الخزينة الناتجة عن بيع السلع أو تأدية الخدمات، التسديد لصالح الموردين، تسديد الضرائب والرسوم؛

–التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار، ومن أمثلتها مدخلات الخزينة نتيجة بيع أصول طويلة الأجل أو التنازل عنها، تسبيقات الخزينة؛

–التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل وهي الأنشطة التي تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض؛

–تدفقات نقدية متأتية من فوائد حصص أسهم.

تتمثل العناصر الواجب عرضها عند إعداد جدول سيولة الخزينة للمجمع فيما يلي:[2]

- تأثيرات تغيرات محيط التجميع؛
- النتيجة المجمعة؛
- أرباح موزعة من طرف شركة حليفة (زميلة)؛
- التنازل عن شركات مجمعة؛
- توزيعات أرباح مسددة داخل المجمع أو إلى الأقلية.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، مرجع سابق ، المادة 240، الفقرة من 1 –3 ، ص 26.

[2] Bachy, Bruno,et Sion, Michel, Op.Cit, p 85.

يقدم جدول سيولة الخزينة معلومات أكثر وضوحا عن مصادر واستخدام الأموال، والتي تعرضها كل من الميزانية وحساب النتائج بصورة مختصرة جدا، إذ أن هذين الجدولين تعد على أساس الاستحقاق، ولكن لا يعرض أي من الجدولين السابقين –منفردة أو مجمعة– الملخص التفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة، أو مصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة.

وأخيرا يمكننا القول بأن؛ جدول سيولة الخزينة تساعد على تحسين وترشيد قرارات المسئولين داخل الشركة لأنها توفر لهم المعلومات اللازمة وفي الوقت المناسب حول أرصدة النقدية، وبالتالي يعد أداة تحليلية تمكنهم من اقتناص الفرص الاستثمارية التي تمكن الشركة من الاستمرار قدما.

الفرع الرابع–جدول تغيرات الأموال الخاصة المجمع:

يتضمن جدول تغيرات الأموال الخاصة تسوية للأموال الخاصة بين نهاية وبداية الفترة، إضافة لبنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من الأموال الخاصة ولا تظهر في حساب النتائج.

أولا–مفهوم جدول تغيرات الأموال الخاصة:

هو جدول يبين التغيرات التي طرأت على حقوق أصحاب الشركة خلال مدة زمنية معينة، حيث يزيد رأس المال نتيجة الربح والإضافات لرأس المال، ويقل بمقدار الخسائر والمسحوبات والتخفيضات في رأس المال، أي أنها تبين صافي حقوق الملكية في نهاية الفترة.[1]

وبالتالي يمكننا القول بأن هذا الجدول يقوم بالربط بين الميزانية وحساب النتائج، حيث يفصح عن التغير في حسابات النتائج من خلال عرضها لأرباح وخسائر السنة المالية، كما تقوم هذا الجدول برصد التأثيرات على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة إلى آخرها.

---

[1] حسام الدين خداش وآخرون، أصول المحاسبة المالية، ج1، ط3، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2004، ص305.

ثانيا–العناصر التي يجب عرضها في جدول تغيرات الأموال الخاصة:

يمثل هذا الجدول تحليلا للحركات التي تكون قد أثرت في أي بند من البنود التي تتألف منها رؤوس الأموال الخاصة للشركة خلال السنة المالية، حيث يتم من خلال هذا الجدول تحديد حصة المجمع وحصة حقوق الأقلية، ويجب أن يتضمن هذا الجدول –حسب المعايير الدولية وحسب النظام المحاسبي المالي– كحد أدنى المعلومات التي تخص الحركات المتصلة بما يلي: [1]

- النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كان ربح أو خسارة؛
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع ،الانخفاض،...)؛
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

ثالثا–التغيرات المتعلقة بجدول تغيرات الأموال الخاصة للمجمع:

يجب أن يتضمن هذا الجدول في نفس الوقت تغيرات الأموال الخاصة المتعلقة بالمجمع وكذلك المتعلقة بحقوق الأقلية، كما يتضمن عرض حركة رؤوس الأموال في المجمع، ويتم تصنيف هذه التغيرات إلى نوعين: [2]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، مرجع سابق، المادة 250 ، الفقرة 01 .

[2] Bachy, Bruno,et Sion, Michel, Op.Cit, p 81-p 82.

1-التغيرات في الأموال الخاصة:

تترجم الزيادة أو النقصان في ذمة المجمع بين تاريخي الاقفال وفق مبادئ التقييم المطبقة في القوائم المالية، ويمكن تقسيم هذه التغيرات إلى نوعين:

- التغيرات الناتجة عن عمليات مساهمي الشركة الأم ويمكن حصرها في؛ توزيع الأرباح من طرف الشركة المجمعة، زيادة أو تخفيض رأس مال الشركة المجمعة، الحيازة أو التنازل عن الأسهم؛

- التغيرات الناتجة عن نتيجة الدورة وتغيرات الأصول والخصوم المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة والتي تتمثل في؛ النتيجة الصافية السنة المالية، أثر تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح أخطاء الدورات السابقة، أثر تغير سعر الصرف إذا كانت حسابات وحدات المجمع تعد بالعملة الصعبة، أثر إعادة تقييم الأصول.

2-التغيرات في حقوق الأقلية:

تنشأ حقوق الأقلية عندما يحتوي محيط التجميع على شركات لا يملكها المجمع بالكلية وتجمع وفق طريقة الإدماج الكلي، والتغير في حقوق الأقلية له مصدران أساسيان:

- التغيرات الناشئة عن نتيجة الدورة وتغيرات قيمة الأصول والخصوم المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة؛

- تغيرات خاصة بحقوق الأقلية التي تنتج إما عن توزيع نتيجة شركة مجمعة، أو عن طريق تغير محيط التجميع لشركة تخضع لطريقة الإدماج الكلي، دخول أو خروج من محيط التجميع، الاقتناء أو التنازل الجزئي عن الأسهم، زيادة رأس المال.

في الأخير تجدر الإشارة إلى أن التغيرات في حقوق الأقلية لا تكون إلا في حالة وجود شركات تطبق طريقة الإدماج الكلي فقط.

الفرع الخامس– الملاحق أو الإيضاحات:

تتضمن الملاحق معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية وتشمل ملخص للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية، إضافة للافصاحات عن الالتزامات والأصول والبنود الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال.[1]

وتعتبر هذه الملاحق جزء مهم من القوائم المالية فهي ضرورية لتسهيل قراءة وفهم هذه القوائم، حيث أن كل عنصر من عناصر أي قائمة مالية من الممكن أن يتوفر على إحالات إلى الملحق والذي قد يكون في شكل رقمي أو نثري، وبالتالي فان الملاحق تزيل أي غموض قد يواجه مستخدمي هذه القوائم.

يؤكد كل من المعايير والنظام المحاسبي المالي على أهمية أسلوب عرض الملاحق، بحيث تقدم بأسلوب منتظم يمكن معه إجراء مقارنة مع الفترات السابقة، إذ أن هناك عدة أساليب للعرض منها التفسيرات بين الأقواس، الملاحظات الهامشية، الجداول الإضافية، وغيرها من الأساليب، كما يجب الربط المرجعي بين كل بند في صلب القوائم المالية مع أية معلومات ذات صلة مرتبطة بها في الملاحق.

[1] منور أوسرير، محمد مجبر، مداخلة بعنوان أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية، الملتقى الدولي الأول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية–تجارب تطبيقات وآفاق–، المركز الجامعي الوادي، يومي 17–18 جانفي 2010، ص 04.

أولا-العناصر التي يجب عرضها في الملحق:

يشتمل ملحق القوائم المالية على المعلومات التي قد تؤثر في الحكم على وضعية الشركة، والتي تخص النقاط التالية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:[1]

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد القوائم المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها جديرة بالتفسير والتبرير)؛
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية، وحساب النتائج، وجدولي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والشركات المشتركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

هناك نماذج يمكن إيرادها في الملحق: [2]

- جدول تطور التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية؛
- جدول الاهتلاكات وجدول المؤونات؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، مرجع سابق، ص27.

[2] نفس المرجع، ص41-43.

- جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية؛

- جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)؛

- بيان استحقاقات الديون الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية.

ثانيا-محتوى الملحق المجمع:

ذكر المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 معلومات يمكن ذكرها في الملحق وهي على سبيل المثال:[1]

-مبادئ التجميع بما في ذلك الشركات التابعة والشركات الزميلة؛

- اندماج المشروعات؛

- أساليب وطرق التجميع؛

- المشاريع المشتركة، الشركات التابعة والشركات الزميلة؛

- معلومات قطاعية؛

- الأدوات المالية والتوظيفات؛

- الضمانات المعطاة من طرف المجمع إلى الغير؛

- الالتزامات الناتجة عن الإيجار التمويلي؛

- الأحداث اللاحقة لإقفال الدورة؛

- جدول المساهمات حسب الشركات التابعة.

---

[1] Bachy, Bruno,et Sion, Michel , Op.Cit, p83-84..

حسب ما جاء في الفقرة 132-10 : "يشمل ملحق القوائم المالية المجمعة على جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح بالتقدير الصحيح لمحيط وممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المجموع المتكون من الكيانات المندرجة في التجميع، كما أنه يشمل كذلك جدولا لتغير محيط التجميع بين جميع التعديلات التي أثرت في هذا المحيط بفعل تغير النسبة المئوية لمراقبة الكيانات السابق تجميعها، وبفعل عمليات اقتناء سندات والتنازل عنها".

وأخيرا وبعد عرض كل من القوائم المالية الفردية والمجمعة نستطيع القول بان القوائم المالية المجمعة تتميز بوجود بعض البنود الإضافية والتي تتعلق أساسا بالعمليات الخاصة بالتجميع المحاسبي، إلا أن البنود الأساسية للقوائم المالية والمعلومات الواردة فيها هي نفسها، وأما ما يميز القوائم المالية المجمعة فهو أنها تعطي نظرة اشمل عن المجمع ككل باعتباره وحدة واحدة.

خلاصـــة:

بعد عرضنا لهذا الفصل خلصنا إلى أهمية وجود مجمعات الشركات في أي اقتصاد أيا كان نوع هذا المجمع، والذي يعرف بأنه مجموعة من الشركات التي تربطها علاقات مالية واقتصادية والتي ترأسها الشركة الأم، وقد قامت الجزائر بالاهتمام بهذا النوع من الشركات من خلال قيامها بالعديد من التحفيزات والإصلاحات في مجال المحاسبة ومجال المراجعة.

وعلى هذا الاعتبار تكون المجمعات ملزمة بإعداد ونشر قوائم مالية مجمعة ، وذلك عند توفر الشروط والمتطلبات اللازمة المنصوص عليها في التشريع الجزائري، كما خلصنا إلى أن عملية إعداد القوائم المالية المجمعة تكون معقدة وتتم على عدة مراحل وتتطلب تحكما جيدا من طرف القائمين بهذه العملية.

كما لابد من التأكيد على ان إعداد هذه القوائم يتم باستخدام تقنية التجميع المحاسبي والتي تعتمد على عدة طرق وأساليب تختلف باختلاف حجم المجمع ونوع الرقابة المطبقة داخله، غير أن هذا الاختلاف لا يمنع من الوصول إلى نفس النتائج والتي تعمل على إعطاء نظرة شاملة ودقيقة عن المجمع، وهو ما سيساهم في تمكين أصحاب المصالح من اتخاذ القرارات المناسبة.

الفصـل الثانـي

مراجعة القوائم

الماليـة المجمعة

تمهيد:

تمثل المراجعة وسيلة رقابية مهمة لأي شركة مهما كان حجمها، نوع نشاطها أو شكلها القانوني، نظرا للتأكيدات التي توفرها حول صحة البيانات والمعلومات الصادرة عن إدارة الشركات، وهذه الأهمية تزداد مع زيادة حجم الشركة واتساع نشاطها، فمثلا على مستوى مجمعات الشركات تكون عملية المراجعة أكثر تفصيلا نظرا لكثرة العمليات والأنشطة من جهة، وكثرة المعلومات والبيانات من جهة أخرى، حيث يقوم محافظ الحسابات بمهمة المراجعة في إطار ما تنص عليه المعايير الدولية للمراجعة أو حسب القواعد والقوانين المنظمة للمهنة في كل بلد.

ولقد عرفت الجزائر أول تنظيم للمهنة بصدور القانون 91-08 الذي تضمن الأحكام المتعلقة بالمهن الثلاث، ثم أعقبه صدور العديد من المراسيم والقوانين، لكن الإصلاح الأهم الذي عرفته المهنة كان من خلال إصدار القانون 10-01 الذي تضمن 84 مادة بهدف تأطير عمل محافظ الحسابات، الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، وللإلمام بالإطار النظري للمراجعة الخارجية بصفة عامة ولمهنة محافظة الحسابات في الجزائر بصفة خاصة، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي :

- ❖ الإطار النظري للمراجعة
- ❖ ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر
- ❖ إجراءات مراجعة القوائم المالية المجمعة

المبحث الأول–الإطار النظري للمراجعة

تهتم المراجعة عموما بالتأكيد على الإطار العام الذي تنتهجه الشركة من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها التأكيد على مصداقية المعلومات التي تقوم بإصدارها، وذلك بإتباع سلسلة من الخطوات بالاعتماد على مجموعة من القواعد والمعايير.

المطلب الأول– المفاهيم الأساسية للمراجعة:

قمنا من خلال هذا المطلب بعرض الإطار المفاهيمي للمراجعة، من خلال الإشارة إلى نشأتها ثم عرض مجموعة من التعاريف الخاصة بها، بالإضافة إلى توضيح أهدافها وأنواعها.

الفرع الأول–ماهية المراجعة:

إن كلمة مراجعة* AUDIT جاءت من كلمة (Audire) اللاتينية التي تعني الاستماع، لأن الحسابات كانت تتلى على المراجع، حيث يشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين، الإغريق والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، لكنها تطورت مع ظهور مبدأ القيد المزدوج على يد العالم الايطالي لوكا باسيلو luca Paciolo في القرن الخامس عشر 1494.[1]

* قمنا في بحثنا باختيار مصطلح المراجعة لكن هناك مصطلحات اخرى وهي التدقيق ، والمراقبة.

[1] منصور بن اعمارة، محمد حولي،مداخلة بعنوان معايير المراجعة الدولية ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA ، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13–14 ديسمبر 2011، ص03.

عرفت المراجعة على أنها: " تلك العملية المنتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من مسايرتها للمعايير الموضوعة ثم توصيل النتائج للأطراف المعنية ". [1]

وهناك من يعرفها على أنها: " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل مستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف الشركة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج الشركة ".[2]

وبالتالي نستخلص من التعاريف السابقة بأن المراجعة عبارة عن فحص منتظم ومستقل للقوائم والسجلات والوثائق المحاسبية، حيث يجب مراجعة جميع البنود الخاصة بهذه القوائم مراجعة دقيقة وموضوعية بالاعتماد على الأدلة والقرائن الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على مدى صدق وسلامة القوائم المالية من خلال تقريره الذي يعد حوصلة لعملية المراجعة، وقيمة مضافة لجميع الأطراف المعنية والتي تستفيد منه عند اتخاذها للقرارات.

---

[1] مراد سكاك، فارس هباش، مداخلة بعنوان دور التدقيق الاجتماعي في إطار الحوكمة المسؤولة اجتماعيا في ظل الانفتاح الخارجي، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20 – 21 أكتوبر 2009، ص08 .

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط 02، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص 09.

الفرع الثاني–خصائص عملية المراجعة:

ويمكن استخلاص أهم النقاط التي توضح عملية المراجعة كما يلي:[1]

– المراجعة عملية منهجية منتظمة تنفذ بشكل علمي من قبل مراجع مؤهل تأهيلا مناسبا ولديه الخبرة الكافية للقيام بهذا العمل؛

– القاعدة الأساسية لعملية المراجعة هي الحصول على أدلة أو قرائن إثبات مناسبة بطريقة موضوعية، بمعنى أن الأدلة يجب أن لا تتأثر أو تخضع لأهواء المراجع أو تكون عرضة لتحيزه؛

– إن مجال المراجعة لا يقتصر على فحص المعلومات المقدمة بالقوائم المالية فحسب، بل يشمل أيضا فحص النظام المحاسبي الذي تنتج عنه مثل هذه المعلومات، ويشمل كذلك إبداء الرأي حول ما إذا كانت القوائم عادلة ومعدة على أساس مجموعة من القواعد والقوانين المتعارف عليها؛

– إن المراجع مسؤول عن تبليغ نتائج المراجعة إلى الأطراف التي عينته في شكل تقارير مكتوبة في الوقت المناسب.

الفرع الثالث– مسار عملية المراجعة:

يمكن أن نصف مسار المراجعة من خلال الآتي:[2]

---

[1] علي عمر أحمد سويسي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه علوم، فرع علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2010، ص59.

[2] مسعود صديقي ، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الباحث، العدد01، 2002، ص 65.

1-مرحلة الفحص:

ويقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها، أي فحص القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط الشركة.

2- مرحلة التحقيق:

ويقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري، كأداة للتعبير السليم لواقع الشركة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للشركة في فترة زمنية معينة، نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز الشركة الحقيقي.

3- مرحلة التقرير:

ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل الشركة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

المطلب الثاني-أهداف وأنواع المراجعة:

باعتبار المراجعة عملية مهمة للشركات مهما كان نوعها، حجمها ومجال نشاطها، وعليه ولكي تتناسب هذه المراجعة مع كل هذه الظروف كان لابد من تفرعها إلى عدة أنواع.

الفرع الأول–أهداف المراجعة:

إن الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي عن مدى عدالة المركز المالي للشركة واتفاق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها في إطار مفهوم الأهمية النسبية.[1]

ولكي يتمكن المراجع من ذلك فإن عليه أن يتأكد من تحقيق مجموعة من الأهداف التي تعتبر وسيطة، حيث تتمثل الأهداف الحديثة في الآتي:[2]

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات؛
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل الشركات؛
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية؛
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات؛
- مساعدة الإدارات المالية للشركات في تحديد الوعاء الضريبي، ومبلغ الضريبة الواجب دفعها؛
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.

يتضح لنا مما سبق أن أهداف المراجعة تطورت من مجرد التأكد من صحة البيانات المدرجة في الدفاتر والسجلات والكشف عن الغش والأخطاء فيها، إلى أهداف إستراتيجية منها مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها وتقييم النتائج المتوصل إليها، بالإضافة إلى رفع مستوى الكفاءة

---

[1] ألفين أرينز،جيمس لوبك، المراجعة –مدخل متكامل–، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطى، مراجعة أحمد حامد حجاج، الرياض، السعودية، دار المريخ، 2002 ، ص195.

[2] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المرجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، مذكرة ماجستير، علوم تجارية، جامعة الجزائر 03، 2009–2010، ص 11.

والفعالية، ورغم كل ذلك يبقى الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو معرفة مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركة ومركزها المالي الحقيقي.

الفرع الثاني-أنواع المراجعة:

تنقسم مراجعة الحسابات إلى عدة أنواع، وذلك من خلال التصنيفات التالية:

أولا- من حيث الإلزام القانوني:

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى قسمين هما:

1-المراجعة الإلزامية:

هي المراجعة الملزمة بنص القوانين في الدولة المعينة، ومثال ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين محافظ حسابات للشركة يتولى مراجعة حساباتها وقوائمها المالية.[1]

2-المراجعة الاختيارية:

وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، حيث قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة الحسابات نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجوده من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد.

---

[1] محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل،الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي-، ط 01، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص41، ص 42.

ثانيا- من حيث القيام بعملية المراجعة:

يمكن التمييز بين نوعين من المراجعة من حيث القيام بعمليات المراجعة:

1- المراجعة الكاملة:

المقصود بالمراجعة الكاملة أن يترك للمراجع إطارا غير محددا للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعيين المراجع أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع، وتتضمن هذه المراجعة فحص جميع العمليات التي تمت في الشركة خلال الفترة المحاسبية.

2- المراجعة الجزئية:

وهي تلك المراجعة التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المحددة أو المعينة في مهمته، وهذا النوع من المراجعة من بين الأنواع الأكثر تطبيقا وانتشارا في المراجعة الخارجية، وفي هذا النوع من المراجعة لا يكون المراجع مسؤولا عن أي أضرار قد تنشأ أو يتم اكتشافها فيما بعد، إلا عن الحالات الجزئية المكلف بمراجعتها.[1]

ثالثا- من حيث مدى فحص وحجم الاختبارات:

تنقسم المراجعة في هذا المجال إلى نوعين هما:

1-المراجعة الشاملة (التفصيلية):

تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا، إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات ومسار المعالجة، وذلك حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المراجع

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، 2005، مرجع سابق، ص 23.

وأصحاب الشركة الذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة والبند أو جميع البنود المراد مراجعتها.[1]

2- المراجعة الاختبارية:

يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تقديم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة) على كل أو مجموع المفردات (المجتمع)، وهذا النوع يتجلى خاصة في الشركات الكبيرة والمتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات.[2]

رابعا- من خلال توقيت عملية المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث توقيت عملية المراجعة إلى نوعين:

1- المراجعة المستمرة:

تتم عملية المراجعة في هذا النوع على مدار السنة المالية للشركة، إذ أنه عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة من برنامج عمل مضبوط مسبقا، ونجد هذا النوع في الواقع في الشركات كبيرة الحجم أين لا تصعب المراجعة من تحقيق أهدافها.

2- المراجعة النهائية:

تتمّ هذه المراجعة بعد انتهاء السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية الختامية، ويلجأ المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) إلى هذا الأسلوب عادة في الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم التي تتميز بقلة عدد العمليات.

---

[1] مسعود صديقي، 2004، مرجع سابق، ص 35.

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد السرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2001 ، ص 196.

خامسا- من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة:

من خلال هذه الزاوية يمكن تقسيم المراجعة إلى نوعين:

1-المراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية هي وظيفة إدارية تابعة لإدارة الشركة تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلب الإدارة ، أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى.[1]

2-المراجعة الخارجية:

يقصد بالمراجعة الخارجية، المراجعة هي التي تتم بواسطة طرف من خارج الشركة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية، وكذا اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية .

أما بالنسبة للجزائر فان القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، قد قام بتحديد شروط وكيفيات ممارسة المهنة، أي أنه يهتم أكثر بالمراجعة الإلزامية، في حين يمكن لأي إدارة شركة حين تقديمها للقوائم المالية إلى المساهمين اعتماد مراجع

[1] يحيى سعيدي، لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، السنة 05، 2012، ص 193.

مستقل ليست له علاقة بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.[1]

المطلب الثالث– معايير المراجعة الدولية:

بما أن معايير المراجعة الدولية تمثل النمط الذي من المفروض أن يعتمد عليه مراجعة الحسابات في العالم عند ممارستهم للمهنة فلابد من تحديد الإطار المفاهيمي لهذه المعايير.

الفرع الأول– الهيئات المصدرة لمعايير المراجعة الدولية:

يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين بإعداد معايير المراجعة الدولية من خلال لجنة المراجعة والتأكيد التابعة للاتحاد، والتي استخلفها فيما بعد مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية.

أولا– الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC:

بدأت فكرة إنشاء الاتحاد سنة 1973 وتمت الموافقة على إنشائه رسميا بالمؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبين الذي عقد في ميونيخ بألمانيا سنة 1977،[2] وذلك بمقتضى اتفاقية بين 63 منظمة مهنية في 49 دولة، ويقع مقر الاتحاد في نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية.

ويعرف بأنه المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة مكرسة لخدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز المهنة والمساهمة في تنمية الاقتصاديات العالمية، ويتكون الاتحاد الدولي للمحاسبين من أكثر من

---

[1] فايز سايج ، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظة الحسابات، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA ، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13–14 ديسمبر 2011، ص 04.

[2] وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة، الإسكندرية، دار التعليم الجامعي، 2010، ص9.

175 عضو في أكثر من 130 بلدا ودولة، يمثلون ما يقرب من 3 مليون محاسب في الممارسة العامة والتعليم والخدمات الحكومية والصناعة والتجارة.[1]

ثانيا–لجنة معايير المراجعة الدولية IAPC:

انبثقت لجنة معايير المراجعة الدولية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتعرف بأنها الهيئة المهنية المختصة في إصدار، تبويب، شرح وتعديل المعايير الدولية للمراجعة، فهي تقوم إصدار مشاريع معايير المراجعة نيابة عن الاتحاد، ولقد أصدرت اللجنة حتى سنة 1999 حوالي 34 معيار.

يتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من بين ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة[2]، يقوم بإصدار وتعديل المعايير حاليا مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB) وذلك ابتداء من سنة 2002.

الفرع الثاني–مفهوم وأهمية معايير المراجعة الدولية:

تعرف معايير المراجعة بأنها عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المعنيون لدعم اجتهادهم واستلهام حكمهم، ولكنها لا تلغي دور الحكمة أو الاجتهاد[3] ، والجدير بالذكر أن وجود المعايير لا يلغي عنصر التقدير المهني للمراجع كلية، وإنما يهدف إلى ترشيد التقدير الشخصي، كما يجب

---

[1] موقع www.ifac.org تاريخ الاطلاع 2016/10/19 الساعة 17:10.

[2] محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة–تحليل وإطار التطبيق–، ط1، المنصورة، مصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2000، ص41.

[3] زهير خضر ياسين، البعد السياسي لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 11، 2006، ص 06.

الإشارة إلى أن القاعدة العامة تنص على أن المعايير المحلية– إن وجدت– أقوى من المعايير الدولية.[1]

ان وجود معايير تحكم عمل المراجع تساعد في إضفاء الشرعية على عمل المراجع وتؤدي إلى تحسين صورة المراجعين، وتساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم وتفسير عملية المراجعة، وتؤدي إلى تحسين صورة المهنة في نظر المجتمع.[2]

الفرع الثالث–عرض معايير المراجعة الدولية:

تعتبر المعايير من المقومات الأساسية لأي مهنه فهي بمثابة المبادئ العلمية والعملية لجميع الممارسين في مجال معين، ولقد اعتمد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1936 مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAP.

كما اصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين للقانونيين (AICPA)* في سنة 1939 عدد من معايير المراجعة المتعارف عليها باعتبارها أداة لقياس الأداء في مهنة المراجعة، وتعد تلك المعايير المصدر الأساس الذي يعتمد عليه في مهنة المراجعة في جميع أنحاء العالم .

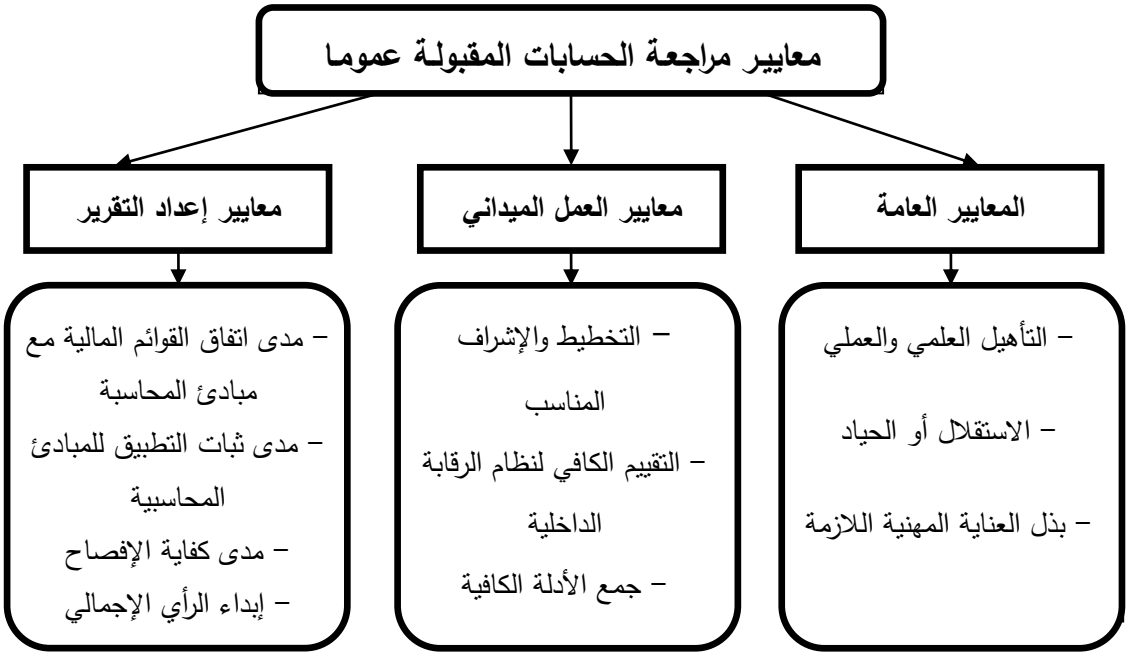
---

[1] كمال خليفة أبو زيد وآخرون، نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، الإسكندرية، المكتب الجامعي، 2006، ص57.

[2] علي عبد القادر الذنيبات، بشير أحمد خميس، المعايير العامة (الشخصية) للتدقيق معايير رمزية أم معايير هادفة الى تحقيق الشفافية المالية ؟، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 35 ،العدد 02، 2008، ص 346.

* تأسس هذا المعهد سنة 1887 وهو منظمة مهنية أمريكية للمحاسبين القانونيين، وقد كان له دور هام في توحيد الممارسة عن طريق المبادئ المحاسبة المقبولة عموما.

وقد اعتبرت هذه المعايير عامة أو مقبولة قبولاً عاماً أو متعارفاً عليها،[1] وهي تسعة معايير أضيف لها معيارا عاشرا في سنة 1954 تم تبويبها في 3 مجموعات كما في الشكل الموالي:



المصدر: طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، ج1، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2004، ص43.

الشكل رقم 14: معايير المراجعة المقبولة عموما

رغم أن المعايير المقبولة قبولا عاما قدمت توصيات وإرشادات هامة للمراجع عند قيامه بعملية المراجعة إلا أنها لم تكن كافية بل كانت بحاجة للتفسير كونها معايير عامة وواسعة، وهو ما جعل العديد من الدول تتبنى معايير المراجعة الدولية كونها أكثر دقة وتحديدا وشمولية، وسوف نستعرض من خلال الجدول التالي تصنيف معايير المراجعة الدولية وفقا للجنة المعايير الدولية للمراجعة.

[1] عمر إقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها–اطار مقترح– ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 02، 2012، ص 228.

الجدول رقم 01: تبويب معايير المراجعة الدولية

رقم المعيار	اسم المعيار
ISA 200	الأهداف العامة للمراجع وتنفيذ المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة
ISA 210	شروط التكليف بالمراجعة
ISA 220	رقابة جودة مراجعة القوائم المالية
ISA 230	توثيق المراجعة
ISA 240	مسؤولية المراجع فيما يتعلق بأعمال الغش أثناء مراجعة القوائم المالية
ISA 250	مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية
ISA 260	الاتصال مع مسئولي المؤسسة أو الحكومة
ISA 265	الاتصال مع القائمين على الحكومة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية
ISA 300	تخطيط مراجعة القوائم المالية
ISA 315	معرفة الشركة ومحيطها بغرض تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
ISA 320	الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة
ISA 330	إجابات المراجع فيما يتعلق بتقييم المخاطر
ISA 402	اعتبارات المراجعة المتعلقة بالشركات التي تستعمل شركات خدمية
ISA 450	تقييم الانحرافات المكتشفة أثناء المراجعة
ISA 500	أدلة الإثبات
ISA 501	أدلة الإثبات –اعتبارات خاصة لبنود محددة
ISA 505	مصادقات خارجية
ISA 510	التكليف بالمراجعة لأول مرة–الأرصدة الافتتاحية
ISA 520	الإجراءات التحليلية
ISA 530	العينات في عملية المراجعة
ISA 540	مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المعتمدة على القيمة العادلة

ISA 550	الأطراف ذات العلاقة
ISA 560	الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال
ISA 570	استمرارية الاستغلال أو النشاط
ISA 580	التصريحات المكتوبة– قرارات الإدارة
ISA 600	مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مراجعي الفروع
ISA 610	استعمال أعمال المراجعين الداخليين
ISA 620	استعمال المراجع لأعمال الخبير
ISA 700	الرأي والتقرير حول القوائم المالية
ISA 705	التعبير عن رأي معدل أو مغير في تقرير المراجع المستقل
ISA 706	فقرات الملاحظات وفقرات بنود أخرى في تقرير المراجع الخارجي
ISA 710	المعلومات المقارنة والقوائم المالية المقارنة
ISA 720	المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على قوائم مالية مراجعة
ISA 800	مراجعة قوائم مالية معدة طبقا لمرجعيات ذات طابع خاص – اعتبارات خاصة–
ISA 805	مراجعة قوائم مالية شاذة وعناصر وحسابات وبنود خاصة لقائمة مالية – اعتبارات خاصة–
ISA 810	مهمات تمس إصدار تقرير ملخص حول قوائم مالية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: www.iaasb.org

المبحث الثاني–ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر

من أجل التعرف على واقع مهنة المراجعة في الجزائر قمنا بالتطرق إلى مراحل تطور هذه المهنة، ثم ذكرنا الإطار المرجعي الذي يعتمد عليه محافظي الحسابات في الجزائر عند ممارستهم للمهنة.

المطلب الأول– واقع وتنظيم مهنة المراجعة:

تأخرت الجزائر في مجال تنظيم مهنة المراجعة والمحاسبة مقارنة بالدول المتقدمة، إذ أن بداية التنظيم كان من خلال إصدار القانون 91 – 08 الذي قام بإصدار تشريعات وأحكام متعلقة بالمهن الثلاثة، ثم استمر التطور إلى غاية صدور القانون 10–01 وما تبعه من مراسيم وقرارات

الفرع الأول–تطور مهنة المراجعة في الجزائر:

سنقوم بتلخيص التطورات التي مرت بها مهنة المراجعة في الجزائر في ثلاث مراحل كما يلي:

أولا–المرحلة الأولى (الفترة من 1969 إلى 1988):

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم 69–107 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 إلى الرقابة الواجب فرضها على الشركات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نص على أنه:" يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للشركات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي

الشركات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم ".[1]

تناول المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1973/11/16 تحديد مهام وواجبات المراجع وأعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير الشركات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفية لموظفي الدولة التاليين: المراقبين العامين للمالية، مراقبو المالية، مفتشو المالية.

ومع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة الشركات العمومية أجبر المشرع الجزائري على سن آليات رقابية جديدة فقام بإصدار القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 الذي يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة،[2] وقد ألغى هذا القانون صراحة المادة 39 من الأمر 69-107 وضمنيا المرسوم 70-173 الخاص بمحافظة الحسابات .

ونلاحظ في هذه الفترة أن محافظ الحسابات كان عبارة عن موظف عمومي يعمل في القطاع العام فقط ، وبالتالي فهو لا يتمتع بالاستقلالية وهو لا يعتمد في عمله على المعايير .

ثانيا-المرحلة الثانية (الفترة من 1988 إلى 1991):

لقد كان تطور المراجعة في الجزائر بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل احتكار الدولة للمجال الاقتصادي، لكن في سنة 1988 قام المشرع الجزائري بإصدار القانون رقم 88-01 والذي

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، السنة 06، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1969 ، قانون المالية سنة 1970، المادة 39.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، السنة 17، الصادرة بتاريخ 04 مارس 1980 .

يتضمن القانون التوجيهي للشركات العمومية الاقتصادية، [1] والذي رد الاعتبار النهائي لمراجعة الحسابات في الشركات العمومية.

بحيث يركز هذا القانون على ضرورة إعادة تنظيم المراجعة وتواجد مراجعة داخلية بالشركات العمومية، فينص في المادة 40 على أنه "يتعين على الشركات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في الشركة للتحسين بصفة مستمرة من أنماط سيرها وتسييرها".

كما صدر بعدها القانون 88-04 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المعدل للقانون التجاري، حيث نصت المواد 17 و 27 و 36 على تحديد علاقة الجمعية العامة للشركات العمومية الاقتصادية بمحافظ الحسابات من جانب التعيين والعزل وتقديم التقارير .

ثالثا-المرحلة الثالثة (الفترة من 1991 إلى 2009):

خلال هذه الفترة ظهرت العديد من التشريعات والنصوص القانونية التي تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، اذ أن هذه المرحلة أعطت الأبعاد الحقيقية لمحافظة الحسابات وبينت الصورة الشاملة لها، اذ ان صدور القانون 08/91 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد اعتبر بمثابة منعرج حاسم في تاريخ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، حيث جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وأصبحت بذلك مهنة المراجعة في الجزائر مهنة حرة.

- نصت المواد من 27 الى غاية 78 من القانون 91-08 المؤرخ في 27-04-1991 على شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية وفقا لأحكام القانون التجاري ولدى الجمعيات والنقابات.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، السنة 25، الصادرة بتاريخ 13 جانفي 1988.

– مرسوم تنفيذي رقم 92–20 مؤرخ في 13–01–1992 حدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وضبط اختصاصه وقواعد عمله.

– تناول المرسوم التنفيذي رقم 96–136 المؤرخ في 1996/04/15 قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.[1]

– المرسوم التنفيذي رقم 96–318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 والذي يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه.[2]

– المرسوم التنفيذي رقم 96–431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996، يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في الشركة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، مراكز البحث وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري، والشركات العمومية الغير مستقلة.[3]

– المرسوم التنفيذي رقم 97–457 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997 الذي يتضمن المادة 11 من القانون رقم 91–08 المؤرخ في27 أفريل 1991 المتعلق بمهمة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.[4]

– المرسوم التنفيذي رقم 01–421 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92–20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، السنة 33، الصادرة بتاريخ 17 أفريل 1996 .

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56 ، السنة 33، الصادرة بتاريخ 29 سبتمبر 1996.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، السنة 33، الصادرة بتاريخ 01 ديسمبر 1996.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، السنة 34، الصادرة بتاريخ 07 ديسمبر 1997.

– القرار المؤرخ في 25 جوان 2008 المعدل والمتمم للقرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.

رابعا–المرحلة الرابعة الفترة من 2010 إلى غاية 2014:

قررت الحكومة الجزائرية إعادة هيكلة تنظيم المهنة من خلال القانون 10–01 المؤرخ في 2010/06/29 ، حيث يتضمن هذا القانون 84 مادة في 12 فصل، وأهم ما جاء فيه:

- إنشاء خمس لجان متخصصة وهي لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والاجتهادات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم، لجنة مراقبة النوعية (المادة رقم 05)؛
- شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وضرورة التسجيل في المصف أو الغرفة التي ينتمي إليها (المادة رقم 08)؛
- إنشاء مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، مسيرة من طرف مجلس وطني (المادة رقم 14)؛
- كيفية إعداد التقرير وأنواعه وإبداء الرأي (المادة رقم 25)؛
- كيفية تعيين محافظ الحسابات ومدة بقائه في المؤسسة (المادة رقم 26 والمادة رقم 27)؛
- تحديد حقوق وواجبات ومسؤوليات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وذلك من خلال المادة 59 الى غاية المادة 63؛
- حالات التنافي والموانع، وذلك من خلال المادة 64 إلى غاية المادة 74.

قام المشرع بعدها بإصدار مجموعة من المراسيم التنفيذية[1] في 2011/01/27 والتي تصب في إطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة، وإعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات وتتمثل هذه المراسيم في المرسوم رقم 11-24 الى غاية المرسوم رقم 11-32.

بالإضافة الى المراسيم التالية المؤرخة في 16 فيفري 2011 وهي [2] مرسوم تنفيذي رقم 11-72 ، مرسوم تنفيذي رقم 11-73 ، مرسوم تنفيذي رقم 11-74 ولقد صدر أيضا:

- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.[3]

- المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 والذي يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.[4]

- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 والذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظائفهم، وكذا العقوبات التي تقابلها.[5]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، السنة 48، الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، السنة 48 الصادرة بتاريخ 20 فيفري 2011.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، السنة 48 ، الصادرة بتاريخ 01 جويلية 2011، المتضمنة المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ بـ2011/05/26، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات، أشكالها وآجال إرسالها.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65، السنة 48، الصادرة بتاريخ 30 نوفمبر 2011.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، السنة 50، الصادرة بتاريخ 16 جانفي 2013.

– المرسوم التنفيذي رقم 13–171 [1]المؤرخ في 23 افريل 2013 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 11–74 المذكور أعلاه.

– القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات، وأيضا القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014 الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات الصادران بالجريدة الرسمية رقم 24 الصادرة في 30 أفريل 2014.

خامسا– مرحلة اصدار معايير التدقيق الجزائرية:

لقد قام المشرع الجزائري كخطوة لاستكمال الإصلاحات التي بدأها منذ سنة 2010، بإصدار مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية والتي وصل عددها الى 12 معيار الى غاية سنة 2017 .

1–المعايير الصادرة في فيفري 2016:

المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 تضمن المعايير التالية:[2]

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 210(اتفاق حول احكام مهمة التدقيق):**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين عللا الحكم في المؤسسة حول احكام مهمة التدقيق، حيث يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية او الكلية وكذا المهام الملحقة.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 505 (التأكيدات الخارجية):**

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على ادلة مثبتة.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، السنة 50، الصادرة بتاريخ 05 ماي 2013.

[2] موقع مجلس المحاسبة الوطني www.cnc.dz

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 560 (احداث تقع بعد اقفال الحسابات):**

يتطرق هذا المعيار الى التزامات المدقق اتجاه الاحداث اللاحقة لاقفال الحسابات في اطار تدقيق الكشوفات المالية.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 580 (التصريحات الكتابية):**

يعالج هذا المعيار الزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في اطار مراجعة الكشوف المالية.

2-المعايير الصادرة في اكتوبر2016:

المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 اكتوبر 2016 تضمن المعايير التالية:

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 300 (تخطيط تدقيق الكشوفات المالية):**

يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوفات المالية، كما يعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب اخذها بعين الاعتبار في اطار مهمة التدقيق الأولية.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 500(العناصر المقنعة):**

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في اطار تدقيق الكشوف المالية ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة يوصل الى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 510 (مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية-):**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في اطار مهمة التدقيق الأولية.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 700 (تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية):**

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، و شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق معايير التدقيق الجزائرية ويكون قد أدى الى صياغة رأي غير معدل.

3-المعايير الصادرة في اكتوبر2016:

المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 تضمن المعايير التالية:

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 520 (الإجراءات التحليلية):**

ويعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها ويعالج الزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة اثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي تم في نهاية التدقيق.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 570 (استمرارية الاستغلال):**

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوفات المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد الكشوف المالية.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 610 (استخدام اعمال المدققين الداخليين):**

يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من اعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له طبقا لاحكام المعيار م ج ت 315 ان وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها ان تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 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.

الفرع الثاني–المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر:

من التعديلات التي واكبت صدور القانون 10–01 إنشاء ثلاث مجالس وطنية تحت رعاية وزارة المالية، حيث يتمتع كل مجلس منها بالشخصية المعنوية، ويضم أشخاصا طبيعيين ومعنويين معتمدين ومؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد.

أولا– المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبيين:

بموجب المرسوم التنفيذي 11–24 المؤرخ في 27 جانفي2011 تم تحديد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبيين وصلاحياته وقواعد تسييره، إذ أنه يتم انتخاب 09 أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، 03 منهم يمثلونه في المجلس الوطني للمحاسبة.[1]

ثانيا–إنشاء المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تم إنشاء هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي 11–26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، حيث أن هذا المجلس يتشكل من 09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، مرجع سابق، المادة 03، ص 08.

والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يتم انتخابهم بالاقتراع السري لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد شرط أن لا يقدم منتخب لترشيحه عند نهاية عهدته الثانية إلا بعد انقضاء المدة.

ثالثا-إنشاء المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

تم تشكيله بموجب المرسوم التنفيذي 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 ،[1] حيث يحدد تشكيلة هذا المجلس وصلاحياته وقواعد تسييره.

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي جعل من الضروري أن تتكيف المنظمات المهنية الخاصة بمهنة المحاسبة مع هذه الإصلاحات من حيث دورها والمهام التي تقوم بها، وعليه فان قيام الجزائر بالإصلاح المحاسبي كان له الأثر الواضح من خلال الهيكلة الجديدة للمنظمات المهنية، حيث أصبحت تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، وبالتالي فقد سحبت صلاحيات هذه المنظمات الأمر الذي افقدها استقلاليتها الكاملة وهو ما جعلها تتعرض للانتقاد.

المطلب الثاني-ممارسة مهنة محافظة الحسابات:

سنقوم من خلال هذا المطلب بعرض كل ما يتعلق بمفهوم محافظة الحسابات* حسب القانون المنظم للمهنة مع عرض شروط ومهام ممارسة المهنة.

الفرع الأول-تعريف محافظ الحسابات:

يعتبر محافظ الحسابات شخص يقوم بمراجعة حسابات الشركات لترجمة الوضعية المالية الحقيقية للشركة من خلال إعطاء رأي فني محايد ومستقل حول مصداقية وشرعية المعلومات،

[1] نفس المرجع، المادة 04، ص 13.

حيث يقدم هذا الرأي في شكل تقرير، ولابد من الإشارة إلى أن محافظ الحسابات يجب أن تتوافر فيه صفات ومهارات معينة، وبالتالي فهو مسؤول تجاه الشركة وتجاه جهات أخرى أيضا .

يعرف حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي " :يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به."[1]

يعرف حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه " :الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يراجع صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها."

كما جاء في المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 ما يلي[2] :" تعين الجمعية العامة للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها ".

إن التعاريف السابقة أعطتنا صورة واضحة عن محافظ الحسابات، وعليه نستخلص أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة ويقوم بفحص ومراقبة حسابات

---

* محافظة الحسابات هي المصطلح المستخدم في الجزائر للدلالة على المراجعة الخارجية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، السنة 47، صادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، المتضمنة القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، ص 07 .

[2] القانون التجاري الجزائري، المادة 715 مكرر 4 المعدلة، ص 188 .

الشركات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات، من ثم يقوم بإبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير.

إن مهنة محافظة الحسابات ذات طبيعة اجتماعية واقتصادية يفرضها القانون لمصلحة الجمهور، وعلى أساس ذلك يكون متوقعا من هذه المهنة أن تقدم خدماتها على مستوى عال من الكفاءة لضمان تحسين المصداقية لهذه المهنة من ناحية، ومن أجل مواكبة التطورات التي تشهدها كافة المهن من ناحية أخرى بما فيها مهنة مراجعة الحسابات وما تتركه من أثر ايجابي على المستفيدين من خدماتها.[1]

الفرع الثاني–الشروط الواجب توفرها في محافظ الحسابات:

حسب المادة 08 من القانون 10–01 يجب أن تتوفر في محافظ الحسابات الشروط التالية:[2]

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا للشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من نفس القانون.

---

[1] محمد إبراهيم النوايسة ، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 03، 2006، ص 390.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، المادة 08 ، ص 05.

وتتسم عملية المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات بالانتظام لأنها تتم وفق عدة مراحل متتابعة بشكل منطقي مع قدر من المرونة، وتتكون هذه العملية عموما من أربعة مراحل هي: مرحلة قبول التكليف، مرحلة تخطيط أعمال المراجعة، مرحلة تنفيذ أعمال المراجعة، مرحلة بلورة النتائج وإعداد التقرير وعرضه.

وتعتبر محافظة الحسابات أداة فعالة لتحقيق التوازن بين مصلحة الشركة من جهة، ومن جهة أخرى مصلحة المساهمين الذين لا تؤهلهم ثقافتهم المالية والاقتصادية والقانونية لمباشرة الرقابة على حسابات الشركة ومراجعة دفاترها أو لعدم توفر الوقت لديهم لممارستها، كما أن محافظة الحسابات أصبحت وسيلة لحماية الأقلية من المساهمين ضد تعسف الأغلبية في استعمال حقوقها.

أما بالنسبة للحسابات المجمعة فقد نصت المادة 24 أنه: "عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مجمعة أو حسابات مدعمة يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمجمعة وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الشركات التابعة لنفس مركز القرار".

الفرع الثالث– إجراءات تعيين محافظ الحسابات:

تقوم الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتهما كتابيا بتعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات حيث يتم اختياره مرة كل 3 سنوات مع التجديد مرة واحدة فقط،[1] ويجب

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، مرجع سابق، المادة 26 ، ص 07.

على مجلس الإدارة أو الكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات.[1]

بعد ذلك يتحصل محافظ الحسابات على ترخيص مكتوب من الشركة لتمكينه من القيام بالمهمة، ويسمح له بالاطلاع على ما يلي: تنظيم المؤسسة وفروعها، تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة، معلومات أخرى محتملة ضرورية، ويتم الاطلاع على هذه العناصر في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسخها خلال أجل يحدده دفتر الشروط.[2]

حسب المادة 37 من القانون 10-01 فان الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات هي التي تحدد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، حيث لا يمكن أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعينة.

الفرع الرابع- تقارير محافظ الحسابات في الجزائر:

ولقد اهتم القانون 10-01 بالتقرير من خلال العديد من المواد، لكن لم يضع المشرع نموذجا خاصا في إعداد التقرير بل قام بتحديد معايير، أشكال وآجال إرسال التقارير الى الجمعية العامة والى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم، وهو ما سنفصله في النقاط التالية:

أولا-أنواع تقارير محافظ الحسابات:

قام المشرع الجزائري بتحديد أنواع التقارير التي يعدها محافظ الحسابات كما يلي:

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، السنة 48، الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011، المرسوم التنفيذي 11-32، المادة 3، ص 23.

[2] نفس المرجع، المادة 05.

1-التقرير العام :

يلزم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام يثبت فيه صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركة-وفروعها إن وجدت-، والذي يجب أن يتضمن المعلومات التالية:[1]

- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات؛
- التعرف على الشركة والدورة موضوع المراجعة؛
- الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة؛
- التذكير بالمعايير الأداء المهني وأهدافها ومدى احترامها في هذه المهمة؛
- عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة ومدى تأثيرها بالأرقام على النتيجة؛
- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس؛
- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم؛
- خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يبدي فيها رأيه حول الحسابات السنوية بدون تحفظ، أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة.

2-التقرير الخاص:

وهو متعلق بالاتفاقات المبرمة خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في الشركة ومع الغير، كما يمكن أن يتضمن التقرير الخاص إشارة لكل حدث

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 35.

خاص ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حول زيادة رأسمال أو اندماج الشركة، والتقرير حول توزيع تسبيقات حول الأرباح، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للشركة،...إلخ.

بالإضافة إلى التقرير الخاص يمكنه القيام بإعداد تقارير أخرى من نفس السياق كالتالي: [1]

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المجمعة، عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

ثانيا-آجال إرسال تقرير محافظ الحسابات:

يتعين على محافظ الحسابات بشأن إرسال التقرير إلى الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل كما يلي:[2]

- يؤرخ تقرير محافظ الحسابات عند نهاية أعمال المراجعة، ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة؛
- يقوم محافظ الحسابات بعرض تقاريره على الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل خلال 15 يوما قبل تاريخ انعقادها، وطبقا لأحكام القانون التجاري يودع تقرير محافظ الحسابات بمقر الشركة أو المديرية الإدارية للكيان المعني؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، المادة 25، ص 09.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، مرجع سابق، المرسوم التنفيذي 11-202 ، المادة 03، 05، 06.

- يتضمن تقرير محافظ الحسابات رقم اعتماده ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، عنوانه، إمضاؤه وختمه.

ثالثا– معايير إعداد التقارير في الجزائر:

وفقا لأحكام التشريع المعمول بها يلتزم محافظي الحسابات بتقديم نتائج أعمالهم في تقرير ناجع ومقبول حسب المهمة الموكلة إليهم، وتتعلق معايير إعداد تقارير محافظي الحسابات على الخصوص:[1]

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة؛
- معيار حول الاتفاقيات المنظمة؛
- معيار حول تفاصيل أعلى خمس (05) تعويضات؛
- معيار حول الالتزامات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية؛
- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- معيار حول استمرارية الاستغلال؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، السنة 48، الصادرة بتاريخ 01 جويلية 2011، المتضمنة المرسوم التنفيذي 11–202 المؤرخ بـ2011/05/26، "المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات، أشكالها وآجال إرسالها، المادة 02 ،ص19.

- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- معيار يتعلق بعملية إصدار قيم منقولة أخرى؛
- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

المطلب الثالث–الإطار القانوني لعمل محافظ الحسابات:

يتمتع محافظ الحسابات عند أداء عمله بمجموعة من الحقوق، كما أن عليه مجموعة من الواجبات التي هو ملزم بأدائها تجاه الشركة محل المراجعة، وبالتالي يترتب عليه عدد من المسؤوليات.

الفرع الأول–حقوق وواجبات محافظ الحسابات:

إن أهم العناصر التي تبرز أكثر أهمية المراجعة الخارجية (محافظة الحسابات) في إرساء دعائم حوكمة الشركات هي الحقوق التي يتمتع بها المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)، والواجبات المنوطة به والمسؤولية تجاه عدم قيامه بواجباته بشكل مناسب، والتي نفصلها فيما يلي:

1-حقوق محافظ الحسابات:

يتمتع محافظ الحسابات -عند قيامه بأداء مهمة المراجعة- بالحقوق التالية:[1]

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط الشركة؛
- مراجعة الحسابات المختلفة وفقا للقوانين من ناحية ووفقا لما تنص عليه المبادئ المحاسبية من ناحية أخرى؛
- حق جرد الخزائن المختلفة عند الحاجة إلى ذلك، كالتأكد من الأوراق المالية سواءا كانت أسهم أو سندات محفوظة فيها أو الأوراق النقدية؛
- حق طلب أي تقرير أو استفسار من أي مسؤول في الشركة وفي أي مستوى إداري؛
- حق حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، وتقديم المساعدة في حالات الاستعجال.

2-واجبات محافظ الحسابات:

وتتمثل أهم واجبات محافظ الحسابات في إطار ما ينص عليه التشريع فيما يلي: [2]

- التحقق من القيود وفحص الحسابات وكشف الانحرافات والأخطاء؛

- التحقق من أصول وخصوم الشركة جميعا وأنها قائمة على الأسس العامة للمحاسبة؛

---

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 64

[2] شوقي جباري، فريد خميلي، مداخلة بعنوان دور المراجعة الخارجية في ارساء دعائم حوكمة الشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر-الواقع والآفاق في ظل المستجدات العالمية المعاصرة-، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، يومي 11-12 اكتوبر 2010، ص 16.

- تقديم الاقتراحات التي يراها مناسبة لتحقيق الأهداف؛

- مراعاة سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة والعقود؛

- تقديم تقريره للجمعية العامة للشركة.

إن واجبات محافظ الحسابات السالفة الذكر سوف تعمل على كشف مواطن الضعف في أجهزة الرقابة لدى الشركة، ومن ثم العمل على كشف أي فساد بالشركة وضمان حقوق المساهمين بشكل كبير، وهذا يؤكد الدور الحيوي للمراجعة الخارجية (محافظة الحسابات) في حوكمة الشركات، إذ أن تطبيق هذه المراجعة بكل أصولها سوف يسهم في بلورة الحوكمة.

إن أهم العناصر التي تبرز أكثر أهمية المراجعة الخارجية (محافظة الحسابات) في إرساء دعائم حوكمة الشركات هي الحقوق التي يتمتع بها المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)، والواجبات المنوطة به والمسؤولية تجاه عدم قيامه بواجباته بشكل مناسب.

الفرع الثاني- مسؤوليات محافظ الحسابات:

تنص المادة 59 من القانون 10-01 على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج، وبالتالي يتحمل محافظ الحسابات ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي:

أولا-المسؤولية التأديبية أو المهنية:

إن الخطأ التأديبي وإن كان منصوصا عليه في القوانين إلا أنه ينطوي على مفهوم واسع يستحيل بذلك حصر جميع الأعمال التي تعتبر انتهاكا للقواعد المهنية، الأمر الذي يجعل الكثير

من المشرعين يلجئون إلى مفهوم عام للخطأ، ويعطي بذلك سلطة التقدير إلى الجهاز المنوط به توقيع العقوبة التأديبية.[1]

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته، ومن بين الوضعيات التي تعتبر كمخالفات أو تقصير في القواعد المهنية نذكر:[2]

– كل مخالفة للقوانين والتنظيمات والقواعد المهنية؛

– كل تقصير مهم؛

– كل عمل مخالف للأمانة والشرف، حتى ولو كان لا يرتبط مباشرة بممارسة محافظة الحسابات.

ثانيا– المسؤولية المدنية :

يعتبر المراجع مسؤولا تجاه العميل وتجاه الغير، إذ انه وعند قيامه بأي خطأ أو تقصير فعليه تحمل المسؤولية كاملة في حالة ما إذا تم إثبات ذلك، حيث أقر المشرع الجزائري بالمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات، وذلك بموجب المادة 715 مكرر 14 الفقرة 01 (المرسوم التشريعي رقم 93 – 08) من القانون التجاري[3] والمادة 45 من القانون رقم 91 – 08 المتعلق بالمهن الثلاث.

---

[1] فتحي طيطوس، محافظ الحسابات في الجزائر، دفاتر السياسة والقانون، العدد 09، جوان 2013، ص44.

[2] مصطفى عقاري، مسؤوليات محافظ الحسابات–دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص 98.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد27، السنة 30، مرجع سابق، ص 34.

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا برهن على أنه قام بالمتطلبات العادية لمهمته، وأنه أعلن وأدان هذه المخالفات في مجلس الإدارة، وإن لم تتم معالجة ذلك بصفة ملائمة في الجمعية العامة الأقرب انعقادا بعد إعلامه بذلك.

وفي مجال تحمل محافظ الحسابات للمسؤولية المدنية فقد نص القانون 10-01 في مادته 75 على وجوب اكتتابه عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي من الممكن أن يتحملها أثناء ممارسته للمهنة، كما يضمن عقد التأمين المكتتب من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات النتائج المالية التي يتحملها محافظ الحسابات وغير المشمولة بعقد تأمين. [1]

ثالثا-المسؤولية الجنائية أو الجزائية:

قد يقوم المراجع- أثناء قيامه بمهامه- ببعض التصرفات التي تضر بمصلحة الشركة عن عمد وهو ما يجعله يتحمل مسؤولية جنائية، إذ يعاقب محافظ الحسابات عن كل الجرائم التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه وذلك حسب ما نصت عليه التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات، ولقد ذكر المشرع الجزائري في المادتين 33 و 34 من القانون 91-08 وكذلك المادة 715مكرر 06 من القانون التجاري المتعلقة بممارسة المهنة بصفة غير شرعية.

كما تنص المادة 52 من القانون 91 – 08 على أنه :" يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام القانوني" ، وهو ما نصت عليه المادة 62 من القانون 10-01.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، مرجع سابق، ص 12.

إن تنفيذ المسؤولية الجزائية يهدف إلى معاقبة محافظ الحسابات عن الجرائم التي ارتكبها ضد مصلحة الشركة، أما تنفيذ المسؤولية المدنية والتأديبية فيهدف إلى تعويض الضرر المتسبب فيه بالنسبة للغير على إهماله أو قيامه بخطأ ما، كما أن وقوع مسؤولية معينة لا يقصي إمكانية تحمل محافظ الحسابات للأنواع الأخرى من المسؤوليات.

الفرع الثالث–معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات:

تتم عملية المراجعة الخارجية للحسابات عبر خطوات ومراحل تبدأ بتكليف محافظ الحسابات بمهمة المراجعة ثم قيامه بالتخطيط وتقييم نظام الرقابة الداخلي ،جمع أدلة الإثبات والقرائن وأخيرا مرحلة مراجعة كل من حسابات الميزانية وحسابات النتائج وصولا إلى إبداء رأيه في شكل تقرير موجه للأطراف المعنية.

أولا–قبول المهمة وبداية العمل:

على محافظ الحسابات في البداية التأكد من توفر مجموعة من الشروط أهمها:[1]

– التأكد من سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات؛

– الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة، وكذا قائمة شركاء الحصص العينية، إن وجدت؛

– التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة تجاه مسؤولي الشركة التي سيراقبها؛

[1] الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، السنة 05، 2012، ص 27.

– الاتصال بالمحافظ السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في إنجاز مهمته؛

– في حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية وتنظيمية، أو لأسباب أخرى، عليه مراسلة الشركة وإخبارها بأسباب عدم قبوله المهمة وذلك في خلال 15 يوما.

ثانيا–إعداد ملفات العمل:

إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي،حيث أن وجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

ثالثا–تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث عليه أن يتأكد حسب ما نصت عليه القوانين والتنظيمات أن الشركة تمسك الدفاتر الإجبارية مثل دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، سجل مداولات الجمعية العام وسجل مداولات مجلس الإدارة.

وعليه أن يتأكد كذلك من احترام ما جاءت به التشريعات من مبادئ أساسية منها استمرارية الطرق المعمول بها، استقلالية الدورات، استمرارية النشاط، التكلفة التاريخية، عدم المقاصة بين الحسابات، الحيطة والحذر...الخ، كما عليه التأكد من أن نظام المراقبة الداخلية هذا يسمح بإعداد

القوائم المالية ذات درجة عالية من الثقة، وفي حالة العكس يمكن للمراجع أن يرفض المصادقة على الحسابات.[1]

رابعا–فحص الحسابات وإعداد التقارير:

على المراجع القيام بمراجعة عناصر الميزانية وعناصر جدول حسابات النتائج، وذلك باستعمال تقنيات السبر وإتباع النهج الذي يراه مناسبا لذلك والذي يؤدي إلى إعطاء رأي حول مصداقية وشرعية الحسابات السنوية للشركة من خلال التقرير الذي يعتبر أهم جزء في مهمته باعتباره دليلا على انجاز محافظ الحسابات للمهمة الموكلة إليه، كما يعتبرا مؤشرا على التزام الشركة بالمبادئ المحاسبية والقوانين، وهو في نفس الوقت عامل مطمئن للأطراف التي تتعامل مع الشركة.

وبعد عرضنا للمراحل التي يقوم بها محافظ الحسابات، وكذا معايير الأداء المهني التي هو ملزم بأدائها نستطيع القول بأن كل ما يقوم به محافظ الحسابات بداية من قبوله للمهمة إلى غاية إعداده للتقارير يساعد في توفير مجموعة من المقومات التي تدعم الحوكمة في الشركة، حيث ومن خلال تمتعه بالاستقلالية يساهم في توفير الشفافية في المعلومات من خلال تقاريره المختلفة، بالإضافة إلى توفير الحماية للمساهمين والحفاظ على حقوقهم وتحقيق العدالة فيما بينهم من خلال تصريحه بأعمال الغش والتحريف في المعلومات.

---

[1] الازهر عزة، رشيدة خالدي، مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي ومنهجية المراجعة في ظل المعايير الدولية للمراجعة (دراسة تحليلية) ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS–IFRS–IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات–اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 – 25 نوفمبر 2014، ص07، ص08.

الفرع الرابع–إعداد تقرير المراجع الخارجي :

يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المراجع كالمستثمرين والمقرضين ورجال الاقتصاد وإدارة الشركة وغيرهم، لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المراجع عناية فائقة، حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية.

أولا–ماهية تقارير المراجع الخارجي:

تقرير المراجع الخارجي هو وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه، بهدف إبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها الشركة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي له ونتائج أعماله في السنة المالية محل المراجعة.[1]

ثانيا–العناصر الأساسية لتقرير المراجع الخارجي:

باعتبار التقارير وثيقة مكتوبة تتضمن ما قام به المراجع من إجراءات وما توصل إليه من نتائج، فلابد أن يتضمن هذا التقرير مجموعة من العناصر التي نص عليها معيار المراجعة الدولي رقم 700 " تقرير المراجع عن القوائم المالية "، والتي يمكن عرضها في النقاط التالية:[2]

---

[1] حسام الدين خداش وآخرون، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل والخاص لتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 07، العدد 04، 2011، ص 597.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص120، ص121.

- **عنوان التقرير:**

يتضمن تقرير المراجع الخارجي عنوان مناسب يساعد في التعرف على هذا التقرير والتفريق بينه وبين التقارير الأخرى التي تصدر من جهات أخرى، مثل تقرير مجلس الإدارة.

- **الجهة التي يوجه إليها التقرير:**

يتم توجيه التقرير إلى الجهة التي قامت بتعيين المراجع الخارجي مثل الجمعية العامة للمساهمين.

- **الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:**

وهي الفقرة الأساسية الأولى بتقرير المراجع الخارجي، ويجب أن تتضمن العناصر التالية:[1]

- ذكر القوائم المالية التي تمت مراجعتها بالاسم والفترة التي تغطيها؛
- مسؤولية إدارة الشركة عن إعداد هذه القوائم لإزالة أي شك أو غموض عمن قام بإعدادها؛
- مسؤولية المراجع فقط إبداء الرأي الفني حولها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- **فقرة النطاق:**

تتضمن فقرة النطاق ما يلي:

– يصف تقرير المراجع نطاق المراجعة، وذلك بالنص على أن عملية المراجعة قد تم انجازها وفقا للمعايير الدولية للمراجعة أو الممارسات الوطنية المناسبة حسب ما هو ملائم، وكلمة نطاق تشير إلى أن باستطاعة المراجع القيام بإجراءات المراجعة التي يعتقد بأنها ضرورية في تلك الظروف؛

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، ج1، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2009، ص204 .

– يتضمن التقرير بيانا بأن عملية المراجعة قد تم التخطيط لها وتنفيذها، وذلك بغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت القوائم المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة.

- **فقرة الرأي:**

تنص فقرة الرأي في تقرير المراجع بشكل واضح على إطار التقارير التي تم استخدامها لإعداد القوائم المالية، كما ينص تقرير المراجع بشكل واضح على رأي المراجع فيما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، وعما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

- **تاريخ التقرير:**

يؤرخ المراجع تقريره بتاريخ إكمال عملية المراجعة، وبما أن مسؤولية المراجع هي تقديم تقرير حول القوائم المالية، فعليه عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم.

- **عنوان المراجع:**

يتضمن التقرير اسم موقع محدد، هو عادة المدينة التي يدير فيها المراجع مكتبه .

- **توقيع المراجع:**

يوقع التقرير باسم شركة المراجعة أو بالاسم الشخصي للمراجع أو كلاهما حسبما هو مناسب.

ثالثا– أنواع تقارير المراجع الخارجي:

تختلف التقارير باختلاف زاوية النظر إليها، ولذلك نستطيع تقسيمها إلى مجموعات فإذا نظرنا إلى التقارير من ناحية الرأي الذي يبديه المراجع فإننا نميز الأنواع التالية:

1-الرأي المطلق:

يصدر المراجع رأيه المطلق على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت أربعة شروط هي:[1]

- أن القوائم المالية أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في حساب النتائج أو في الميزانية؛
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي ؛
- حصول المراجع على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

2- الرأي المتحفظ:

ويصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات وهنا لابد من ذكر موضوع التحفظ وأسبابه وأثره على القوائم المالية إن أمكن، أما إذا كان التحفظ هام بحيث يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلابد من الامتناع عن إبداء الرأي أو إعطاء رأي معاكس إذا ما تكونت القناعة لدى المراجع بأن التحفظ يجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع الشركة.

3- الرأي السلبي:

يتم استخدام الرأي السلبي فقط عندما يعتقد المراجع أن القوائم المالية كوحدة تتسم بالتحريف أو التضليل وأنها لا تعبر بعدالة عن كل من المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية وفقا لمبادئ المحاسبة المعتمدة، ويعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

---

[1] يوسف محمود جربوع ، مرجع سابق، ص 260.

4-الامتناع عن إبداء الرأي:

يرتبط إصدار المراجع لتقرير مراجعة يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي عن القوائم المالية في حالة عدم مقدرته على الاقتناع بشأن صدق القوائم المالية كوحدة وعدم مقدرته على التصريح برأي معين عنها.[1]

وأخيرا نستنتج بأن تقرير المراجعة هو القيمة المضافة التي يقدمها المراجع الخارجي للشركة، فالعديد من الأطراف ذات العلاقة بالشركة تعتمد عليه، كون هذا التقرير يضمن صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية وبالتالي فهو يساعدهم على ترشيد قراراتهم، وعليه فقد حظي التقرير باهتمام المشرع فخصص العديد من المواد التي تبين طريقة عرضه والعناصر الواجب توفره فيه، وكذا المعايير الواجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداده.

[1] أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009-2010، ص 76.

المبحث الثالث–إجراءات مراجعة القوائم المالية

يلعب المراجع دورا حوكميا، قانونيا وتنظيميا من خلال تأكيده لمستعملي القوائم المالية أن تلك القوائم قد تم إعدادها وعرضها حسب المعايير المحاسبية، وأنها تمثل بشكل عادل وحقيقي نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي.

المطلب الأول–مراجعة عناصر الميزانية:

إن الهدف من مراجعة الميزانية هو التأكد من صحة تطبيق الإجراءات الخاصة بإعداد هذه القائمة، وذلك بعد دراسة المراجع لنظام الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، بالإضافة إلى التأكد من عرضها حسب المعايير المحاسبية والإفصاح عنها بشكل مناسب، ويقوم المراجع بمراجعة عناصر الأصول ثم عناصر الخصوم.

الفرع الأول–مراجعة الأصول:

سنقوم بعرض إجراءات وأهداف مراجعة كل عنصر من عناصر الأصول.

أولا–مراجعة الأصول المتداولة:

تمثل الأصول المتداولة الموجودات التي تملكها الشركة في شكل نقدي أو قابل للتحويل إلى النقدية خلال الفترة التي تغطيها قائمة المركز المالي وتشمل النقدية، والاستثمارات، وأوراق القبض، والمدينين، والمخزون (البضاعة)، والمدفوعات مقدما وما شابه.[1]

---

[1] أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث–الإطار الدولي...أدلة و نتائج التدقيق– دار الصفاء، الأردن، 2009 ، ص411.

1- مراجعة المخزونات:

يهدف المراجع من خلال مراجعته لعناصر المخزون إلى تحقيق أهداف عامة تتمثل فيما يلي:

- التحقق من ملكية الشركة للمخزون عن طريق فحص السجلات والمستندات التي تؤيد ذلك؛
- التحقق من وجود المخزون ويتضمن ذلك ملاحظة إجراءات الجرد والقيام ببعض الاختبارات للتأكد من صحة الكميات والتحقق من سلامة المخزون ومدى جودته؛
- التأكد من صحة العمليات الحسابية المتعلقة بكشوف الجرد وسلامتها؛
- التحقق من أسعار المخزون وتجانسها بالنسبة لعملية التقييم؛
- التحقق من العرض السليم لعناصر المخزون في الميزانية.

2- مراجعة النقدية:

نجد بأن هناك نوعين من النقدية، منها الموجودة في الصندوق ومنها المودعة في البنك، ومن بين الأهداف التي يسعى المراجع إلى تحقيقها عند مراجعته لبند النقدية ما يلي:[1]

- التأكد من وجود إجراءات رقابة داخلية بخصوص العمليات المتعلقة بالنقدية؛
- التأكد من أن رصيد النقدية الظاهر بقائمة المركز المالي هو فعلا يمثل مجموع النقدية بالخزينة وبالبنوك؛
- التأكد من صحة ودقة السجلات والقيود المحاسبية الخاصة بالنقدية؛

[1] حسين يوسف القاضي، حسين احمد دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة- الإطار النظري والإجراءات العملية- ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط01، 2009، ص 196.

- التأكد من مراعاة الحد الفاصل بين السنوات المالية فيما يتعلق بالعمليات النقدية التي حدثت في نهاية السنة؛
- التأكد من المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات الخاصة بالنقدية؛
- التأكد من التبويب السليم لبند النقدية في قائمة المركز المالي.

أما عند فحص ومراجعة أرصدة النقدية في البنوك، فيجب على المراجع أن يتبع الإجراءات التالية:[1]

– تحليل وفحص كشف الحساب الوارد من البنك للتأكد من مطابقة الرصيد الوارد في هذا الكشف مع الرصيد الدفتري في حساب البنك لدفتر الأستاذ؛

– التحقق من تواريخ الإيداعات أو المسحوبات الواردة بكشف الحساب وكذلك الواردة في دفتر النقدية حتى يتمكن من اكتشاف أي اختلافات أو تلاعب؛

– في حالة وجود اختلاف بين رصيد كشف الحساب الوارد من البنك والرصيد الدفتري في حساب البنك فيقوم المراجع بمراجعة مذكرة التسوية التي أعدتها إدارة الحسابات؛

– من حق المراجع طلب مصادقة من البنك برصيد حسابات الشركة، علاوة على مراجعة كشف الحساب لزيادة الاطمئنان وفي هذه الحالة عليه أن يحدد التاريخ الذي يريد معرفة الرصيد فيه؛

– أخيرا إذا كان هناك أي تحفظ على حسابات البنوك يجب أن يشير المراجع إليه في الميزانية لكي يحمي نفسه.

---

[1] محمد السيد السرايا، مرجع سابق، ص483-485.

3-مراجعة السلف الدائمة أو المؤقتة:

من المفترض أن تكون جميع السلف الدائمة أو المؤقتة التي انتهت الغاية الممنوحة من أجلها قد سددت في نهاية السنة، إلا أنه في حال وجود بعض السلف غير المسددة فإن من واجب المراجع:[1]

- الإطلاع على أسباب عدم تسديدها والاقتناع بصحة هذه الأسباب؛

- جرد هذه السلف لدى مستلميها، ومن الأفضل إجراء هذا الجرد مع جرد الصناديق في آن واحد وذلك بغية اتخاذ الإجراءات لمنع تسرب أموال هذه السلف إلى الصناديق عند جرد الأخيرة وبالعكس؛

- الانتباه إلى الغطاء القانوني والنظامي للسلف الممنوحة وبصورة خاصة إلى الشركاء ورجال الإدارة والعاملين، والتأكد من صحة تطبيق الشروط المرتبطة بمنحها ومن مدة التسليف وكيفية تسديد الأقساط ومواعيد التسديد.

4-مراجعة الأسهم والسندات:

تعتبر الأسهم والسندات استثمارات في الأوراق المالية تهدف الى تحقيق أرباح وإيرادات دورية، وتشتري الشركة هذه الاستثمارات أو تحصل عليها ليس لغرض الاحتفاظ بها فترة طويلة، وإنما يمكن عند الحاجة بيعها، تشمل الإجراءات الأولية لمراجعة الاستثمارات فيما يلي:[2]

---

[1] محمود يوسف الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية التطبيق، عمان، الاردن، الوراق للنشر والتوزيع، 2007، ص492.

[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص414، ص415.

– طلب كشف تفصيلي (الجرد) معتمد من الإدارة بما تملكه الشركة من الأسهم والسندات، مبينا فيه نوع الأوراق وأرقامها وقيمتها السوقية (القيمة العادلة في حالة السوق النشط) أو الرسمية، وأسلوب الحفظ المتبع (البنك – الشركة)، فإذا كانت لدى الشركة فيجوز للمراجع المعاينة والجرد الفعلي، أما إذا كانت لدى البنك، فيطلب المراجع من البنك شهادة – من خلال الشركة – تفيد ملكية الشركة لها وسبب الإيداع لدى البنك؛

– مطابقة سجلات الاستثمارات مع كشف الجرد (التفصيلي) مع ملاحظة أن التحقق يتم مرة واحدة حتى لا تقدم الأوراق أكثر من مرة أو إحلال بعضها محل البعض الآخر، وبالتأكيد من أنها باسم الشركة، وأن الكوبونات التي لم تقبض بعد ما زالت متصلة بأصل السهم والسند؛

– الإطلاع على فواتير الشراء للتأكد من أن الأوراق المشتراة أثناء السنة الحالية قد أثبتت في الدفاتر، والأوراق المباعة قد تم ترحيلها ومعالجتها محاسبيا وكذلك التعرف على التكلفة، أما سعر السوق فيمكن معرفته بالرجوع إلى نشرة أسعار البورصة في تاريخ إعداد الميزانية.

5–الحسابات المدينة (أرصدة العملاء):

يمكن للمراجع مراجعة هذا أرصدة العملاء من خلال القيام بالإجراءات الأولية والتحليلية التالية:

– يطلب كشف تفصيلي بأرصدة العملاء التي تعدها إدارة الشركة، ويمكن للمراجع التأكد من وجود وصحة هذه الأرصدة، كما يمكن له أيضا أن يرسل المصادقات إلى العملاء، أو يقوم المراجع بتتبع هذه الأرصدة من خلال المستندات (أوامر البيع– أوامر الصرف– الفاتورة)؛

– ينبغي على المراجع القيام ببعض الفحوصات لتحديد مدى إمكانية تحصيل الديون، ومدى كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، ومدى صحة الديون المعدومة.

وتجدر الإشارة إلى أنه قد توجد أرصدة شاذة للعملاء نتيجة رد بضاعة بعد سداد العميل لحسابه، لذلك يظهر حساب العميل دائنا، ولذلك يقوم المراجع بمطابقة أرصدة العملاء الدائنة مع المصادقات المرسلة لهم.

6-مراجعة المصروفات المدفوعة مقدما:

هي تلك المصروفات التي دفعت في فترة مالية معينة ولكنها تخص فترة أو فترات لاحقة، ويتأكد المراجع من قانونية أرصدة هذه الحسابات وصحتها وعليه التأكد من أن الفترات المالية المقبلة ستفيد من هذه المصروفات المدفوعة مقدما، وذلك من خلال الإطلاع على العقود التي أدت إلى التزام الشركة بهذه المصروفات ومدة الالتزام والمستندات المؤيدة للدفع، كما يقوم بالتأكد من نصيب الفترة من هذه المصروفات وأن مبدأ الاستحقاق (لا المبدأ النقدي) هو الذي طبق عند معالجة هذه المصروفات في القوائم المالية.[1]

7-مراجعة المصروفات الايرادية المؤجلة:

ويقصد بها المصروفات غير الدورية التي لا تتكرر بصفة دورية منتظمة والتي تعود فائدتها على أكثر من فترة مالية واحدة، ومن الأمثلة الشائعة لهذا النوع مصاريف الحملة الإعلانية ومصاريف التأسيس ومصاريف التجارب والأبحاث، لذا يقوم المراجع بالتأكد من قانونية وصحة هذه الأرصدة، والتحقق من أن المدد المستقبلية ستستفيد فعلا من هذه المصروفات المؤجلة، وأن

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات- الناحيتين النظرية والعملية- ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط04، 2007 ، ص229.

الغرض من ترحيل هذه المصروفات إلى فترات مالية تالية ليس مجرد تخفيف العبء عن هذه الفترة المالية محل المراجعة بقصد إظهار أرباح أكبر من الحقيقة.[1]

8- مراجعة أوراق القبض:

وحتى يتمكن المراجع من التحقق من أوراق القبض يجب عليه القيام بالإجراءات التالية:[2]

- طلب كشف تفصيلي بأوراق القبض التي تملكها الشركة في تاريخ إعداد الميزانية؛

- جرد محفظة الأوراق التجارية عمليا ومطابقة نتيجة الجرد بما هو وارد بالكشف التفصيلي ويسجل يومية أوراق القبض وحساب أوراق القبض بدفتر الأستاذ العام؛

- فحص الأوراق المحفوظة لدى الشركة من الناحية القانونية والتأكد من استيفائها لكافة الإجراءات والاشتراطات القانونية اللازمة لصحة هذه الأوراق؛

- إتباع نظام المصادقات والحصول على إقرارات مكتوبة من المسحوب عليهم تفيد بصحة هذه الأوراق؛

- التأكد من كفاية المخصص المكون لمقابلة الخسارة التي قد تنشأ عن عدم سداد هذه الأوراق مستقبلا.

---

[1] عبد المنعم محمود عبد المنعم، عيسى محمد أبو طبل، المراجعة أصولها العلمية والعملية، ج1، القاهرة، مصر، دار النهضة العربية، 1982، ص430.

[2] أحمد حلمي جمعة، 2009، مرجع سابق، ص526.

ثانيا– مراجعة الأصول غير المتداولة:

هي الأصول التي تمتلكها الشركة بقصد الاحتفاظ بها وليس بقصد بيعها أو تحويلها إلى نقدية وتتميز بأنها تبقى لدى الشركة لفترة طويلة، وهي تختلف في مراجعتها عن الأصول المتداولة نظرا لقلة عمليات الحيازة الخاصة بها، تتمثل إجراءات مراجعة الأصول غير المتداولة فيما يلي:[1]

– طلب كشوف تفصيلية من الإدارة بما تملكه الشركة من أصول ثابتة يوضح فيها باختصار تاريخ شراء كل أصل وما طرأ عليه من تغيرات؛

– الإطلاع على المستندات الدالة على ملكية الشركة للأصل؛

– التأكد من كفاية الاهتلاكات ومن إتباع الشركة لسياسة ثابتة في حساب أقساط الاهتلاك السنوية؛

– التأكد من عدم وجود أي رهن على تلك الأصول لصالح الغير، وفي حالة وجود أي رهن على أصل من الأصول الثابتة على المراجع أن يشير إلى هذا في تقريره، ويأخذ ذلك في اعتباره عند إعداد التوصيات النهائية.

الفرع الثاني– مراجعة الخصوم:

تتكون الخصوم من حقوق أصحاب الشركة والالتزامات التي على الشركة للغير، والهدف الرئيسي من مراجعتها هو التأكد من عدم تقديرها بأقل من قيمتها، حيث تنقسم هذه الخصوم إلى خصوم طويلة الأجل وأخرى قصيرة الأجل.

---

[1] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، 2006، ص524.

أولا- مراجعة الخصوم قصيرة الأجل:

هي عبارة عن ديون مستحقة على الشركة تكون عادة مطلوبة خلال فترة قصيرة من الزمن هي عادة سنة، وتحتوي غالبا على ديون تتحملها الشركة خلال دورتها التشغيلية مثل أوراق الدفع وحسابات الموردين.

1-مراجعة أرصدة الدائنين (الموردين):

لمراجعة وفحص أرصدة الدائنين يقوم المراجع بما يلي:[1]

- مراجعة حسابات الدائنين في دفتر الأستاذ ومراجعة العمليات الحسابية التي أدت إلى هذه الأرصدة؛
- مخاطبة الدائنين أو بعضهم من أصحاب الأرصدة الكبرى لإرسال مدى موافقتهم على صحة هذه الأرصدة؛
- التحقق من تواريخ استحقاق أرصدة الدائنين لتحديد ترتيب سداد هذه الأرصدة، وحتى لا تتعرض الشركة لأي جزاءات أو غرامات؛
- التحقق من أي عمليات شراء جديدة أدت إلى زيادة أرصدة الدائنين، مع فحص ومطابقة حساب المشتريات مع حساب الدائنين من خلال فواتير الشراء؛
- التحقق من الإفصاح عن أرصدة الدائنين في الميزانية.

[1] محمد السيد السرايا، مرجع سابق، ص586.

2-مراجعة أوراق الدفع :

تمثل أوراق الدفع التزاما قانونيا من قبل الدائنين والذي يكون مرهونا أو غير مرهون بالأصول، وعادة ما يتم إصدار أوراق الدفع لفترة تتراوح بين شهر وسنة، ولكن يوجد أيضا أوراق دفع طويلة الأجل تزيد مدتها عن السنة ويتم إصدار هذه الأوراق لتحقيق أغراض مختلفة، كما يشمل رهن الممتلكات استخدام أصول متنوعة مثل الأسهم، المخزون والأصول الثابتة.

يقوم المراجع بمراجعة أوراق الدفع من خلال الإجراءات التالية:[1]

- طلب كشف تفصيلي بأوراق الدفع التي لم يحن تاريخ استحقاقها ومطابقة ما ورد به مع ما هو مقيد بدفتر يومية أوراق الدفع، بالإضافة إلى مطابقة مجموع الكشف مع رصيد حساب أوراق الدفع بدفتر الأستاذ العام؛

- مراجعة دفتر يومية أوراق الدفع من الناحية الحسابية، واختبار الترحيلات إلى دفتر الأستاذ؛

- تتبع القيود من دفتر يومية أوراق الدفع إلى دفاتر اليومية الأخرى مثل دفتر النقدية عند دفع قيمة الأوراق خلال السنة ودفتر اليومية العامة عند استبدال الأوراق أو إلغاؤها؛

- الإطلاع على أوراق الدفع التي سددت والتأكد من إلغائها عن طريق ختمها بما يفيد ذلك؛

- تتبع ما يتم بالنسبة لأوراق الدفع خلال السنة التالية من حيث دفعها أو إلغائها أو استبدالها للتأكد من صحة رصيدها في السنة محل المراجعة.

---

[1] محمود عبد الملك فخرا، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكويت، ذات السلاسل، 2002 ، ص254.

ثانيا- مراجعة الخصوم طويلة الأجل:

تمثل الخصوم طويلة الأجل التزامات على الشركة والتي يمتد استحقاقها لأكثر من دورة مالية واحدة، وتعرف بأنها تلك الديون طويلة الأجل والتي تنشأ إما بإصدار سندات يكتتب فيها الجمهور بشروط خاصة، وإما بعقد قرض مع أحد البنوك أو أي من الشركات الائتمانية وغالبا ما تكون هذه القروض مضمونة برهن الأصل سواءا كان أصلا معينا أم مجموعة من الأصول.

الفرع الثالث- مراجعة حقوق الملكية:

تمثل حقوق صاحب المشروع في الشركات الفردية من رأس المال الذي خصصه لاستثماره في المشروع، بينما يتكون رأس المال في شركات الأشخاص من حصص الشركاء، وفي شركات المساهمة يتكون رأس المال من مجموعة من الأسهم المكتتب فيها من قبل المساهمين.

أولا-إجراءات مراجعة حقوق الملكية:

يعتبر رأس المال في الشركة العنصر الأساسي الأول والهام من عناصر حقوق الملكية والذي يحتاج إلى عناية خاصة عند فحصه ومراجعته، وذلك بسبب نقص العمليات المختلفة التي تحدث بالنسبة لرأس المال على مدار فترات طويلة الأجل، وتتمثل هذه العمليات في الغالب في عمليات زيادة أو تخفيض رأس المال أو في حالات انضمام أو انفصال الشريك في شركات الأشخاص، وتتمثل هذه الإجراءات بالنسبة لشركات المساهمة فيما يلي:[1]

- الإطلاع على عقد التأسيس والنظام الداخلي للشركة المساهمة، وكذلك على قرارات الهيئة العامة للمساهمين؛

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 270-272.

– الإطلاع على محضر الهيئة العامة للمساهمين غير العادية للتعرف على ما طرأ على رأس المال من زيادة أو تخفيض؛

– التأكد من صحة الإجراءات والشروط القانونية الخاصة بزيادة أو تخفيض رأس المال؛

– التأكد من صحة عرض رأس المال في قائمة المركز المالي أي إظهار رأس المال المصرح به ورأس المال المصدر، وكذلك رأس المال المدفوع.

ثانيا– مراجعة الاحتياطات:

الاحتياطي عبارة عن تخصيص جزء من الأرباح الصافية التي حققتها الشركة بعد أخذ كافة المخصصات اللازمة في الحسبان، وذلك لمقابلة غرض معين أو تحقيق هدف معين أو تماشيا مع سياسة إدارية معينة موضوعة وبذلك لا يتم تخصيص هده الاحتياطات إلا بوجود أرباح فائضة[1]، وتتمثل الإجراءات الخاصة بمراجعة الاحتياطات فيما يلي:[2]

– مراجعة وفحص القانون العام والقانون النظامي للشركة للتحقق من تكوين الاحتياطات وخاصة الإلزامية التي نصت عليها هذه القوانين والتحقق من قيمتها والحد الأقصى لها؛

– التحقق من الإفصاح عن هذه الاحتياطات في الميزانية ضمن عناصر حقوق الملكية وبعد حساب رأس المال؛

– التحقق من أن الأصول مقومة تقويما صحيحا وغير مبالغ فيه مما يجعل وجود هذه الاحتياطات عملية صورية؛

---

[1] يوسف محمود الجربوع، مرجع سابق، ص535.

[2] محمد السيد السرايا، مرجع سابق، ص568، ص569.

– التحقق من عدم إساءة استخدام الاحتياطات عن طريق الإدارة؛

– في حالة قيام الشركة باستثمار أي نوع من الاحتياطات فعلى المراجع مراجعة حسابات الاستثمار الخاصة بهذه الاحتياطات مثل استثمارات احتياطي السندات.

المطلب الثاني–مراجعة عناصر حساب النتائج:

يقوم المراجع بمراجعة هذه القائمة عن الفترة الأخيرة وحتى عن فترات سابقة إذا تطلب الأمر، وذلك بغرض الوصول إلى متوسط الأرباح التي ستحققها الشركة والتأكد من مدى استمرار هذه الأرباح واتجاهها المستقبلي نحو الزيادة أو النقص، وتهدف مراجعة هذه القائمة إلى التأكد من أن جميع عمليات البيع والشراء والمردودات الخاصة بكل منهما مسجلة بدقة ومؤيدة بوثائق محاسبية تدل على صحتها، وتتمثل إجراءات مراجعتها فيما يلي:[1]

– التأكد من أن جميع البنود التي سبق مراجعتها قد أدرجت في القائمة على أساس الرصيد الصحيح بعد المراجعة؛

– المراجعة الحسابية لجدول حساب النتائج والكشوف المعدة عنه؛

– فحص أي بند لم يسبق مراجعته، والتأكد من صحته، والإطلاع على المستندات المؤيدة؛

– فحص المصروفات التي سيتم توزيعها على عدة سنوات والتحقق من سياسة الشركة بخصوص توزيعها؛

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص382.

الفرع الأول-إجراءات مراجعة دورة الإيرادات:

تتم إجراءات مراجعة دورة المبيعات- باعتبارها بند مهم بالنسبة للمراجع وللشركة- كما يلي:[1]

- فحص نظام المبيعات من حيث رسم السياسة العامة للبيع والتنفيذ وتحديد الأسعار، والموافقة على الخصم والمسموحات وفترة الائتمان وكذلك فحص نظم الرقابة الداخلية والتأكد من صحته؛

- مراجعة بعض صور فواتير البيع حسابيا من حيث العمليات الحسابية والمجموع ومطابقتها مع الأسعار المحددة بمعرفة الشركة، وإذا وجد خصم تجاري يجب أن يكون معتمد من المسؤولين؛

- مراجعة صور فواتير البيع مع المثبت في يومية المبيعات بطريقة الاختبار تبعا لمدى اطمئنان المراجع إلى نظام الرقابة الداخلية، والتأكد من إثبات القيود بالمبالغ الصحيحة وفقا لصور الفواتير؛

- مراجعة بعض صور فواتير البيع مع دفاتر المخازن للتأكد من أن البضاعة المباعة قد سجلت بها وتم تخفيض رصيد المخازن بكمياتها.

- تتبع بعض المبيعات من دفتر البضاعة الصادرة إلى دفتر يومية المبيعات حتى يمكن التأكد من أن جميع البضائع التي خرجت من المخازن قد أثبتت في دفتر اليومية؛

- الاهتمام بمراجعة عمليات البيع التي تتم في الأيام الأخيرة من السنة المالية والتأكد من أن المبيعات التي أثبتت في الدفاتر قد خرجت بالفعل من المخازن، وبالتالي لم تدرج ضمن المخزون السلعي في نهاية المدة؛

- مراجعة فواتير البيع الملغاة، والتأكد أن البيع قد ألغي بالفعل وأن الإلغاء قام به موظف مسؤول؛

---

[1] محمود عبد الملك فخرا، مرجع سابق، ص200.

– تحليل المبيعات التي تمت خلال سنة المراجعة ومقارنة المبالغ الواردة في هذا التحليل بما يماثله في السنوات السابقة، وإذا وجدت طفرة بالزيادة أو النقص في هذه المقارنات فيجب على المراجع أن يستفسر من المسؤولين في الشركة عن أسبابها حتى يتأكد بأنها لا تخفي تلاعبا أو أخطاء؛

– إذا وجدت مبيعات أصول ثابتة فيجب عزلها عن مبيعات البضاعة والتأكد من صحتها بالإطلاع على فاتورة البيع والعقود والمراسلات الخاصة بها.

الفرع الثاني– إجراءات مراجعة دورة المشتريات:

من أجل تحقيق الأهداف السابقة يقوم المراجع بتنفيذ الإجراءات التالية:[1]

– فحص نظام الرقابة الداخلية والتأكد من صحته اعتبارا من طلب شراء البضائع لحين استلامها؛

– التحقق بطريقة الاختبار من اعتماد الشراء من الأشخاص المسئولين في الشركة؛

– اختيار بعض فواتير الشراء وتتبعها مع أوامر الشراء ودفتر البضاعة الواردة لحين استلام المخازن للبضاعة؛

– التأكد من استلام البضاعة المشتراة المقيدة بدفتر المشتريات بالإطلاع على دفاتر المخازن وبطاقات الصنف؛

– تتبع البضاعة المشتراة من دفتر البضاعة الواردة إلى دفتر يومية المشتريات للتأكد من أن البضاعة التي وردت إلى المخازن تم إثباتها في دفتر يومية المشتريات؛

[1] نفس المرجع، ص197، ص198.

– إذا وجدت بعض المشتريات التي لا تؤيدها فواتير فيجب أن يُخطر المراجع إدارة الشركة بذلك، ويتحرى عن السبب؛

– الاهتمام بمراجعة المشتريات التي تتم في الأيام الأخيرة من السنة المالية التالية من أجل اكتشاف أي تلاعب؛

– في حالة وجود فواتير خاصة بمشتريات مقيدة في الدفاتر مع عدم ورود البضاعة الخاصة بها إلى المخازن، فيجب على المراجع أن يطلب شهادة تثبت ملكية الشركة لهذه البضاعة والتأكد من أنها مدرجة ضمن المخزون السلعي آخر المدة، وعليه إثبات هذه العملية في سجل الملاحظات ومتابعة ورودها وقيدها في دفاتر المخازن؛

– إذا وجدت فواتير بشراء أصول ثابتة فيجب التأكد من عدم إضافة هذه الفواتير إلى إجمالي المشتريات، وترحيل قيمتها إلى حسابات الأصول الخاصة بها.

المطلب الثالث–مراحل مراجعة القوائم المالية المجمعة:

بعد قيام المجمع بإعداد قوائمه المالية المجمعة، يأتي دور محافظ الحسابات في التأكيد على صحة الحسابات الواردة فيها، وأنها تعطي الصورة الحقيقية للمركز المالي للمجمع ونتائج نشاطه.

الفرع الأول– التعرف على المجمع:

يقوم محافظ الحسابات أولا بالتعرف على تنظيم المجمع، هياكله والشركات التابعة له، ونشاط كل منها مما يمكنه من جمع كل المعلومات التي تساعده على أداء مهمته، وتهدف هذه المرحلة إلى:

- إعداد الملف الدائم للتجميع؛
- معرفة الأحداث التي يمكن أن يكون لها أهمية نسبية على القوائم المالية المجمعة؛
- توجيه، تخطيط المهمة واختيار تقنيات المراجعة الأكثر ملاءمة لعملية المراجعة.

وتبدأ هذه المرحلة مع بداية المهمة وتستمر خلالها، وذلك من أجل تعديل الأشغال وفق متطلبات وخصوصيات المجمع وذلك بصفة دائمة ومستمرة.

يتضمن الملف الدائم لمراجعة القوائم المالية المجمعة نفس العناصر التي يتضمنها الملف الدائم الخاص بمراجعة القوائم المالية الفردية، ويتضمن هذا الملف العناصر التالية:[1]

- بيانات تاريخية عن المجمع ووحداته كالعقد التأسيسي والهيكل التنظيمي؛
- كل ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية الموجود بالمجمع؛
- معلومات محاسبية ومالية كالمخططات والدلائل المحاسبية المستعملة بالمجمع والحسابات السنوية للسنوات الثلاثة الأخيرة وطرق تقديم وتقييم الحسابات، دليل إجراءات التجميع، قواعد الإفصاح...الخ
- معلومات قانونية وجبائية واجتماعية عن المجمع مثل: قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي يملكونها، محاضر مداولات الجمعية العامة للمساهمين، العقود المهمة وتقارير المراجعين السابقين.
- معلومات اقتصادية كقطاع نشاط المجمع ووضعيته في السوق وسياسته التجارية؛
- معلومات خاصة بمصلحة الإعلام الآلي.

---

[1] مقرر رقم 103/spm/94 المؤرخ في 02 فيفري 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات التوصية رقم 02 الاجتهادات الدنيا الخاصة بملفات العمل.

الفرع الثاني– مراجعة حسابات الشركات التابعة:

يتمثل دور محافظ حسابات المجمع بالتأكد من أن الحسابات المجمعة قد أعدت وفق المبادئ والطرق المحاسبية التي يتبناها المجمع من جهة، ومن جهة أخرى يراجع إجراءات التجميع،[1] حيث أن محافظ حسابات المجمع لا يقوم بمراجعة حسابات الشركات التابعة وإنما يعتمد على تقارير محافظي حسابات هذه الشركات، وذلك بالاطلاع على:

- تقارير المصادقة لكل شركة؛
- مخططات عمل محافظي الحسابات وعدد ساعات العمل؛
- تقنيات المراجعة المستعملة، الخصوصيات المحاسبية للشركة التابعة، والنقائص المسجلة؛
- ملاحظات محافظي الحسابات حول طرق التقييم والإفصاح المستخدمة؛
- الاطلاع الكلي أو الجزئي على ملفات محافظي حسابات كل شركة.

كما يقوم محافظ حسابات المجمع (هنالك محافظا حسابات حسب القانون الجزائري) بإجراء اتصالات مع محافظي حسابات الشركات التابعة، وذلك بهدف:

- ضبط قائمة الشركات التابعة التي تدخل في نطاق التجميع مع تعيين حجم أعمال المراجعة المنجزة، شكل ونوع التقارير المطلوبة، هوية الأشخاص القائمين بالمهمة؛
- قوائم التجميع المتبناة، دليل الإجراءات المستعمل، إجراءات مراجعة الحسابات الداخلية للمجمع (الحسابات بين الشركات)، رزنامة الأعمال.

وتهدف هذه المرحلة إلى تنسيق أعمال المراجعين على مستوى المجمع وشركاته على حد سواء.

---

[1]Bachy, Bruno, et Sion, Michel, Op.Cit, p 24.

الفرع الثالث–مراجعة عملية التجميع:

تهدف هذه العملية إلى التأكد من أن عمليات التجميع صحيحة وتعكس الصورة الصادقة للمجمع، حيث أن إجراءات المراجعة خلال هذه المرحلة مرتبطة ارتباطا وثيقا بإجراءات التجميع، وذلك من خلال الخطوات التالية:

أولا–نطاق التجميع:

يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من تطبيق النصوص القانونية الخاصة بتحديد الشركات الداخلة في محيط التجميع، واختيار طرق التجميع، وذلك من خلال التأكد من الجوانب التالية: [1]

- التأكد من استيفاء الشركات لخصائص الرقابة التي تنص عليها النصوص القانونية؛
- التأكد من أن طرق التوحيد المتبعة تتماشى مع النصوص القانونية؛
- التأكد من تبرير إقصاء الشركات من محيط التجميع من خلال الملاحق.

ثانيا–جمع المعلومات:

خلال هذه المرحلة يتم التأكد من أن كل المعلومات الموجودة في جداول التجميع قد تم جمعها بطريقة صحيحة، وخاصة منها المعلومات الرقمية الموجودة في ميزان المراجعة، وذلك من خلال:

- التأكد من صحة المعلومات المدخلة والموجودة في جداول التجميع؛
- التأكد من أن هذه المعلومات قد تمت مراجعتها من طرف محافظي حسابات الشركات التابعة للمجمع؛
- التأكد من صحة العمليات الحسابية الخاصة بإدخال المعلومات.

---

[1] بدر الدين سوسة، مرجع سابق، ص 126 بتصرف.

ثالثا– تسيير الحسابات بين شركات المجمع:

يقوم المراجع الخارجي بمراجعة تسيير الحسابات بين شركات المجمع من خلال:

- التأكد من إلغاء كل الحسابات بين شركات المجمع ؛
- التأكد من مقابلة الحسابات بين شركات المجمع بصفة صحيحة؛
- التأكد من صحة الحسابات المتقابلة في جدولي الميزانية وحساب النتائج.

رابعا– مجانسة الحسابات:

يتم خلال هذه المرحلة التأكد من تجانس وتناسق طرق التقييم في المجمع، وذلك من خلال:[1]

- التأكد من الأخذ بعين الاعتبار العمليات المتعلقة بالسنوات الماضية؛
- مراقبة الأثر الضريبي في حالة تغيير معدل الضريبة؛
- مراقبة المعالجات المتعلقة بالفروع الأجنبية؛
- مراقبة الأثر على المجمع وفوائد الأقلية.

خامسا– عمليات الإلغاء:

تهدف هذه العملية أساسا إلى حذف العمليات المتكررة من خلال:

- إلغاء الحسابات الداخلية للمجمع، المؤونات المكونة من طرف شركات المجمع ؛ حسابات سندات المساهمة؛
- التأكد من أن عمليات الإلغاء قد تمت وفق إجراءات المجمع وباحترام القوانين؛
- التأكد من الإفصاح على كل الإلغاءات؛

[1] نفس المرجع، ص 128 بتصرف.

- التأكد أن الإلغاءات المسجلة قد أخذت بعين الاعتبار الآثار المتعلقة بالسنوات السابقة؛
- مراقبة كيفية إلغاء أسهم الشركات التابعة خاصة فرق إعادة التقييم (good will)، توزيع رأس المال والاحتياطات بين المجمع والأقلية وتوزيع النتيجة.

سادسا– الجباية المؤجلة:

يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من النقاط التالية:

- التأكد من أن المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة تتوافق مع النصوص التشريعية؛
- التأكد من أن طرق معالجة الضرائب المؤجلة؛
- التأكد من صحة معدل الضريبة المطبقة على كل شركة تابعة؛
- مراقبة الآثار الجبائية على توزيع الأرباح؛
- مراقبة الوضعية الجبائية للشركات التابعة ومدى احترامها لمبدأ الحيطة والحذر؛
- التأكد من شمولية وثبات المعلومات الجبائية المفصح عليها في الملاحق.

سابعا– التغير في نطاق التجميع:

تختص هذه المرحلة بتغير المساهمات داخل المجمع من سنة إلى أخرى أي شراء وبيع أسهم الشركات التابعة (الداخلة في محيط التجميع)، وتستوجب هذه المرحلة متابعة متمعنة، حيث يتم :[1]

- التأكد من احترام النصوص القانونية عند شراء وبيع أسهم الشركات التابعة؛
- التأكد من شمولية المعالجة المحاسبية لهذه العمليات؛
- التأكد من أن مدة الاهتلاك تتوافق مع الأهداف المسطرة؛

[1] نفس المرجع، ص 130 بتصرف.

- التأكد من أن فوائض ونواقص القيمة الناتجة عن بيع الأسهم قد تم تسجيلها بصفة صحيحة والإفصاح عنها ضمن القوائم المالية المجمعة؛
- التأكد من حذف إعادة التقييم الناتجة عن الاندماجات الداخلية.

ثامنا– تحليل الأموال الخاصة:

يتم في هذه المرحلة التأكد من صحة الأموال الخاصة المفصح عنها في القوائم الفردية، ومقارنة هذه القوائم مع تلك المتعلقة بالسنة الماضية.

تاسعا– إعداد وتقديم القوائم المالية المجمعة:

بعد إعداد وتقديم القوائم المالية المجمعة يقوم المراجع الخارجي بما يلي:

- التأكد من صحة عملية التجميع؛
- التأكد من أن القوائم المالية المجمعة مطابقة لقواعد الإفصاح المعمول بها؛
- تقييم أثر هذه العناصر على المصادقة.

عاشرا–الخلاصة والتقرير:

يتم خلال هذه المرحلة تلخيص كافة الأهداف التي تم اكتشافها والمتعلقة بتغيير الطرق، الأخطاء الممكن تقييمها كميا، حالات عدم التأكد، حالات الحذف الخطأ من القوائم المالية المجمعة، الوصول إلى تقرير المصادقة.

أخيرا نستنتج أن عملية مراجعة القوائم المالية المجمعة تخضع لنفس منهج مراجعة القوائم المالية الفردية، إلا أنه يتمتع بنوع من الخصوصية فهو يعتبر امتدادا لمراجعة القوائم المالية الفردية، حيث يعتمد محافظ حسابات المجمع على نتائج مراجعة الشركات التابعة مع وجوب تقييمه لهذه الأعمال.

خلاصـــــة:

إن تطور المراجعة أساسا مرتبط بتطور الأهداف التي تقوم بتحقيقها، فقد كانت في البداية تهدف إلى كشف الغش والأخطاء ثم أصبحت تعنى بمراقبة الخطط والاستراتيجيات والرقابة على أداء الإدارة التنفيذية الشركة، ونظرا لأهمية الدور الذي تقوم به قامت الهيئات المحاسبية الدولية بإصدار معايير مراجعة دولية من اجل تقنين عمل المراجعين في مختلف الدول.

ولقد شهدت الجزائر إصلاحات على مستوى مهنة المراجعة والمنظمات المشرفة عليها، حيث عرفت إعادة تنظيم وهيكلة جديدة منذ سنة 2010 ، كما تم إصدار 12 معيار تضمنت إرشادات وتوجيهات ومعايير أداء عمل محافظ الحسابات، ومن المفروض أن يصل عدد هذه المعايير إلى 37 معيار مستقبلا، وذلك بهدف تحسين ممارسة المهنة في الجزائر.

بعد عرضنا للجوانب الخاصة بعملية مراجعة القوائم المالية المجمعة نجد بان لديها منهج خاص تتم فيه مراجعة جميع المراحل الخاصة بعملية التجميع، فمحافظ الحسابات المجمع بعد اطلاعه على تقارير محافظي حسابات الشركات التابعة يقوم بمهمة المراجعة مع التركيز على مراجعة عملية التجميع ، ليقوم أخيرا بإصدار تقرير حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية للمجمع والذي يكون بمثابة قيمة مضافة لجميع الأطراف.

الفصـل الثالث

اسهامات المراجعة في تفعيل تطبيق مبادئ الحوكمة

تمهيد:

عرف مفهوم حوكمة الشركات انتشارا واسعا على المستوى العالمي ، لكن الاهتمام بالحوكمة كأسلوب لممارسة الإدارة الرشيدة كان نتيجة الانهيارات والأزمات المالية والاقتصادية التي شهدها العالم والتي حدثت بسبب الفساد وسوء التسيير، لذا قامت العديد من الدول المتقدمة بتبني هذا المفهوم الذي يستند في تطبيقه على مجموعة من المبادئ والمعايير .

ونظرا لدور الحوكمة في تدعيم الثقة في القوائم المالية وتعزيز الشفافية في المعلومات ، فلابد من بوجود آليات رقابية تدعم نظام الحوكمة، وعليه فقد تم تصنيف هذه الآليات إلى آليات داخلية وأخرى خارجية والتي تتلخص أساسا في المراجعة الخارجية، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية، حيث أن كل واحدة منها تكمل أخرى بشكل يسمح للشركة بتحقيق أهدافها.

ومن أجل الإحاطة بكل ما يتعلق بالحوكمة كمفهوم ونظام هام داخل كل شركة، قمنا بعرض الحوكمة بمختلف جوانبها، كما عرضنا بعض النماذج لتجارب خاصة بتطبيق هذا المفهوم في دول مختلفة، وعليه قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- ماهية حوكمة الشركات
- تطبيقات نظام حوكمة الشركات
- المراجعة كآلية رقابية لدعم تطبيق حوكمة الشركات

المبحث الأول- ماهية حوكمة الشركات

أصبح تطبيق الشركات لمبادئ الحوكمة من المؤشرات الهامة على رغبة الشركة في التطور، كون هذه المبادئ تساهم في تحقيق المزيد من الشفافية في التسيير، والصرامة في تطبيق الرقابة.

المطلب الأول- أسس ومفاهيم حوكمة الشركات:

تناولنا خلال هذا المطلب كلا من مفهوم الحوكمة، نشأتها، أهميتها وأهدافها، مع الإشارة إلى الأطراف المعنية بتطبيق هذا المفهوم.

الفرع الأول- مفهوم حوكمة الشركات:

بدأ استخدام مصطلح حوكمة الشركات مع بداية عقد التسعينات من القرن الماضي، إذ تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل واسع في السنوات الأخيرة منه، فأصبح استخدامه شائعا بين الخبراء لاسيما أولئك العاملين في المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية. [1]

أولا -أسباب ظهور الحوكمة:

رغم أن مصطلح الحوكمة ظهر في توصيات الشركات الدولية منذ 15 سنة إلا أن الانهيارات المالية والأزمات الاقتصادية جعلته يحظى باهتمام واسع حيث أصبح من أهم المؤشرات على صحة البيئة الاقتصادية، وذلك من خلال الاعتماد على مجموعة من العوامل مثل الإفصاح

[1] نور الدين حامد، فطيمة ساسي، مداخلة بعنوان دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والاداري للقطاع الخاص الجزائري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري ،جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012، ص 03.

والشفافية، الفصل بين الملكية والإدارة، بالإضافة إلى إتباع قواعد محاسبية واضحة في إعداد القوائم المالية للشركة.

1-الفضائح المالية:

أدت الانهيارات المالية والفضائح الإدارية بالشركات العملاقة في العديد من دول العالم – والتي كان لها وما يزال الأثر البالغ على اقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك الشركات– إلى دراسة وتحليل الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الفساد المالي والإداري بالشركات، والذي يؤدي بطبيعة الحال إلى حدوث تلك الانهيارات والفضائح.

ومن أهم هذه الفضائح ما حدث لشركة (Enron) للطاقة، وشركة (Arthur Anderson) لمراجعة الحسابات، وكذا الاختلاسات الكبيرة في شركة (World Com) للاتصالات وشركة (Parmalat) الأوربية للأغذية، حيث رأى البعض بأن تلك الانهيارات كان سببها ضعف السياسات المحاسبية، ولكن تبين فيما بعد أن العيب ليس بمعايير المحاسبة ولكن في سلوكيات مطبقيها.[1]

ويمكننا القول بأن الأزمات المالية والمحاسبية المتلاحقة أدت إلى تفعيل مفهوم الرقابة تحت اسم الحوكمة، والتي تدور حول تطبيق مفهوم يضاعف آليات الرقابة على هذه الشركات للحد من التجاوزات التي تمارسها الإدارة لتفادي الأزمات، ولا يكون ذلك إلا من خلال إتباع أساليب

[1] ظاهر شاهر القشي، إنهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، المجلد 52 ، العدد 05، القاهرة ، 2005 ، ص13.

وسياسات رشيدة تساهم في خلق هياكل ثابتة ومتينة تعيد الثقة للمستفيدين من القوائم المالية بمصداقية بيانات هذه القوائم.[1]

2-نظرية الوكالة:

يعتبر الفصل بين الملكية والإدارة من العوامل الأساسية لظهور نظرية الوكالة، كما أن التوسع الكبير الذي عرفته الشركات الاقتصادية اقتضى أن توكل الشركات مسؤولية إدارتها إلى مجلس إدارة منتخب وهذا ما ولّد تعارض المصالح، وبالتالي زاد بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة.[2]

أما إذا بحثنا في الأدبيات الاقتصادية لحوكمة الشركات فنجد أنه في عام 1932 كان كل من Berle و Means من أوائل من تناول قضية فصل الملكية عن التسيير والتي تحاول فيها آليات حوكمة الشركات سدّ الفجوة بين مسيري الشركة ومالكيها، وكذلك تطرق كل Meckling و Jensen في عام 1976 و Fama في عام 1980 إلى مشكلة الوكالة Problème d'agence حيث أشاروا إلى حتمية حدوث صراع في الشركة عند وجود فصل بين الملكية والتسيير.[3]

أما في عام 1987 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية المعروفة باسم لجنة COSO المنبثقة عن لجنة تريدواي treadway commission والتي أصدرت تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات

---

[1] عيسى عبد الله الغنودي، دور قواعد الإدارة الرشيدة (الحوكمة) في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا – دراسة استكشافية–،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 02، 2011، ص 465.

[2] عمر اقبال توفيق المشهداني، مرجع سابق، ص223.

[3] علال بن ثابت، محمد بن جاب الله، مداخلة بعنوان الحوكمة المؤسساتية ومتطلبات الاصلاح لتطبيقها في الدول النامية، الملتقى الدولي الأول حول أبعاد الجيل الثاني من الاصلاحات الاقتصادية في الدول النامية، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، يومي 04-05 نوفمبر 2006، ص 04.

وما يرتبط من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتعزيز مهمة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة الشركات. [1]

وعليه فان هذين السببين يعدان من أهم العوامل التي أدت لظهور مفهوم الحوكمة، إلا أن البداية الحقيقية كانت عندما تم تشكيل لجنة Cadbury سنة 1991 من قبل مجلس التقارير المالية وبورصة لندن وبعض المحاسبين لتحديد الملامح المالية لحوكمة الشركات، ولقد سعت هذه اللجنة إلى تحقيق المساعدة على رفع معايير الحوكمة ومستوى الثقة بالتقرير المالي والمراجعة المالية، ويلخص توصياته فيما يعرف بـ Code Of Best Practice ويركز هذا الدليل على مجموعة من النقاط الرئيسة وهي الشفافية، النزاهة والمسؤولية.

وفي أكتوبر 1993 ظهر تقرير روتمان Rutteman الذي أوصى بأنه يجب على الشركات المقيدة في البورصة أن يكون ضمن تقريرها تقرير عن نظم الرقابة الداخلية التي تقوم الشركة بتطبيقها للمحافظة على أصول الشركة، لكنه قصر تلك المسؤولية على الرقابة المالية الداخلية.[2]

وفي جويلية من سنة 1995 صدر تقرير Greenbury ووضع ميثاقا لأفضل الممارسات في الإفصاح عن مكافآت أعضاء الإدارات التنفيذية ومجالس الإدارات، ويجب الإفصاح عن هذه المكافآت للمساهمين في التقرير السنوي للشركة وقوائمها المالية.[3]

---

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006، ص14.

[2] ليلى قطاف، شرف الدين أمين بن عواق، مداخلة بعنوان دراسة حول آثار تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في محاربة الفساد المالي والاداري، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية (تجربة الأسواق الناشئة)–جامعة اليرموك، الأردن، يومي 17–18 أفريل 2013، ص 10.

[3] إحسان صالح المعتاز، عفاف سالم بصفر، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات –دراسة ميدانية على مجلة جامعة الملك عبد العزيز–الاقتصاد والادارة–، المجلد 24، العدد 02، 2010، ص203.

بعدها وفي سنة 1998 تم تشكيل لجنة Hample بتوجيهات من بورصة لندن للأوراق المالية وبتمويل من اتحاد الصناعيين البريطانيين، حيث قامت اللجنة بمراجعة أدوار المدراء والمساهمين ودور المراجعين الخارجيين في تطبيق حوكمة الشركات، حيث ترى هذه اللجنة أن الممارسة الأفضل للحوكمة تعتمد على وضعية الشركة المطبقة لها.

وفي سبتمبر سنة 1999 صدر تقرير Turnbull Report مركزا على أحكام تقارير الرقابة الداخلية، أما في سنة 2001 فقد صدر تقرير Combined Code لوضع أحسن القواعد والمبادئ لأفضل الممارسات، بعدها تم تعديل هذا الكود في سنة 2003 ، وفي نفس السنة صدر تقريران متعلقان بحوكمة الشركات هما Higges and Smith Report .

كما أصدرت المجموعة التوجيهية لحوكمة الشركات التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تقارير بشأن حوكمة الشركات في الدول الأعضاء، والتي أكدت على تشكيل لجنة المراجعة. [1]

ثانيا–تعريف حوكمة الشركات:

لغة يعني عملية التحكم والسيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشد، وتشير كتب أخرى إلى أنها كلمة مشتقة من التحكم أو المزيد من التدخل والسيطرة، ويرى آخرون أنها كلمة تعني لغويا نظام ومراقبة بصورة متكاملة وعلنية تدعيما للشفافية والموضوعية والمسؤولية.[2]

---

[1] أحمد مخلوف، مداخلة بعنوان الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20–21 أكتوبر 2009، ص 08.بتصرف

[2] عدنان حيدر درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الادارة ، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص13.

أما في اللغة العربية فهناك العديد من المقترحات مثل : الحكم الراشد، حكم الشركات، حكمانية الشركات، حاكمية الشركات، أسلوب الإدارة المثلى، القواعد الحاكمة للشركات، الإدارة النزيهة... وغيرها، لكن بعد العديد من المشاورات مع عدد من خبراء اللغة العربية والاقتصاديين والقانونيين تم اقتراح مصطلح "حوكمة الشركات" والذي يعد حاليا الترجمة المختصرة الأكثر تداولا في المجال البحثي والأكاديمي للمصطلح Corporate Governance ، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح فهو أسلوب ممارسة سلطة الإدارة الرشيدة.

على الرغم من انتشار استخدام مصطلح الحوكمة في السنوات الأخيرة في عدة مجالات كالاقتصاد والسياسة، إلا أنه لم يتبلور تعريف محدد لها على الرغم من الاتفاق على المبادئ المكوِّنة لها،[1] فلا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين، ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات، لذا سنقوم بعرض مجموعة من أبرز التعاريف التي تناولت هذا المفهوم.

1-المفهوم القانوني للحوكمة:

تعرف بأنها: " مجموعة من القواعد والممارسات والضوابط التي تهدف إلى ضمان قيام الإدارة باستخدام أصول الشركة المادية والمعنوية بأمانة لمصلحة المساهمين، أو تمكين المساهمين وغيرهم من ذوى المصالح بالشركة من ممارسة حقوقهم وحماية مصالحهم".[2]

---

[1] بسام عبدالله البسام، الحوكمة الرشيدة المملكة العربية السعودية -حالة دراسية-، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد11، جانفي 2014، ص 04.

[2] محمد طارق يوسف، مداخلة بعنوان الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات، مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، ماي 2007، ص 07.

وعليه فان هذا المفهوم يركّز على الإجراءات والقواعد القانونية ويهتم بحماية حقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة.

2- المفهوم الإداري للحوكمة:

تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها "مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم، أصحاب المصالح الآخرين، وكذلك الإطار العام الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة وطرق تحقيق تلك الأهداف وآليات الرقابة على الأداء".[1]

ولقد ركز هذا المفهوم على الممارسات التنظيمية التي تحدد العلاقة بين أصحاب المصالح المختلفين، بالإضافة إلى مراقبة المديرين وتقييم أدائهم.

وعليه نستنتج بأن الحوكمة هي مجموعة من النظم الإدارية والمحاسبية والمالية والقانونية والذي تتم بموجبها إدارة الشركة من خلال مجموعة من العلاقات التعاقدية، والتي تربط إدارة الشركة بأصحاب المصالح فيها من خلال نظم سليمة لعدم إساءة استغلال السلطة من قبل الإدارة وتوجيه أعمال الشركة من أجل ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والرقابة والشفافية، وتحفيز الإدارة من أجل تعظيم منفعة الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

لكن تجدر الإشارة إلى أن حوكمة الشركات لا تعني مجرد احترام مجموعة من القواعد وتفسيرها تفسيرا حرفيا، وإنما هي ثقافة وأسلوب ضبط للعلاقة التي تجمع بين مالكي الشركة ومديريها والمتعاملين معها، ولذلك فكلما اتسع نطاق تطبيق هذا النظام كلما كانت المصلحة أكبر للمجتمع.

[1] موقع www.oecd.org تاريخ الاطلاع 2017/02/03 الساعة 22:45.

نلاحظ أيضا بأن مفهوم حوكمة الشركات يشتمل على الكثير من الأبعاد سواءا الاقتصادية أو القانونية أو الإدارية أو المحاسبية أو الاجتماعية أو الأخلاقية، مما أدى الى عدم الاتفاق على تعريف أو مفهوم موحد لهذا المصطلح، فالبعض يعرفه من الناحية الاقتصادية على أنه الآلية التي تساعد الشركة على الحصول على التمويل، وتضمن تعظيم ربحية الشركة.

وأما من الناحية المحاسبية فيكون التركيز أكثر على ضمان عدم سوء استخدام أموال المستثمرين من خلال تطبيق المعايير المحاسبية وتحقيق الشفافية والإفصاح اللازمين، في حين يعرفه البعض من الناحية القانونية على أنه يقوم بتحديد حقوق وواجبات المساهمين وأصحاب المصالح من جهة، والمسيرين من جهة أخرى.

أما من الناحية الاجتماعية والأخلاقية فالتركيز فيها يكون على المسؤولية الاجتماعية للشركة في حماية حقوق الأقلية وصغار المساهمين وتحقيق التنمية الاقتصادية، وبالإضافة إلى ما سبق نجد بأن هناك أبعاد أخرى تمثل كل منها خاصية معينة وهي:[1]

- **البعد الرقابي** : يتمثل في الآليات التي تنظم سير العمل في الشركة، سواء الداخلية أو الخارجية؛
- **البعد الأخلاقي:** ويتمثل في الالتزام بأخلاقيات العمل ونشر ثقافة الحوكمة في بيئة الأعمال؛
- **البعد الإستراتيجي** :يتمثل في وضع الخطط التي تشجع الإبداع لخلق القيمة للمساهمين أو للشركة؛

[1] حسام غضبان، مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية–، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013–2014، ص 06 بتصرف.

- **البعد الإفصاحي:** ويتحقق هذا من خلال إتاحة جميع المعلومات لمن يحتاجها في الوقت المحدد؛
- **البعد البيئي:** يكون بحماية البيئة من إنتاج السلعة أو بيعها أو تقديم الخدمة وهذا بإنتاج منتجات صديقة للبيئة.

الفرع الثاني–أهمية وأهداف حوكمة الشركات:

لقد اكتسبت الحوكمة أهمية كبيرة خلال السنوات الأخيرة، والتي ظهرت جلية بعد الأزمات المالية، بالإضافة إلى عدم التزام بعض المدراء بأخلاقيات السلوك المهني، وبالتالي لجأت العديد من الدول والشركات الكبرى في العالم إلى تبني هذا المفهوم كونه يحقق جملة من الأهداف والمزايا.

أولا–أهمية حوكمة الشركات:

لا تعد حوكمة الشركات هدفا في حد ذاتها، فهي لا ترتبط بعمليات رقابية إجرائية أو شكلية ولا تمثل التزاما دقيقا بإرشادات محدودة أو بملاحظة أو مراعاة سلوكيات إدارية معينة، بل إن ما تهدف إليه في حقيقة الأمر هو تحسين أداء الشركات وضمان حصولها على الأموال وبتكلفة معقولة، حيث أن هناك علاقة طردية بين نوعية الحوكمة ودرجة الأداء الاقتصادي للشركة، فالشركات التي تتمتع بحوكمة جيدة تملك مدراء بمستويات عالية الجودة وتتعامل بصورة أكثر شفافية بشكل يوحي لحملة الأسهم والمتعاملين الآخرين معها بالثقة. [1]

[1] رضا جاوحدو، عبد الله مايو، مداخلة بعنوان تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة–واقع رهانات وأفاق–جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 07– 08 ديسمبر 2010، ص05.

وتعتبر حوكمة الشركات أداة جيدة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات وتوفير معلومات عادلة وشفافة لكافة الأطراف ذات العلاقة، كما تضمن عدم قيام مجلس الإدارة بإساءة استخدام سلطاته وعدم التمييز بين أصحاب المصالح، بالإضافة الى ما سبق فان تطبيق الحوكمة سيساعد على تعظيم معدلات الربحية مما سيمكن الشركة من النمو والتوسع.

كما تتجلى أهمية الحوكمة من خلال تحقيق أعلى قدر من الفعالية للمراجعين الخارجيين والحرص على استقلالهم التام وتضمن عدم تعرضهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين، كما تقوم بتحقيق قدر كاف من الإفصاح والإبلاغ المالي في التقارير والقوائم المالية، والتي تؤدي بدورها إلى زيادة ثقة المستثمرين وتحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، كما أنها تشجع الابتكار من خلال فتح باب المنافسة.

ثانيا-أهداف حوكمة الشركات :

تهدف الحوكمة إلى إشراك المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين في القيام بالرقابة على أداء الشركة، وأيضا تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم استقرار نشاط الشركة، وبالتالي تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.

كما يساعد الأسلوب الجيد لحوكمة الشركات على دعم الأداء الاقتصادي والقدرات التنافسية وجذب الاستثمارات للشركات والاقتصاد بشكل عام، من خلال الوسائل التالية: [1]

[1] العيادي زرزار، مداخلة بعنوان أثر تطبيق حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة- واقع، رهانات وآفاق-، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، يومي 07 -08 ديسمبر 2010، ص 04.

- التأكيد على الالتزام بأحكام القانون، والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين مع تكوين لجنة مراجعة؛
- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة، إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة؛
- تحسين كفاءة استخدام موارد الشركة وتعظيم قدرتها بالأسواق، والقدرة على جذب مصادر التمويل المحلية والعالمية اللازمة للتوسع والنمو بحيث يجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة مع الحرص على تدعيم استقرار الأسواق مما يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والتنمية؛
- ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة لأصحاب المصالح في حالة تعرض الشركة للإفلاس؛
- الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة عن طريق إجراءات مناسبة لنشاطاتها من خلال خدمة المجتمع؛

ولكن ومن أجل تحقيق هذه الأهداف بالشكل المطلوب لابد من وجود مجلس إدارة قوي قادر على تحقيقها من خلال الإشراف المستمر على تطبيق جميع قواعد ومبادئ نظام الحوكمة، بالإضافة إلى وضع أنظمة للرقابة ضمن إطار أخلاقي.

الفرع الثالث– الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات:

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وتتمثل هذه الأطراف في :[1]

أولا–المساهمين:

وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل.

ثانيا–مجلس الإدارة:

وهم من يمثل المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، ويقوم مجلس الإدارة باختيار المدرين التنفيذيين والذين توكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما أنه يقوم برسم السياسات العامة للشركة لضمان المحافظة على حقوق المساهمين.

ثالثا–الإدارة:

وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها السوقية، بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الاسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2007، ص20، ص21.

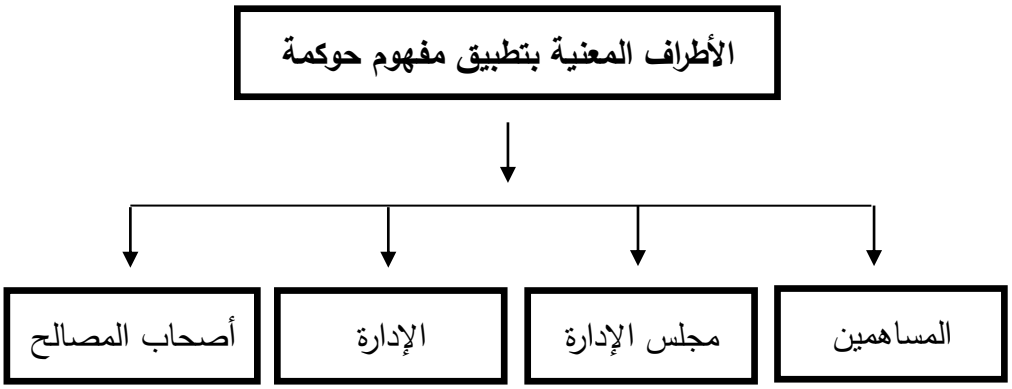
رابعا-أصحاب المصالح:

وهم مجموعة من الأطراف الذين لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان.

في الأخير نستنتج بأن دور المساهمين في الحوكمة هو انتخاب أعضاء مجلس الإدارة الذين يشرفون على أعمال المدراء التنفيذيين، والتأكد من أن هناك هيكل حوكمة ملائم، كما أن مسؤولية المجلس تتضمن وضع الأهداف الإستراتيجية للشركة، حيث يتجه مجلس الإدارة بدرجة كبيرة للتأكد من أنّ الأهداف المسطرة قد تمّ بلوغها ومراقبة مدى تطبيقها من طرف مسير الشركة، بالإضافة إلى رفع التقارير للمساهمين أثناء فترة ولايتهم.

كما يجب على مجلس الإدارة أن يلتزم بالقوانين واللوائح، وعليه أيضا أن يختار الطرق والقواعد المحاسبية التي تساهم في إنتاج قوائم مالية تحتوي على معلومات مالية صادقة والتي يمكن أن تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية، وهو ما يضمن للمساهمين التأكد من عدم ضياع أو إساءة استخدام رأس مال الشركة.

من جهتها تسعى الإدارة إلى تخفيض مستوى الإفصاح، حيث لن تفصح إلا عن كل المعلومات التي تحسن صورتها وتحقق مصالحها، في حين تحاول إخفاء السلبيات في أسلوب إدارتها، من جهتهم يحرص المساهمين إذا كانوا حاليين على معرفة مدى قدرة الإدارة على حسن إدارة أموالهم وتعظيم إرباحهم، أما إذا كان هؤلاء المساهمين محتملين فإنهم يسعون إلى معرفة أداء أسهم الشركة في السوق المالي من أجل اتخاذ قرار الاستثمار فيها، وذلك بالاعتماد على المعلومات الواردة في القوائم المالية، حيث أنهم يسعون إلى الربح على المدى الطويل..



المصدر: محمد مصطفى سليمان، 2009 ، مرجع سابق، ص 20.

الشكل رقم 15 : الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات

نلاحظ بأن مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات بين الأطراف المعنية به، فنجد بأن المساهمين يسعون إلى تعظيم أرباحهم في الشركة من خلال الحوكمة، في حين أن المساهمين الآخرين يهتمون بالحصول على المساواة والعدالة في المعاملة، وهو ما يعتبر من أهم المبادئ التي يقوم عليها مفهوم الحوكمة.

من جانب آخر يحرص الدائنون على مراقبة الشركة باستمرار من أجل تحديد قدرتها على سداد ديونها، وذلك على عكس العاملين في الشركة والذين يسعون إلى تحقيق مصالحهم من خلال نجاح الشركة واستمرارها على المدى الطويل، حيث أن مصالحهم لا تقتصر على الأجور فقط بل تتعداها إلى توفير ظروف عمل ملائمة، وعليه نجد بأن جميع هذه الأطراف تتفاعل فيما بينها، لكن هذا التفاعل يختلف حسب الظروف المحيطة.

المطلب الثاني- مؤشرات حوكمة الشركات الفعالة:

إن وجود نظام حوكمة في الشركة لا يعد كافيا للحكم على حسن إدارتها وجودة أدائها، حيث لابد من تطبيق هذا النظام بشكل جيد ومناسب، لذا كان لابد من وضع مجموعة من المؤشرات والخصائص التي يتم من خلالها تحديد مدى فعالية هذا النظام والأهداف التي حققها.

الفرع الأول-مزايا ومقومات حوكمة الشركات:

يمكن القول بإمكانية تحقيق مفهوم حوكمة الشركات من خلال توافر مجموعة من المقومات الإدارية والفنية والمالية والتنظيمية في الشركة، وتمثل المقومات التالية الدعائم الأساسية والمزايا التي يجب توافرها حتى يمكن الحكم بتطبيق حوكمة الشركات في الشركة وهي : [1]

- ضمان الشفافية والعدالة والمساواة وتحسين مستوى التنمية الاقتصادية والاجتماعية؛
- وجود لجنة المراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية للعمل على تجنب الغش وتقليله؛
- توفير الحماية للمساهمين ومنع تضارب الأهداف وتنازع السلطات وتعظيم المصالح المتبادلة؛
- مراعاة مصالح العمل والعمال وتوزيع الصلاحيات والمسئوليات بما يضمن تعزيز الرقابة؛
- تنمية الادخار وتشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي وتعظيم الربحية وخلق فرص عمل جديدة؛
- الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي وتخفيض تكلفة التمويل؛
- وجود هياكل إدارية متكاملة تضمن تحقيق محاسبة الإدارة أمام المساهمين وأصحاب المصالح.

---

[1] فيصل محمود الشواورة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد02، 2009، ص127، ص128.

كما لابد من التأكد من فعالية نظام التقارير وقدرته على تحقيق الشفافية وتوفير المعلومات، بالإضافة إلى تعدد الجهات الرقابية على أداء الشركة الاقتصادية. [1]

إن توفر نظام قوي لحوكمة الشركات يساعد في الحد من محاولات التضليل لاسيما إمكانية تواطؤ الإدارة مع المراجعين، حيث أن نظام حوكمة الشركات يركز على أخلاقيات المهنة ويحسن من الصورة الذهنية للشركات، كما أنه يقوم بدعم مصداقية هذه الأخيرة لدى المتعاملين والمستثمرين من خلال ما يوفره من إفصاح وشفافية، وعليه فلابد من الإعداد الجيد للقوانين واللوائح والإجراءات التي سوف تتبعها الشركة لتحقيق الأهداف المسطرة بالاعتماد على المقومات الايجابية للحوكمة.

الفرع الثاني–محددات وآليات مفهوم حوكمة الشركات:

قمنا خلال ما يلي بدراسة المحددات الرئيسية التي تدل على وجود حوكمة فعالة داخل الشركة، كما استعرضنا مختلف الآليات التي يتم من خلالها تنفيذ نظام الحوكمة على أرض الواقع.

أولا– المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات:

لكي يتم الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، ويوضح الشكل الموالي هذه المحددات والتي يتم تقسيمها الى محددات داخلية وأخرى خارجية.

---

[1] أحمد سعيد قطب حسانين، التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة (دراسة ميدانية على سوق الأسهم السعودي) ، مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، مصر، المجلد 46، العدد 01، جانفي 2009، ص 18.

1-المحددات الخارجية:

تمثل هذه المحددات البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله الشركات، ولكن قد تختلف من دولة إلى أخرى، ويمكن حصر هذه المحددات في النقاط التالية :[1]

- القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات وقوانين سوق المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس، وأيضا القوانين التي تنظم المنافسة والتي تعمل على منع الاحتكار؛
- وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية؛
- كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات، وذلك عن طريق أحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها، وأيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الشركات؛
- دور الشركات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، وتتمثل هذه الشركات في جمعيات المحاسبين والمراجعين.

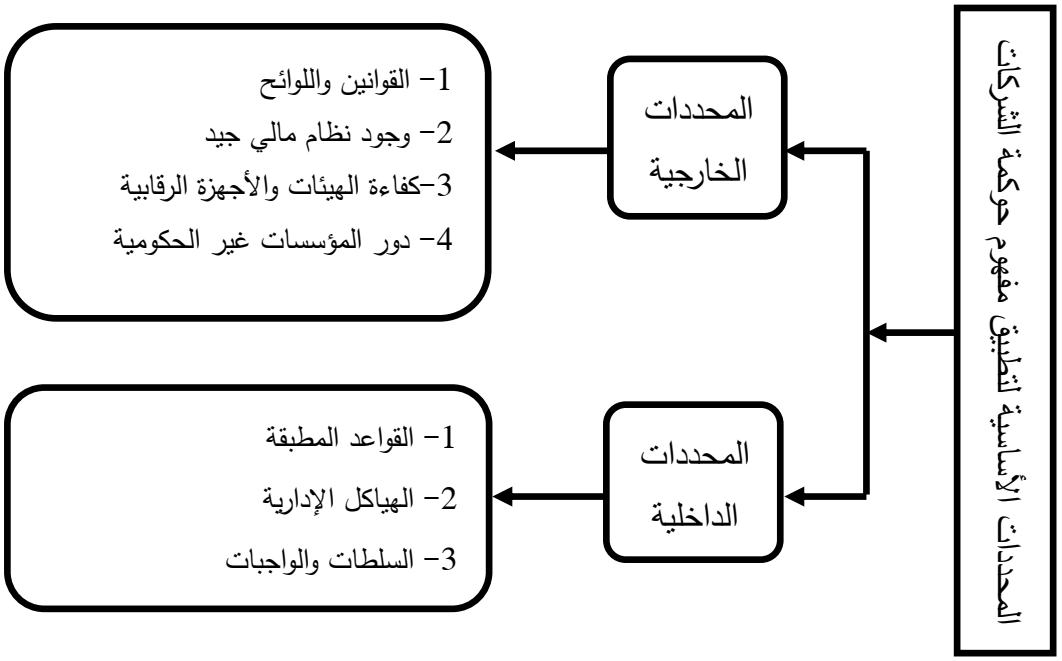
2-المحددات الداخلية:

تشير المحددات الداخلية إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرار وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين التي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح تلك الأطراف الثلاثة .[2]

---

[1] محمد مصطفى سليمان ، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد الإداري (دراسة مقارنة) ، ط02، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2009، ص23.

[2] علاء فرحان طالب، ايمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء، الأردن، 2011، ص46.



المصدر: محمد مصطفى سليمان،2009، مرجع سابق، ص22.

الشكل رقم 16: المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات

وعليه فان المحددات سواءا كانت داخلية أو خارجية تتأثر بمجموعة من العوامل المرتبطة بثقافة الدولة والنظام السياسي والاقتصادي بها ومستوى التعليم والوعي لدى الأفراد، مما يعني بأنه ليس هناك نظام موحد لحوكمة الشركات يطبق في جميع الدول ويؤدي تطبيقه الى الحصول على نفس النتائج، بل هناك مبادئ عامة لحوكمة الشركات تصدرها هيئات دولية متخصصة مثل صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

ولكن عند تطبيق هذه المبادئ يجب الأخذ بعين الاعتبار ثقافة الدولة المراد التطبيق بها وما يرتبط بها من نظم سياسية واقتصادية وقانونية وتعليمية، وفي نفس الوقت يجب أن تكون تلك المبادئ متطورة بطبيعتها وينبغي أن يتم مراجعتها كل فترة في ضوء حدوث تغيرات كبيرة في الظروف التي تعيشها الدولة.

على الصعيد القانوني تعمل الحوكمة على الوفاء بحقوق الأطراف المتعددة بالشركة، وخاصة الشركات الكبرى، لذا فالتشريعات الحاكمة واللوائح التنظيمية لعمل الشركات تعد الحجر الأساس، حيث أن هذه القوانين تنظم العلاقة بين الأطراف المعنية بشكل دقيق ومحدد.[1]

ثانيا- آليات نظام حوكمة الشركات:

يمكن تطبيق نظام الحوكمة من خلال ثلاث آليات أساسية، والتي تستعمل لتنفيذ مبادئ الحوكمة عمليا، وتتمثل هذه الآليات في:[2]

1- الآليات القانونية:

وهي الآليات التي تختص بتطوير النظام القانوني بما يضمن توفير الإطار التشريعي الملائم .

2- الآليات الإدارية:

تستعمل هذه الآليات لتحقيق حوكمة الشركات من خلال التحديد الدقيق لمسؤوليات الهيئات المسؤولة عن الإشراف والرقابة، كما أنها تختص بتطوير الهيكل التنظيمي للشركات بالشكل الذي يحقق أهداف الحوكمة، مثل التحديد الواضح لاختصاصات مجلس الإدارة واللجان المختلفة.

---

[1] أحمد زكريا صيام، دور الحاكمية في الحد من تداعيات الأزمة المالية على بورصة عمان، مجلة علوم انسانية، العدد 42، صيف 2009، ص 13.

[2] عدنان حيدر درويش، مرجع سابق، ص 45-47 بتصرف.

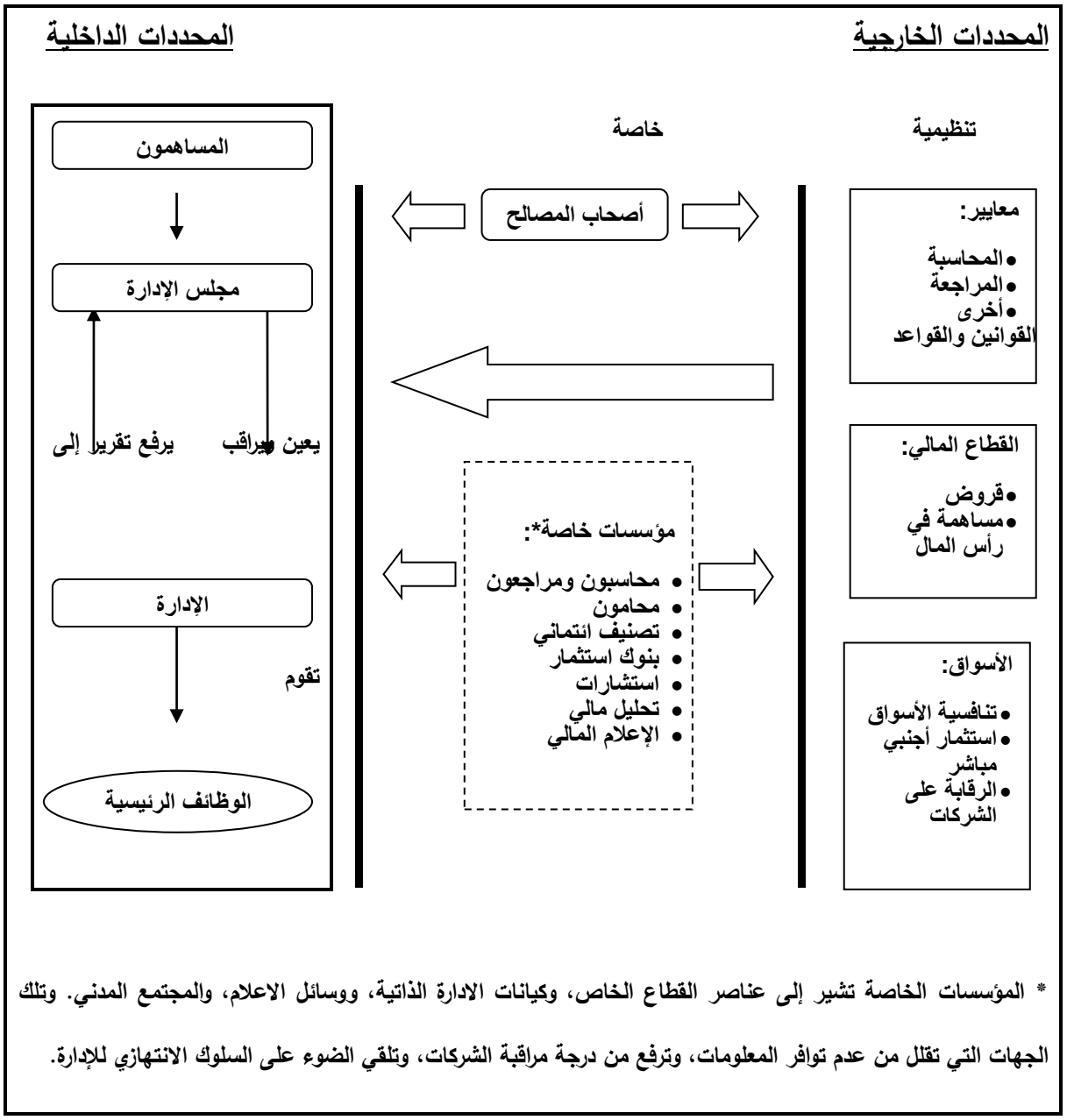
3- الآليات المحاسبية:

وهي الآليات التي تختص بوجود نظام فعال لإدارة التقارير المالية والذي يتسم بالشفافية ويوفر المعلومات الملائمة، والتي يمكن الاعتماد عليها بصورة متكافئة من طرف جميع المستخدمين في اتخاذ القرارات المختلفة.

وإذا ما نظرنا إلى نظام الحوكمة في ضوء تشخيصه وتحليله إلى ثلاث مكونات أساسية متكاملة، فانه على مستوى الآليات القانونية لنظم الحوكمة نلاحظ أنها تركز على ضمان حقوق المساهمين التي تتصل أساسا باستثماراتهم وعوائد تلك الاستثمارات، وتلعب الآلية المحاسبية دورا هاما من خلال توفير المعلومات الكافية عن القرارات المتصلة بتلك الحقوق، أيضا نظم الحوكمة تضمن ليس فقط حقوق المساهمين، ولكن أيضا تضمن المعاملة المتكافئة بين جميع المساهمين من حيث نسب ونوعية مساهماتهم في الشركة.[1]

وبدراسة الآليات المختلفة للحوكمة نجد أن بينها علاقات تأثيرية، فمثلا نجد أن وجود قانون فعال للشركات يحدد السجلات المحاسبية التي يجب إمساكها والقوائم المالية التي يجب نشرها، لذا فهو يؤدي إلى تفعيل الآليات المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير المالية وبما يحقق الإفصاح والشفافية من أجل الوفاء بمتطلبات هذا القانون، ويمكن تلخيص هذه كل هذه الآليات من خلال الشكل التالي:

[1] احمد سعيد قطب حسانين، مرجع سابق، ص 19، ص 20.



المصدر: نعيمة يحياوي، حكيمة بوسلمة، مداخلة بعنوان دور الحاكمية المؤسسية في تحسين الأداء المالي للشركات، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012، ص 08.

الشكل رقم 17 : الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات

وعلى مستوى الآليات الإدارية نلاحظ أنها تهتم أساساً بأمور تتعلق بالتحديد الواضح لاختصاصات مجلس الإدارة ومسؤولياته وطرق الاضطلاع بتلك المسئوليات ومتابعتها، حيث يمكن القول بأن الإدارة من خلال أدائها لدورها داخل الشركة لها خطوط سلطة وعليها مسئوليات محددة بوضوح، ويجب أن تنفذ تلك المسئوليات من خلال القرارات التي تتخذها بما يحقق مصالح أطراف الشركة بصورة عادلة ومتساوية، وتلتزم الإدارة في ذلك بقواعد السلوك الأخلاقي، وتمثل التقارير المالية أداة لتقييم أداء الإدارة في ضوء الاختصاصات المخولة لها.

الفرع الثالث–مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن OECD:

نظرا للتطورات الحاصلة في العالم حول مصطلح الحوكمة كان لابد من صياغة مبادئ تتناسب مع الشركات كل حسب طبيعتها، لذا فقد استندت هذه المبادئ إلى تجارب مستمدة من المبادرات الوطنية للدول الأعضاء وقد شارك في عملية الإعداد أيضا عدد من اللجان التابعة للمنظمة ومن بينها: لجنة الأسواق المالية، لجنة الاستثمار الدولي والشركات متعددة الجنسيات ولجنة سياسات البيئة، وبالتالي يمكن تعريف هذه المبادئ على أنها مجموعة الأسس والممارسات التي تطبق بصفة خاصة على الشركات المملوكة لقاعدة عريضة من المستثمرين، وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة الأطراف المتعاملة مع الشركة، وتظهر من خلال النظم واللوائح الداخلية المطبقة. [1]

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، 2007، ص77.

وتمثل هذه المبادئ العمود الفقري لتطبيق الحوكمة، لذا فقد حازت على اهتمام مختلف الهيئات والتنظيمات ذات الصلة بتطبيق الحوكمة، مثل : منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD* ، مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE ولجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية Basil Committee ، بنك التسويات الدولي BIS ، المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية IOSCO ، لذا فقد تعددت هذه المبادئ واختلفت من جهة إلى أخرى، ولكن أكثرها قبولا واهتماما وأيضا أسبقها صدورا هي المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1999.[1]

وفي سنة 2004 تم إعادة صياغة هذه المبادئ وتعديلها حيث أصبحت تغطي ستة مجالات بدل الخمسة التي كانت سابقا، والتي نعرضها كما يلي:

أولا- توافر إطار فعال لحوكمة الشركات :

يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع أحكام القانون ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المسؤولة عن الإشراف والرقابة والإلزام بتطبيق القانون، ولكي يتم ضمان وضع إطار فعال للحوكمة، فإن من الضروري وجود أساس قانوني وتنظيمي ومؤسسي يمكن لكافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقتهم التعاقدية الخاصة، ولكي يكون هناك ضمان لوجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

---

* هي منظمة دولية للدول الصناعية ذات اقتصاديات السوق، تأسست سنة 1960 من طرف 19 دولة بهدف المساهمة في التطور الاقتصادي للدول الأعضاء وتحسين المعيشة بها، قامت سنة 1976 بنشر توجيهات للمؤسسات المتعددة الجنسيات فيما يخص عملية نشرها للمعلومات المالية، كما أنها تصدر نشرة بعنوان "اتجاهات سوق المال"3 مرات في السنة.

[1] هاشم رمضان الجزائري، حسين عبد القادر معروف، ماهية حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 07، العدد 25، 2008، ص 11.

ثانيا –حفظ حقوق جميع المساهمين:

تتركز حقوق المساهمين في الشركة على موضوعات أساسية مثل انتخاب أعضاء مجلس الإدارة أو الوسائل الأخرى للتأثير على تكوين مجلس الإدارة، والموافقة على العمليات الاستثنائية وبعض الموضوعات الأساسية الأخرى كما يحدده قانون الشركات واللوائح الداخلية للشركة.

ويمكن النظر إلى هذا القسم باعتباره بيانا لمعظم الحقوق الأساسية للمساهمين التي تم الاعتراف بها قانونا في جميع دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وهناك حقوق إضافية مثل الموافقة على أو انتخاب المراجعين والتعيين المباشر لأعضاء مجلس الإدارة والموافقة على توزيعات الأرباح.

ثالثا –المعاملة المتساوية للمساهمين:

تعتبر المعاملة المتكافئة للمساهمين من قبيل الوسائل المطلوبة لحماية حقوقهم حيث يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين، والمساهمين الأجانب كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم .[1]

رابعا –دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

يجب أن ينطوي إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسيه القانون، وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين الشركات وبين

---

[1] أحمد رجب عبد الملك، دور حوكمة الشركات في تحديد السعر العادل للأسهم في سوق الأوراق المالية –دراسة تحليلية–، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45 ، العدد 01، يناير 2008، ص11.

أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة.[1]

خامسا –الإفصاح والشفافية :

ينبغي أن يكفل إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات تحقيق الإفصاح السريع والدقيق وفي الوقت المناسب للمسائل المتصلة بتأسيس الشركة، والوضعية المالية والأداء، الملكية والرقابة على الشركة بتحقيق هذه العناصر :

–يجب أن يكون الإفصاح شاملا ومتكاملا وألا يقتصر على المعلومات الجوهرية فقط، وإنما يشمل أيضا على معلومات أخرى مثل النتائج المالية والتشغيلية، ملكية أسهم الأغلبية.

–يجب إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة والمراجعة؛

–يجب القيام بالمراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل، وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين يفيد أن القوائم المالية تمثل المركز المالي الحقيقي للشركة وأدائها، وأن يراعي في عمله المبادئ، القواعد، والضوابط المهنية التي تفرضها المهنة؛

–يجب أن تكفل كامل الحرية للمراجع الخارجي في الإطلاع على كافة المستندات والدفاتر، وإجراء عمليات الجرد، وأن يعلن عن القيود أو الضغوط التي تمت ممارستها من طرف الإدارة عليه؛

–يجب توفير قنوات لبث معلومات تسمح بحصول المستخدمين عليها في الوقت المناسب، وبتكلفة اقتصادية، وبطريقة تتسم بالعدالة؛

[1] موقع www.oecd.org تاريخ الاطلاع 2017/02/03 الساعة 21:25.

سادسا –مسؤوليات مجلس الإدارة :

يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين، وبمعنى آخر أن يتضمن هذا المبدأ ما يلي: [1]

- يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس من المعلومات الكاملة وبحسن النية مع العناية الواجبة لتحقيق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين؛
- إذا كانت قرارات مجلس الإدارة لها تأثير على مختلف فئات المساهمين، فإن على مجلس الإدارة أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة؛
- ينبغي على مجلس الإدارة أن يطبق المعايير والقوانين، كما ينبغي أيضا أن يأخذ في الاعتبار مصالح واهتمامات أصحاب المصالح الآخرين.

والجدير بالذكر بأن هذه المبادئ ليست قواعد ملزمة بل إنها تقوم بإعطاء توجيهات واقتراحات تستخدم كنقطة مرجعية يمكن للمشرعين وصناع القرار استخدامها عند وضع الأطر القانونية والإدارية والتنظيمية لحوكمة الشركات، ومن أجل أن تتمتع هذه المبادئ بالفعالية فلابد من وجود مجموعة من التشريعات والإصلاحات القانونية والمالية والإدارية والإعلامية وغيرها، كما أنه لابد من تكييف هذه المبادئ لتتلاءم مع خصوصية وظروف كل بلد .

ولكي تبقى مبادئ الحوكمة منافسة في عالم متغير يجب على الشركات المساهمة تكييف وتجديد ممارستهم للحوكمة حتى يستطيعوا تلبية المطالب الجديدة وإدراك الفرص الجديدة، وبالمثل فان الحكومات لديها مسؤولية هامة لتشكيل إطار تشريعي فاعل ومرن من أجل السماح للأسواق

[1] محمد مصطفى سليمان، 2009، مرجع سابق، ص 63، ص64 بتصرف.

بالقيام بوظيفتها بفاعلية والاستجابة لتوقعات أصحاب المصالح، وترك الأمر للحكومات والمشاركين في السوق للتقرير عن الكيفية التي سيمارسون بها هذه المبادئ من أجل تطوير أطرهم بالنسبة لحوكمة الشركات آخذين بعين الاعتبار التكلفة والمنفعة للنظام .[1]

ولقد خلصنا الى وجود علاقة وثيقة بين مبادئ حوكمة الشركات وقواعد الأخلاق المهنية، حيث ركزت كل المبادئ الرئيسية الستة على المسؤوليات من ناحية وعلى أهمية وجود ميثاق أخلاقي والالتزام به من قبل الشركات ومجالس الإدارات واللجان والإدارات والموظفين والمهنيين وخاصة المراجع الخارجي، حيث أن الهدف الرئيسي لهذه المبادئ هو تحقيق الاستقرار المالي.

[1] احمد مخلوف، مرجع سابق، ص 11.

المبحث الثاني- تطبيقات حوكمة الشركات

قمنا من خلال هذا المبحث بعرض تجارب بعض الدول المتقدمة في مجال تطبيق حوكمة الشركات، ومن ثم تطرقنا لتجارب الدول العربية مع التركيز على حالة الجزائر وذكر ما جاء به ميثاق الحكم الراشد الخاص بالشركات الجزائرية.

المطلب الأول-نماذج الحوكمة في الدول الأجنبية:

قمنا بتخصيص هذا المطلب للإشارة على الإصدارات التي قامت بها عدة دول حول حوكمة الشركات، وكذا طرح عدد من التجارب في بلدان قامت بتبني مبادئ الحوكمة أو هي بصدد تبنيها.

الفرع الأول-القوانين والتوصيات المنظمة لحوكمة الشركات:

نلاحظ أن الولايات المتحدة الأمريكية كانت السباقة في هذا المجال إذ قامت بورصة نيويورك باقتراح قواعد تلزم الشركات بتحديد مديرين مستقلين لحضور مجلس الإدارة، أما المفوضية الأوربية فقد قامت بتكليف فريق عمل بروكسيل لمهمة تطوير وتوحيد الإطار القانوني للشركات بهدف الإفصاح وحماية المستثمرين، أما في أمريكا اللاتينية فقد قامت سبع دول في سان باولو بتفعيل مشاركتهم في رابطة لشركات الحوكمة.[1]

[1] بتول محمد نوري، علي خلف سليمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد 04، ديسمبر 2011، ص28.

أما بالنسبة لليابان فقد أعلنت بورصة طوكيو TSE وضع دليل للتطبيقات الجيدة للحوكمة ليكون مرشدا للشركات اليابانية، وذلك في سبيل الإعداد لمعايير محلية يابانية تتفق مع القانون التجاري الياباني.[1]

[1] مريم الشريف جحنيط، علاقة الالتزام بمعايير الحوكمة بالأزمة المالية العالمية، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف، يومي 20-21 أكتوبر 2009، ص 20.

الجدول رقم 02 :التركيز العالمي على حوكمة الشركات

البلد	القانون أو التوصية	التاريخ
أستراليا	مبادئ حوكمة الشركات الرشيدة وتوصيات الممارسات الأفضل	مارس 2003
النمسا	القانون النمساوي لحوكمة الشركات	نوفمبر 2002 محدث في أفريل 2005
بلجيكا	القانون البلجيكي لحوكمة الشركات	ديسمبر 2003
البرازيل	قانون الممارسات الأفضل لحوكمة الشركات	مارس 2004
كندا	السياسات القومية 58-201 للقواعد الإرشادية لحوكمة الشركات	ديسمبر 2003
الصين	قانون حوكمة الشركات لشركات البورصة في الصين	جانفي 2001
الدنمارك	التوصيات المعدلة لحوكمة الشركات في الدنمارك	أغسطس 2005
فلندا	توصيات بشأن حوكمة الشركات المقيدة في البورصة	ديسمبر 2003
فرنسا	حوكمة الشركات المقيدة في البورصة	أكتوبر 2003
ألمانيا	قانون حوكمة الشركات الألماني	فبراير 2002 معدل في مايو 2003
اليونان	مبادئ حوكمة الشركات	يوليو 2001
ايطاليا	قانون حوكمة الشركات	يوليو 2002
اليابان	مبادئ حوكمة الشركات المقيدة في البورصة	أفريل 2004
هولندا	قانون حوكمة الشركات الهولندي	ديسمبر 2003
النرويج	قانون ممارسة حوكمة الشركات النرويجي	ديسمبر 2004
البرتغال	توصيات حوكمة الشركات	نوفمبر 2003
روسيا	القانون الروسي لسلوك الشركات	أبريل 2001
كوريا الجنوبية	قانون الممارسات الأفضل لحوكمة الشركات	سبتمبر 1999
السويد	قانون حوكمة الشركات السويدي	ديسمبر 2004
سويسرا	القانون السويسري للممارسات الأفضل لحوكمة الشركات	يونيو 2002
تايوان	مبادئ الممارسات الأفضل لحوكمة الشركات التايوانية	يونيو 2002
تايلاندا	قانون الممارسات الأفضل لمجالس ادارة الشركات المسجلة في البورصة	أكتوبر 2002
تركيا	مبادئ حوكمة الشركات	يونيو 2003
المملكة المتحدة	القانون الموحد في شأن حوكمة الشركات	يونيو 2003

المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم – المبادئ – التجارب)، تطبيقات الحوكمة في المصارف ، الدار الجامعية، مصر 2005 ، ص 490.

يوجد العديد من الدول التي اهتمت بحوكمة الشركات من منطلق أهميتها، حيث يمكن التمييز بين نموذجين أساسيين لحوكمة الشركات وهما؛ نموذج يمثل السوق المالي وآلياته موجود في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا على وجه الخصوص، والنموذج الثاني الذي يمثل الوساطة المالية ونجده في فرنسا وألمانيا، بالإضافة إلى دول أوروبية أخرى، والجدول السابق يبين تواريخ إصدار قوانين حوكمة الشركات عقب الانهيارات التي مست الشركات الأمريكية الشهيرة ولجوء أمريكا إلى إصدار قانونها الشهير بقانون ساربينز أوكسلي سنة 2002.[1]

الفرع الثاني–تجربة الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا:

إن الاطلاع على تجربتي كل من الولايات المتحدة والمملكة المتحدة له أثر كبير في توضيح أهمية تطبيق حوكمة الشركات نظرا لما حققتاه من نتائج ايجابية على الاقتصاد داخليا وخارجيا، حيث أن هاتين التجربتين تعرضان نموذج السوق المالي وآلياته.

أولا–تجربة الولايات المتحدة الأمريكية:

ظهرت أول بوادر لمحاولة تبني مبادئ حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر السبعينات من القرن العشرين على اِثر حركات الدمج والاستحواذ على بعض الشركات، وذلك حين قام calpers أكبر صندوق للمعاشات العامة في أمريكا بتعريف حوكمة الشركات.

وفي سنة 1987 قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية والتابعة لـ SEC بإصدار تقريرها المسمى Treadway commission والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب

[1] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2009، ص 489.

في إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارات الشركات، وفي سنة 1999 أصدر كل من New York Stock Exchange و National Association of Securities Dealers تقريرهما المعروف باسم Blue Ribbon Report والذي اهتم بفاعلية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة بالشركات بشأن الالتزام بمبادئ الحوكمة. [1]

بالإضافة إلى القانون الذي تم إبرامه في 30 جويلية 2002 والذي جاء رسميا بعنوان القانون Sarbanes-Oxley والذي أطلق عليه أحيانا بشكل غير رسمي " قانون مسؤولية الشركة "باعتباره ممثل للحوكمة الجيدة لمهنتي المحاسبة والمراجعة.

تعد التجربة الأمريكية في مجال حوكمة الشركات من التجارب الهامة، حيث سبقت الكثير من الدول في تطبيق وإصدار قوانين خاصة بحوكمة الشركات.

ثانيا– تجربة المملكة المتحدة:

في المملكة المتحدة نشأ وتطور مفهوم حوكمة الشركات بحيث أصبح جزءا من المفهوم السائد داخل الشركات، وقد أدت المشاكل المالية المترتبة على قيام بعض الشركات بإخفاء بيانات ومعلومات مالية في الحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين والتي انتشرت في فترة التسعينات، إلى قيام كل من بورصة الأوراق المالية وكذلك مجلس التقارير المالية FRC بدراسة كيفية توافر الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تصدرها الشركات، وقد نتج عن ذلك صدور تقرير كادبري Cadbury Report سنة 1992 ، والذي يعتبر حتى الآن من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة.

---

[1] محمد مصطفى سليمان،2009، مرجع سابق، ص95، ص96.

وفي أكتوبر 1993 ظهر تقرير روتمان Rutteman Report الذي أوصى أن تقدم الشركات المدرجة في البورصة ضمن تقريرها عرضا عن نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة للمحافظة على أصولها، وتلا هذا التقرير سنة 1995 تقرير آخر عرف بـ Greenbury Report والذي اهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة، وأوصى التقرير بضرورة إنشاء لجنة المكافآت. [1]

بعدها صدر تقرير hampel الذي ركز على دور الرقابة الداخلية في تطبيق الحوكمة تحت مسؤولية مجلس الإدارة، وذلك من خلال الحفاظ على الأصول ومسك سجلات مالية سليمة، وكذا موثوقية المعلومات المستخدمة للإفصاح عنها في التقارير المالية.

وفي سنة 1998 ظهر ما يعرف ب الكود الموحد Combined Code والذي اشتمل على جميع التوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة لها، ولقد أصبح هذا الكود من ضمن متطلبات القيد في بورصة لندن للأوراق المالية، هذا وقد تم تعديل هذا الكود سنة 2003 ليضم أفضل الممارسات للحوكمة، في ضوء الانهيارات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة سنة 2002 .

نلاحظ بأن هناك نوعا من التشابه بين تجربتي كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة، حيث أن كلاهما قامتا بتطوير أسواق رأس المال بشكل جيد، وذلك بالرغم من أن هياكل المسؤولية في الشركات ولجنة بورصة الأوراق المالية بنظمها المتعددة تختلف في بعض الجوانب، كما نجد بأن كلا البلدين ركزا على الآليات الخارجية للحوكمة والمتمثلة أساسا في السوق المالي، إذ إن هذه القوانين تلعب دورا مهما في حماية مصالح المساهمين وخاصة الأقلية.

---

[1] كمال بوعظم، عبد السلام زايدي، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق والحد من وقوع الأزمات، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار عنابة، يومي 18- 19 نوفمبر 2009، ص 51.

الفرع الثالث–تجربة فرنسا وألمانيا:

هناك العديد من العوامل التي جعلت من حوكمة الشركات على قمة اهتمامات الشركات في فرنسا وألمانيا، وهو ما أدى بهما إلى إصدار التوصيات بهذا الخصوص خاصة فيما يتعلق بالإفصاح والشفافية وكذا الاستقلالية.

أولا– تجربة فرنسا:

لقد برزت عدة عوامل جعلت أطراف السوق أكثر اهتماما بقواعد الحوكمة وإدارة الشركات في فرنسا، ومن بين تلك العوامل وجود المساهمين الأجانب وظهور مفهوم صناديق المعاشات في فرنسا والرغبة في تحديث سوق المال بباريس، وقام كل من المجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسيين والجمعية الفرنسية للشركات الخاصة بإنشاء لجنة قواعد إدارة الشركات هذا برئاسة فينو (Vienot) رئيس مجلس إدارة شركة سوسيتيه جنرال، حيث صدر تقرير فينو سنة 1995.

ولقد لقي هذا التقرير الكثير من الإهتمام إلا أنه لم يقترح إدخال تغييرات جوهرية على الممارسات الحالية، ولذلك تأخر تنفيذ ما توصل إليه من توصيات ولم تكن هناك متابعة رسمية على شكل تقييم يبين مدى الالتزام بتلك التوصيات، وتضمن هذا التقرير مجموعة من التوصيات منها :[1]

- أن يضم كل مجلس عددا لا يقل عن عضوين من الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين؛
- أن تكون لكل مجلس لجان مراجعة ومكافآت وترشيحات، وكذلك يجب أن يشير كل مجلس إلى عدد الاجتماعات التي تعقدها كل لجنة سنويا، وأيضا يجب أن تتكون كل لجنة من ثلاثة مديرين على الأقل، ويجب أن يكون أحدهم مستقلا.

[1] محمد مصطفى سليمان، 2009، مرجع سابق، ص 99.

وفي جويلية من سنة 1996 أصدر مجلس الشيوخ تقرير آخر عرف بتقرير(Marini)، والذي اشتمل على عدة اقتراحات بغية إحداث تغييرات قانونية الخاصة بشؤون حوكمة وإدارة الشركات.

ومع ذلك فإن المشكلة الرئيسية بالنسبة للتجربة الفرنسية هو عدم وجود شرط ملزم للشركات لتنفيذ تلك التوصيات، ولم تكن هناك مطالبة من بورصة الأوراق المالية بباريس أو أي جهة تنظيمية أخرى بالإفصاح عما إذا كانت الشركة تطبق ولأي درجة تلك المبادئ سواء في تقرير (Marini) أو في تقرير (Vienot) .

ثانيا- تجربة ألمانيا:

لقد اكتسب موضوع حوكمة الشركات في ألمانيا أهمية كبيرة خاصة بعد تعرض عدد من الشركات الألمانية للانهيار، وتبعا لهذه الظروف وافقت الحكومة الألمانية على اقتراح يسمى Kan trag يتناول القضايا المتعلقة بالحوكمة.

بعدها أصدرت مجموعة مبادرة برلين وهي مجموعة تضم أكاديميين مهندسين " الإجراءات الألمانية لقواعد إدارة الشركات GCCG "، وقد ناقشت هذه المجموعة معايير حوكمة الشركات بالنسبة لمختلف الأطراف بما فيهم مجلس الإدارة والمجلس الرقابي والمساهمين والمستخدمين، كما ناقشت موضوعات أخرى مثل :الشفافية، المراجعة والشركات الخاصة، إضافة إلى مقترحات منظمة DSW وهي أكبر منظمة ألمانية للمساهمين وضعت مجموعة من المقترحات وطالبت الشركات بتطبيقها كحد أدنى للقواعد الجيدة لحوكمة وادارة الشركات.[1]

[1] عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات-دراسة ميدانية-، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008-2009، ص 33.

في النموذج الذي تطبقه فرنسا وألمانيا نجد التركيز على الآليات الداخلية للحوكمة وعلى رأسها البنوك، حيث أن البنوك تلعب دورا مهما في التأثير على قرارات الشركة من خلال مساهماتها الكبيرة في رأس مال معظم الشركات، كما أن مجلس الإدارة يمتاز بالفعالية أكثر حيث يتألف من مختلف أصحاب المصالح.

المطلب الثاني- نماذج الحوكمة في الدول العربية وفي الجزائر:

اهتمت العديد من الدول العربية في السنوات الأخيرة بمفهوم حوكمة الشركات، وقد عملت الكثير من الهيئات والمنظمات العالمية على إرساء قواعد الحوكمة في هذه الاقتصاديات، حيث نجد من بينها مركز المشروعات الدولية والمنتدى الدولي لحوكمة الشركات، والذي كان له دور مهم في تبني نظام حوكمة الشركات في العديد من الدول العربية.

الفرع الأول- تجارب بعض الدول العربية :

قام كثير من المهتمين بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الدول العربية بتنظيم العديد من المؤتمرات والندوات والنشرات التي تهدف إلى وضع التوصيات الخاصة بالتطبيق السليم لتلك المبادئ، بما يتناسب مع الظروف الاقتصادية والثقافية والسياسية التي تمر بها الدول العربية.

ومن ضمن المبادرات التي قدمت لإرساء قواعد حوكمة الشركات في المنطقة صدر تقرير عن المنتدى الإقليمي الثاني لحوكمة الشركات، والذي عقد بمدينة بيروت في شهر جوان 2004 تحت شعار " حوكمة الشركات في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا لتحسين الإفصاح والشفافية،" ومن ضمن التوصيات التي خرج بها المنتدى أن يتم إنشاء منتدى سنوي على المستويين القومي والإقليمي وفقا لأفضل المعايير والمستويات والممارسات الدولية لتنفيذ مبادئ

حوكمة الشركات وتكوين مجموعة عمل وطنية لحوكمة الشركات في كل دولة من الدول المشاركة، كما أوصى المنتدى بتبني مبادئ وقواعد حوكمة الشركات ومعايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية.[1]

أولا- حوكمة الشركات في مصر:

لقد بدأ الاهتمام بحوكمة الشركات في مصر منذ عام 2001 وذلك بإجراء العديد من الدراسات من خلال البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية والمركز المصري للدراسات الاقتصادية وهيئة سوق المال وبورصتي القاهرة والإسكندرية وغيرهم من الهيئات المختلفة، وقد نتج عن ذلك إصدار أربعة تقارير، الأول في سبتمبر عام 2001 والذي اهتم بتقييم معايير الحوكمة في مصر في ضوء مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والثاني في أغسطس عام 2002 والذي اهتم بتقييم معايير الحوكمة في مصر فيما يتعلق بممارسات المحاسبة والمراجعة، والثالث في افريل عام 2003، والرابع في مارس عام 2004 واللذان اهتما بمدى تطبيق معايير الحوكمة في البيئة الاقتصادية المصرية، كل ذلك أدى إلى صدور دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية في أكتوبر 2005، والذي أكد على ضرورة التزام شركات المساهمة المصرية بهذه القواعد. [2]

كما أكد ميثاق حوكمة الشركات في مصر على نشر وتشجيع الشفافية من أجل محاربة الفساد وسوء الإدارة في الشركات، وذلك بما يتلائم مع البيئة القانونية والاقتصادية المصرية، ولقد اعتبر

---

[1] كمال بوعظم، عبد السلام زايدي، مرجع سابق، ص 52.

[2] سامح رياض أحمد، دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية –دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية–، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 07، العدد الأول، 2011، ص 50.

هذا الميثاق الأول من نوعه في العالم الذي كتب باللغة العربية، وبالتالي تعتبر مصر رائدة في هذا المجال مقارنة ببقية الدول العربية.

وفي نوفمبر من عام 2006 أصدرت الهيئة العامة لسوق المال المصرية بيانا تعهدت فيه بالالتزام بمبادئ الحوكمة الصادرة في هذا الدليل، ووضعها حيز التنفيذ ابتداءا من جانفي 2007.

ثانيا –حوكمة الشركات في السعودية:

كانت بداية الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات سنة 2003 عندما عقدت الندوة العلمية العاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية والتي ناقشت موضوع الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورهما في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية، كما تطرقت لمفهوم حوكمة الشركات وامكانية تطبيقه مستقبلا.

بعدها أصدرت هيئة سوق المال بالمملكة العربية السعودية مشروع لائحة حوكمة الشركات بتاريخ 2006/07/01، ثم صدر قرار مجلس هيئة السوق المالية بتاريخ 2006/11/12 بإنفاذ اللائحة بشكلها النهائي، وقد روعي في إعداد هذه اللائحة المبادئ المقرة من المنظمات الدولية والاستفادة من تجارب الدول الأخرى، كما روعي الملاحظات والاقتراحات العديدة التي تلقتها الهيئة.[1]

[1] عيد بن حامد الشمري، مداخلة بعنوان حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية–الواقع ..الطموح–، المؤتمر العلمي الأول دور حوكمة الشركات في الإصلاح الاقتصادي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق يومي 15–16 تشرين الأول 2008، ص 10.

ثالثا–حوكمة الشركات في فلسطين:

تنامى الاهتمام خلال السنوات الأخيرة في فلسطين بحوكمة الشركات وبدأ العمل المؤسسي منذ تأسيس هيئة سوق رأس المال الفلسطينية وتشكيل اللجنة الوطنية للحوكمة في فلسطين، والتي تضم ممثلين عن جهات رقابية واقتصادية وقانونية وأكاديمية متنوعة، ويرأسها رئيس مجلس إدارة هيئة سوق رأس المال، وعملت اللجنة الوطنية لحوكمة الشركات على تشكيل فريق فني للعمل على صياغة مدونة قواعد حوكمة الشركات وفقا لأسس وخطة عمل وضعت من قبلها، وقد تمثل هدف الفريق في إعداد قواعد لحوكمة الشركات، بما يتفق والظروف والتشريعات السائدة في فلسطين، مع مراعاة المبادئ المستقرة في مجال حوكمة الشركات على الصعيدين الإقليمي والدولي.[1]

وتم إصدار مدونة قواعد حوكمة الشركات في فلسطين نهاية العام 2009 بحيث أصبحت نافذة منذ ذلك التاريخ، وتعتبر اللجنة الوطنية لحوكمة الشركات الجهة العليا التي أقرت وأصدرت مدونة قواعد حوكمة الشركات، وحيث أن هذه المدونة تسري على الشركات المساهمة العامة والشركات المالية التي تنطوي تحت إشراف هيئة سوق رأس المال ورقابتها، فإن الهيئة هي الجهة المخولة بمتابعة تنفيذ والتزام الشركات بالقواعد الواردة في المدونة.

[1] هيئة سوق رأس المال الفلسطينية، الملامح الرئيسية لحوكمة الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين ، تموز 2012، ص 13، ص14.

خامسا–حوكمة الشركات في الأردن:

في سنة 2007 تم افتتاح أعمال منتدى حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات الاجتماعية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا في الأردن،[1] برز تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات المساهمة في الأردن بعد إقرار دليل قواعد حوكمة الشركات في سنة 2008، وقد تم إصدار هذا الدليل بهدف وضع إطار واضح ينظم العلاقات والإدارة فيها ويحدد الحقوق والواجبات والمسؤوليات بما يحقق أهداف الشركة ويحفظ حقوق الأطراف ذوي المصالح ، ويتضمن هذا الدليل مجموعة من القواعد الإلزامية والقواعد الإرشادية.[2]

سادسا–حوكمة الشركات في تونس:

أما في تونس فقد قام المعهد العربي لرؤساء الشركات والممثلين عن هيئة السوق المالية والبنوك والبنك التونسي ببورصة الأوراق المالية بتونس، ووزارة المالية والجمعية التونسية للمراجعين الداخليين، والجمعية المهنية التونسية للبنوك، والشركات المالية بإنشاء دليل حوكمة الشركات في تونس لجعل الحوكمة في تونس أكثر وضوحا وشفافية.

الفرع الثاني–واقع حوكمة الشركات في الجزائر:

يشكل موضوع حوكمة الشركات من أهم المواضيع التي تستقطب اهتمام الجزائر فهي تسعى كغيرها من الدول إلى التكيف مع المستجدات الحديثة في الاقتصاد العالمي، وهو ما جعلها تبذل

---

[1] نبيل أبو دياب، مداخلة بعنوان آفاق تطوير لائحة حوكمة في فلسطين، الملتقى السنوي الأول لسوق المال الفلسطيني، سبتمبر 2007، ص 11.

[2] عمر عيسى المناصير، اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستر، الجامعة الهاشمية، 2013، ص 27.

جهودا كبيرة من أجل استحداث إطار مؤسسي لحوكمة الشركات مبني على أسس ومعايير تحقق الشفافية والمصداقية في المعلومات المالية والمحاسبية المقدمة للأطراف الخارجية.

أولا–مراحل نشأة الحوكمة في الجزائر:

تم تأسيس اللجنة الوطنية حول الحكم الراشد في مارس 2005 والتي تتكون من 100 ممثل من القطاع العام والقطاع الخاص والمجتمع المدني، وتم تنصيب أربع مجموعات عمل حسب المحاور المحددة في الآلية وهي؛ محور الحكم الراشد والديمقراطية، محور الحكم والتسيير الاقتصادي، محور تسيير الشركات ومحور التنمية الاقتصادية والاجتماعية،[1] وسنعرض فيما يلي مجموعة الخطوات التي خطتها الجزائر نحو تبني مفهوم الحوكمة في الشركات.

1– تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومقاومته :

تشكلت هذه الهيئة في سنة 2006 ،حيث قامت هذه الهيئة باقتراح سياسات وتدابير للوقاية من الفساد بالإضافة إلى التقييم الدوري للأدوات القانونية، حيث انضمت هذه الهيئة إلى الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد التي تأسست سنة 2008، وبالتالي تعتبر هذه أول بادرة قامت بها الجزائر في إطار محاولة وضع نظام لحوكمة الشركات.

2– عقد أول ملتقى دولي حول حوكمة الشركات:

في سنة 2007 تم عقد هذا الملتقى بهدف جوهري يتمثل في تحسيس المشاركين قصد الفهم الموحد والدقيق للمصطلح وإشكالية حوكمة الشركات من زاوية الممارسة في الواقع وسبل تطوير

[1] يوسف مسعداوي، مداخلة بعنوان الحوكمة كآلية الإدارة الأزمات المالية العالمية، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية (تجربة الأسواق الناشئة)–جامعة اليرموك، الأردن، يومي 17–18 أفريل 2013، ص 12.

الأداء ببلورة الوعي بأهمية حوكمة الشركات في تعزيز تنافسية الشركات في الجزائر، وكذا الاستفادة من التجارب الدولية.

وخلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحوكمة كأول توصية وكخطوة عملية تتخذ، وقد تفاعلت كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول الشركة ومنتدى رؤساء الشركات مع الفكرة بترجمتها إلى مشروع ومن ثم تمّ ضمان تنفيذه بواسطة إنشاء فريق عمل متجانس ومتعدد التمثيل. [1]

3-إنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات:

ولما كانت الجمعيات واتحادات الأعمال تفهم جيدا أهمية حوكمة الشركات قامت بمبادرة لاستكشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بغاية جذب الاستثمار الأجنبي، ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص سنة 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات والتي تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة الشركات GCGF ومؤسسة التمويل الدولية IFC ، وذلك من أجل وضع دليل لحوكمة الشركات في الجزائر.[2]

وفي سنة 2008 تم تشكيل فريق العمل للحكم الراشد بالجزائر تحت تسمية GOAL 08 والذي قام بإجراء سلسلة من المشاورات مع الأطراف الفاعلة، ولقد اعتمد هذا الفريق عند صياغة وتحرير دليل الحوكمة في الجزائر على مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات الشركات الجزائرية.

---

[1] مسعود صاغور، تعزيز الإفصاح بعد الإصلاح المحاسبي في الجزائر ودوره في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد 08، ديسمبر 2013، ص82.

[2] مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات"، العدد 13، صيف 2008، ص 02.

4-إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري:

بعد عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009 أعلنت كل من جمعية كير CARE واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري، والذي يتضمن جزئين وملاحق كما يلي:[1]

- يوضح الجزء الأول الدوافع التي أدت الى أن يصبح الحكم الراشد للشركات ضروريا في الجزائر، كما يربط الصلات مع إشكالية الشركات الجزائرية لاسيما الشركات الصغيرة والمتوسطة الخاصة؛

- يتطرق الجزء الثاني الى المقاييس الأساسية التي ينبني عليها الحكم الراشد للشركات، فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للشركة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة والمديرية التنفيذية)، ومن جهة أخرى علاقات الشركة مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبنوك أو الإدارة؛

- ويختتم هذا الميثاق بملاحق تجمع في الأساس أدوات ونصائح عملية يمكن للشركات اللجوء اليها بغرض الاستجابة لانشغال واضح ودقيق.

وفي أكتوبر 2010 تم إطلاق مركز حوكمة الجزائر والذي يعتبر دليل خاص لمساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بممارسات حوكمة الشركات الدولية، وبالتالي تحسين البيئة الاقتصادية الجزائرية.

كما قام الاتحاد الأوروبي بدعم الحوكمة في الجزائر في إطار برنامج دعم الشراكة والإصلاح والنمو الشامل، وذلك من خلال تبنيه لبرنامج جديد يهدف الى تعزيز شركات الحكم في المجالين الاقتصادي والسياسي، وتعزيز كل من سيادة القانون ومكافحة الفساد.

---

[1] ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، 2009، ص17.

ثانيا–ميثاق الحكم الراشد في الجزائر:

بعد إلحاح الهيئات المالية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي بضرورة تبني مبادئ الحوكمة سواءا على المستوى الكلي في إدارة الاقتصاد أو على المستوى الجزئي في إدارة الشركات، ونظرا لتصنيف الجزائر في مراتب جد متقدمة في قضية المشاكل البيروقراطية وضعف المناخ الاستثماري، أصبحت قضية الحوكمة تطرح بإلحاح، الأمر الذي دفع بالدولة إلى تكوين لجنة سميت بلجنة الحكم الراشد وهو ما يعتبر بداية الإحساس بأهمية تبني مبادئ الحوكمة التي أصبحت من المعايير العالمية في تقييم اقتصاديات الدول.

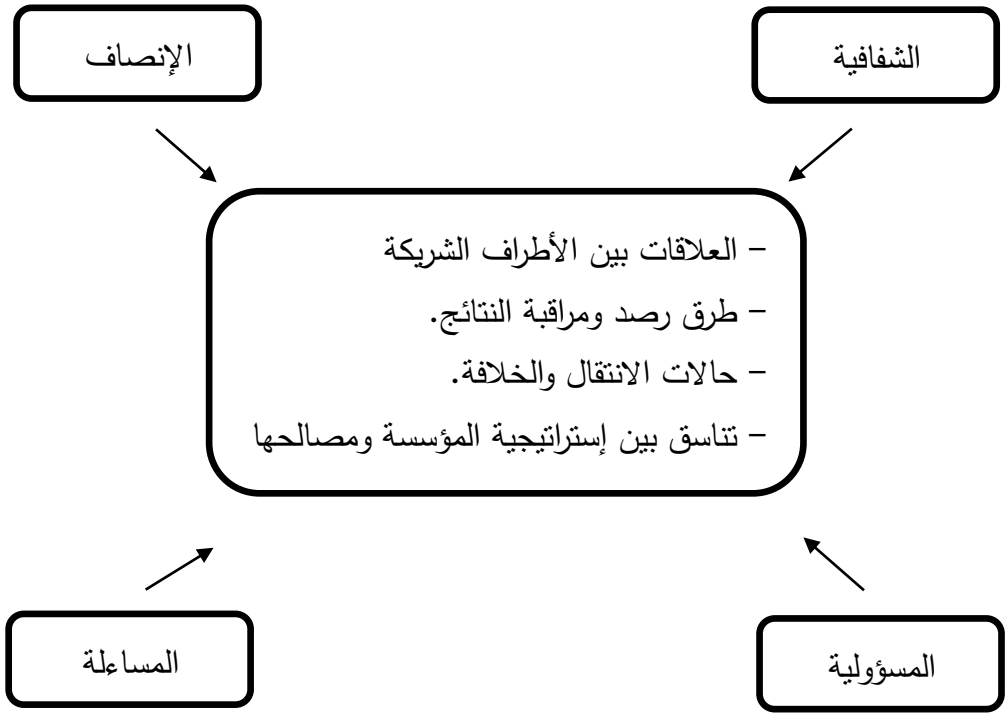
ولقد عرف ميثاق الحكم الراشد في الجزائر الحوكمة على أنها "عبارة عن فلسفة تسيرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة، في آن واحد، لضمان استدامة وتنافسية الشركة بواسطة تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في الشركة وتقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك".[1]

وعليه يقوم الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات الجزائرية على مبادئ تتمثل أساسا في :

- العدالة في تقسيم الحقوق والواجبات بين الأطراف المشاركة في الشركة؛
- الشفافية في الاتصال وعلى كل المستويات؛
- المسئوليات لابد أن يتم تحديدها بصفة واضحة؛
- مراقبة تنفيذ السلطة والمسئوليات لكل طرف مشارك في الشركة.

[1] نفس المرجع، ص16.

هذه المبادئ العالمية تشكل مقاييس تدعم بعضها البعض، أي أنها تطبق معا وبترابط فهي ليست اختيارية ولا يمكن عزلها عن بعضها البعض، حيث أن عملية توزيع المسؤوليات والرقابة يجب أن تتم بإنصاف وشفافية، كما أن قواعد الإنصاف والشفافية تخضع لتوزيع المسؤوليات والإشراف، مما يعني أن مبادئ الحوكمة هي كل متكامل، والشكل الموالي يوضح ذلك:



المصدر: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، **مرجع سابق**، ص67.

الشكل رقم 18: مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر

وبالرغم من إصدار هذا الميثاق إلا أن الجزائر لا تزال تحتل مراكز جد متأخرة في مجال الشفافية وتظهر في قائمة الدول المتصدرة للفساد، وهذا ما تثبته العديد من التقارير التي تصدرها الهيئات الدولية المتخصصة، فوفقا لتقارير منظمة الشفافية الدولي فقد احتلت الجزائر في 2012 المرتبة 105 من مجموع 174 دولة، والمرتبة 94 من بين 175 دولة سنة 2013.[1]

بعد عرضنا للتجارب المختلفة لعدة دول في مجال الحوكمة يتبين لنا أن تبني مفهوم حوكمة الشركات بالشكل المناسب له عدة مزايا وايجابيات على الشركات وعلى الاقتصاد ككل، كما يختلف تطبيق حوكمة الشركات من دولة إلى أخرى حسب الظروف الاقتصادية، السياسية والثقافية لكل دولة، فلا يوجد نموذج واحد للتطبيق إلا أن المبادئ المعتمدة في وضع هذه النماذج هي نفسها.

[1] وسيلة سعود، حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015-2016، ص 54.

المبحث الثالث– المراجعة كآلية رقابية لدعم تطبيق حوكمة الشركات

من أجل الوصول الى نظام حوكمة فعال داخل الشركة لابد من توفر مجموعة من الآليات التي تكون وسيلة مهمة في تطبيق مبادئ الحوكمة على أرض الواقع بالشكل السليم الذي يمكن الشركة من تحقيق أهدافها، وعليه فقد خصصنا هذا المبحث لدراسة دور كل آلية من هذه الآليات سواءا كانت داخلية أو خارجية، مع التركيز على المراجعة الخارجية، وذلك في المطالب التالية.

المطلب الأول–الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات:

يتعين على الشركة من أجل الحصول على قوائم مالية شفافة وتتمتع بالمصداقية أن تقوم بتفعيل عملية مراجعة حساباتها من خلال منظومة متكاملة من الآليات الرقابية.

الفرع الأول–مجلس الإدارة:

إن تبني الشركات لمبادئ الحوكمة يكون أدعى وأهم لضمان وضوح العلاقة بين المساهمين ومجلس إدارة الشركة من جهة، ومجلس الإدارة وفريق الإدارة التنفيذية من جهة أخرى.

أولا– أهمية مجلس الإدارة واللجان التابعة له:

يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، كما يعد من الأدوات الرئيسية لتوجيه المسير نحو تحقيق مصالح المساهمين، كما تتبين أهمية مجلس الإدارة كآلية داخلية للحوكمة من خلال مهامه التالية :[1]

– تحديد الأهداف الإستراتيجية للشركة؛

[1] نبيل حمادي، اثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية–دراسة حالة الجزائر–، اطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2011–2012، ص 89.

– تحديد الصلاحيات والمسؤوليات؛

– تقييم الأداء ومتابعة فعالية القرارات؛

– الرقابة على التعويضات والمكافآت، والتحقق من انسجامها مع قوانين وأنظمة الشركة الداخلية؛

– وضع الأنظمة، التعليمات، اللوائح الخاصة بالهيكل الإداري والمالي لجعل المعلومة متاحة لجميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة

ولكي يتمكن من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين، [1]وتتمثل هذه اللجان في ثلاث لجان هي لجنة المكافآت، لجنة التعيينات ولجنة المراجعة، ولقد نص المشرع الجزائري على أن مجلس الإدارة يتألف من ثلاثة أعضاء على الأقل ومن اثني عشر عضوا على الأكثر، ويتم تصنيف مجلس الإدارة إلى عضو تنفيذي وعضو غير تنفيذي وعضو مستقل.

1-لجنة المكافآت:

لقد تضمنت إرشادات منظمة OECD تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب

[1] محمد عمر شقلوف، عبد الحفيظ ميرة، مداخلة بعنوان الحاكمية المؤسسة وعلاقتها بالخصخصة والمسؤولية الاجتماعية، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية (تجربة الأسواق الناشئة)-جامعة اليرموك، الأردن، يومي 17-18 أفريل 2013، ص 11 بتصرف.

المهنيين من ذوي الكفاءات العالية، لذا فان هذه اللجنة –المكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين–، تقوم بالمهام التالية: [1]

- تحديد المكافآت والمزايا الأخرى للإدارة العليا ومراجعتها والتوصية لمجلس الإدارة بالمصادقة عليها؛
- وضع سياسات لإدارة برامج مكافآت الإدارة العليا ومراجعة هذه السياسات بشكل دوري؛
- وضع سياسات لمزايا الإدارة ومراجعتها باستمرار.

2–لجنة التعيينات:

وهي لجنة تختص بتعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين بحيث تقوم باختيار أفضل الكفاءات والمهارات والخبرات للعمل بالشركة، ومن مهام هذه اللجنة ما يلي:[2]

- وضع آليات شفافة للتعيين، بما يضمن الحصول على أفضل المرشحين المؤهلين؛
- تقوم اللجنة مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة للشركة باستمرار؛
- يجب على اللجنة أن تتوخى الموضوعية وذلك بمقارنة مؤهلات ومهارات المتقدم مع المواصفات الموضوعة.

يجب الإشارة إلى أن مجلس الإدارة هو صاحب القرار النهائي، أما اللجان التابعة له فلا تملك حق القرار ولا تتحمل أي مسؤولية بل تقوم برفع تقاريرها لهذا المجلس فقط.

---

[1] فريد خميلي، عبد الكريم شوكال، مداخلة بعنوان الحوكمة والفساد الاداري والمالي، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار عنابة ، يومي 18– 19 نوفمبر 2009، ص 10.

[2] زين الدين بروش، جابر دهيمي، مداخلة بعنوان دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والاداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري ،جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06–07 ماي 2012، ص 14.

ثانيا– دور مجلس الإدارة في تفعيل الحوكمة:

تتم الحوكمة الجيدة من خلال تفعيل المحاسبة أمام مجلس الإدارة إذ أن التأكد من الخضوع للمراجعة والمتابعة يعمل على تحمل المسؤولية وتحسين الأداء مما يدفع بالشركة نحو النجاح والاستمرارية، وحسب ما ورد في المبادئ الصادر عن OECD فانه ينبغي على مجلس الإدارة أن يكون قادرا على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة، وفي هذا الحال ذكرت المبادئ العديد من التوجيهات والإرشادات لمجلس الإدارة بحيث يكون قادرا على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة، وهي كالتالي:

– ينبغي أن تنظر مجالس الإدارة في تكليف عدد من أعضاء مجلس الإدارة من غير موظفي الشركة ذوي القدرة على ممارسة الحكم المستقل للقيام بالمهام التي يحتمل وجود تعارض في المصالح بها، وأمثلة تلك المسؤوليات الرئيسية هي ضمان نزاهة القوائم والتقارير المالية، وترشيح أعضاء مجلس الإدارة والوظائف التنفيذية الرئيسية وتحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة؛

– عندما يتم إنشاء لجان مجلس الإدارة، ينبغي على مجلس الإدارة أن يحدد بشكل جيد وأن يفصح عن صلاحيتها وتشكيلها وإجراءات عملها؛

– ينبغي أن تكون لدى أعضاء مجلس الإدارة القدرة على إلزام أنفسهم بمسؤولياتهم بطريقة فعالة؛

– حتى يمكن لأعضاء مجلس الإدارة أن يقوموا بمسؤوليتهم، فإنه ينبغي أن تتاح لهم كافة المعلومات الصحيحة ذات الصلة في الوقت المناسب.

يعتبر مجلس الإدارة المحرك الأساسي لنظام حوكمة الشركات كونه يقوم برسم السياسات العليا لأنشطة الشركة، وبالتالي حماية حقوق المساهمين، حيث أن مجلس الإدارة له السلطة العليا في

شكل ومحتوى وتفاصيل التقرير السنوي للشركة، وكلما كان مفصلا أكثر زادت شفافية المعلومات عن الشركة وبالتالي زاد مستوى حوكمتها.[1]

وبالتالي فان حوكمة الشركات تعني ببساطة وبصفة محددة أن يقوم مجلس الإدارة نيابة عن المستثمرين بمسائلة المديرين ومحاسبتهم عن أدائهم لتحقيق أهداف الشركة، وهذا هو السبب الأساسي في وجوب إعطاء درجة كافية من الاستقلال لمجلس الإدارة تمكنه من تقنين قدرته في رقابة المديرين وفصلهم إذا لم يحققوا الأداء المطلوب.[2]

ثالثا–دور حوكمة الشركات في تفعيل مجلس الإدارة:

يمكن القول بأن الحوكمة تلعب دورا هاما في تفعيل مجلس الإدارة، وذلك من خلال ما يلي:[3]

- مراعاة والتزام مجلس الإدارة بالقوانين والتشريعات وضمان سلامة المعاملات المحاسبية والتقارير المالية؛
- توفير الدعم والحماية الكاملة لكل من لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي في اجتماعات المناقشة وتوفير السبل اللازمة لتسهيل اتصال تلك الجهات الرقابية بالمجلس؛
- العمل على إيجاد تمثيل مناسب في مجلس الإدارة للأعضاء المستقلين وإعطائهم الصلاحيات اللازمة والكافية لمراقبة أداء الشركة المالي والإداري والأخلاقي؛

---

[1] محمد ياسين غادر، مرجع سابق، ص 03.

[2] عدنان بن حيدر درويش، مرجع سابق، ص 76.

[3] أحمد جميل، محمد سفير، مداخلة بعنوان تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06–07 ماي 2012، ص 11، بتصرف

- إصدار عقوبات مشددة على من يتورط من مجلس الإدارة في أي مخالفة مالية أو إدارية، أو تعمد تقديم معلومات مضللة وخاطئة لأصحاب المصالح؛
- تحفيز مجلس الإدارة على مناقشة وتطوير الأدوات والإجراءات المناسبة لخلق بيئة عمل أخلاقية وتطبيقها.

الفرع الثاني–لجنة المراجعة:

ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين، أبرزها لجنة المراجعة وتعد أهم اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة، تقوم هذه اللجنة بمساعدة مجلس الإدارة على الوفاء بمسؤولياته والخاصة بالإشراف على إعداد القوائم المالية والتأكد من سلامة الإفصاح، وتقييم جودة واستقلالية كل من المراجعين الخارجيين والداخليين والتنسيق بينهم، كما يكون لهذه اللجنة السلطة في تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وتنصيب مسؤول المراجعة الداخلية، وتتكون هذه الأخيرة من ثلاثة أعضاء على الأقل جميعهم مستقلين عن إدارة الشركة ولديهم الخبرة الكافية في مجال المحاسبة والمراجعة.[1]

أولا–مفهوم ومهام لجنة المراجعة:

لقد بدء الحديث عن لجان المراجعة قبل ظهور المسائل المتعلقة بالحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية خلال القرن التاسع عشر، وكان الهدف من ورائها فقط تسهيل العلاقة مع المراجعة الخارجية ثم تطور دورها وأصبحت تقوم بفحص المعلومات المالية ورقابة مدى تطبيق القواعد والأنظمة داخل الشركة، وقد تنامى الوعي لدى مختلف الدول بضرورة إخضاع التقارير

[1] نور الدين مزياني، العياشي زرزار، مداخلة بعنوان ادارة المخاطر في ظل حوكمة الشركات، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة، 18–19 نوفمبر 2009، ص 05.

والمعلومات التي تقدمها الإدارة للمراجعة، لذا قامت بعض الدول باستصدار القوانين والتشريعات المتعلقة بآليات المحاسبة والمراجعة التي تلعب دورا أساسيا في ضمان تطبيق تلك القواعد.[1]

بالنسبة للمشرع الجزائري لم تنص أي مادة من القانون التجاري على إلزام شركات المساهمة بإنشاء لجان المراجعة، لكن العديد من القوانين والتقارير العالمية أوصت بإنشاء هذا النوع من اللجان، والتي تعرف بأنها " لجنة منبثقة من مجلس الإدارة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة تشتمل مسؤوليتها على مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية ومراجعة الإفصاح في التقارير المنشورة والتأكد من كفايتها وملاءمتها لمستخدميها ودعم استقلال المراجع الخارجي ومناقشته بنتائج المراجعة، ومراجعة الالتزام بقواعد الحوكمة والتأكد من ملائمة نظام الرقابة الداخلية وكفايته ".[2]

تقوم هذه اللجنة بتسليم تقرير لادارة الشركة يتضمن إفصاحا كافيا عن تشكيل واجتماعات ومسؤوليات وسلطات وأنشطة وتوصيات اللجنة، حيث يعتبر هذا التقرير بمثابة دليل بأن اللجنة نفذت مهامها بطريقة ملائمة.

ثانيا–دور لجان المراجعة في تفعيل الحوكمة في الشركات:

أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة الشركات على ضرورة وجود لجان للمراجعة في الشركة التي تسعى إلى تطبيق حوكمة الشركات، وذلك لدورها الحيوي في زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين، وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفعالية، ولتدعيم استقلالية المراجع الداخلي وحماية حيادية

[1] مراد سكاك، فارس هباش، مرجع سابق، ص05.

[2] رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية–دراسة ميدانية–، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 26، العدد 02 ، 2010، ص102.

المراجع الخارجي، فضلا عن تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية وما يستتبعه من رفع كفاءة أداء عملية المراجعة[1]

وباعتبار لجان المراجعة دعامة أساسية من دعائم نجاح الحوكمة فان دورها يتضح أساسا من خلال قيامها بما يلي:[2]

- تحقيق التنسيق الفعال مع المراجعين الخارجيين من خلال تحديد مجال المراجعة ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر، هذا بالإضافة إلى التحقق من استجابة الإدارة لملاحظات وتوصيات محافظ الحسابات؛
- تقييم النواحي المالية من خلال مراجعة أداء الإدارة وتقييم السياسات المالية للشركة؛
- فحص وتقييم أعمال إدارة المراجعة الداخلية، وذلك للتأكد من مدى كفاءة كل من برامج المراجعة الداخلية وكذا فريق العمل للوفاء بمهامه؛
- تعيين أو عزل المراجعين وكذلك الاشتراك في تحديد أتعابهم؛
- التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، ومدى الالتزام بالقواعد والمعايير الموضوعة.

بالإضافة إلى ما سبق فان الاختصاصات التي تقوم بها لجان المراجعة تسعى في النهاية الى الحفاظ على حقوق المساهمين وتعظيم ثرواتهم بشكل عادل، وكذلك دعم ومساندة مسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة وصولا إلى حوكمة رشيدة للشركات.

---

[1] مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حكومة الشركات وآثارها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 46،العدد 02، 2009، ص19.

[2] سليمان بوفاسة، رشيد سعيداني، مداخلة بعنوان لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل مبادئ الحوكمة في الشركات ورفع أدائها، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013، ص10.

كما تقوم لجان المراجعة بدور هام في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة على عملية المراجعة، علاوة على ذلك يشير البعض بأن مجرد إعلان الشركة عن تشكيل لجنة للمراجعة كان له أثر على حركة أسهمها بسوق الأوراق المالية.[1]

الفرع الثالث–المراجعة الداخلية :

تعتبر المراجعة الداخلية مفتاح أساسي من مفاتيح حوكمة الشركات وأداة مهمة لمساعدة الإدارة في تعزيز سيطرتها على الشركة وتقييم أدائها، بالإضافة إلى التأكد من الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وبالتالي فهي تسعى لتحقيق أهداف الشركة.

أولا–تعريف المراجعة الداخلية:

وضع معهد المراجعين الداخليين تعريفاً للمراجعة الداخلية أشار فيه إلى أنه: " نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للشركة لتحسين عملياتها وهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة وحوكمة الشركات". [2]

وعليه فان الهدف الأساسي من هذه المراجعة هو التقييم الدوري للسياسات المحاسبية والإدارية الموضوعة بهدف التحقق من تنفيذها طبقا لما هو مخطط له واكتشاف أي انحرافات، كما أن

---

[1] محمد ياسين غادر، مرجع سابق ، ص25

[2] محمد علوان، نوح فروجي، مداخلة بعنوان دور التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق الحوكمة في اضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 19–20 نوفمبر 2013، ص 01.

المراجع الداخلي معني بمنع ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب في الدفاتر وفحص وتقييم وسائل الرقابة الداخلية بغرض تحسينها، تعديلها وتطويرها.

ثانيا–دور المراجعة الداخلية في دعم مبادئ الحوكمة:

تعد المراجعة الداخلية من بين الآليات التي تعمل على تفعيل حوكمة الشركات، حيث تساعد المراجعة الداخلية الشركة في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للشركة، بما يؤكد على جودة ممارسة الشركة لأعمالها، ومن ثم صحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها الشركة وذلك نتيجة لاستقلال المراجعة الداخلية وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة و اتصالها برئيس لجنة المراجعة.[1]

كما تلعب المراجعة الداخلية دورا مهما في عملية الحوكمة، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المراجعون الداخليون من خلال عملهم بزيادة المصداقية العدالة وتقليل مخاطر الفساد المالي والإداري عن طريق منع واكتشاف الغش والتزوير .

[1] حسين بن الطاهر، محمد بوطلاعة، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06–07 ماي 2012، ص 08.

يقوم المراجع الداخلي بدور كبير في الحوكمة سواءا في مراقبة تحقيق الأهداف التي تضعها الشركة أو في تقييم الخطط والأساليب التي تتبناها لتحقيق هذه الأهداف، ويقوم المراجع بأداء دوره في دعم الحوكمة من خلال :[1]

– مساعدة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والإدارة التنفيذية– وهي من الأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذ الحوكمة وقواعدها– في أداء دورها بفاعلية من خلال تقديم خدمات الاستشارات ؛

– القيام بدوره الذي يتفق مع مضمون وظيفته في متابعة وتحليل وتقييم المخاطر المرتبطة بالتنظيم والرقابة الملائمة لمواجهتها، والتقرير عن ذلك من خلال تقديم خدمات التأكيد والضمان في المجالات المختلفة؛

وبالتالي ومن أجل تطبيق الحوكمة بشكل سليم فلابد من تفعيل المراجعة الداخلية داخل الشركة، وذلك من خلال وجود التنظيم الإداري المتكامل والذي يشتمل على مجلس الإدارة والمراجع الخارجي ما يسمح بتعزيز ثقة المساهمين وأصحاب المصالح بأن الإدارة تقوم بدورها كاملا.

المطلب الثاني– الإفصاح والشفافية كآلية للممارسة الجيدة للحوكمة:

يعتبر مبدأ الشفافية والإفصاح من أهم أعمدة الاقتصاد الحر في العصر الحديث، إذ يجب الإفصاح الفوري عن الأحداث الجوهرية التي تؤثر على المركز المالي للشركة لكافة المتعاملين في السوق في وقت واحد، وبالشكل الذي يساهم في اتخاذ قرارات الاستثمار.

---

[1] يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والاداري –دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية–، مذكرة ماجستير،قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، 2007، ص 96.

الفرع الأول–مفهوم الشفافية والإفصاح المحاسبي:

ويعرف الإفصاح بأنه: " عملية إظهار المعلومات المالية سواءا كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على دفاتر وسجلات الشركة " .[1]

وبالتالي فان الإفصاح يجب أن يشمل هيكل المجلس (العدد، المؤهلات، اللجان)، وهيكل الإدارة العليا (المسؤوليات، المؤهلات، الخبرة) والهيكل التنظيمي الأساسي (الهيكل القانوني، الهيكل الوظيفي)، وطبيعة الأنشطة التي تزاولها الشركات التابعة وهو ضروري للشركات المسجلة في الأسواق المالية لتحقيق انضباط السوق.[2]

تعرف الشفافية بأنها ظاهرة تشير إلى قيام الشركة أو الجهة المعنية بتوفير المعلومات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المساهمين والمتعاملين في السوق وإتاحة الفرصة لمن يريد الاطلاع عليها، وعدم حجب المعلومات ما عدا تلك التي يكون من شأنها الإضرار بمصالح الشركة فيجوز لها الاحتفاظ بسريتها على أن تكون هذه المعلومات معبرة عن المركز المالي الحقيقي للشركة، لذا فان الشفافية مطلوبة لدعم التطبيق السليم للحوكمة.

كما تقضي مبادئ الحوكمة بأن يتم الإفصاح السليم في الوقت المناسب عن كافة المعلومات الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك الإفصاح عن المركز المالي للشركة ونتائج الأعمال وإجراءات الحوكمة وحقوق الملكية، ولحوكمة الشركات تأثير على الاقتصاد الشامل وعلى الأسواق وشفافية

---

[1] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 578

[2] حكيم براضية، أهمية تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات المالية الاسلامية، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف، 2015–2016، ص 139.

التعامل في ظل العولمة الاقتصادية، فأصبحت بذلك أسس وقواعد حوكمة الشركات من المتطلبات القانونية والتنظيمية في التشريعات التي تمتاز بالشفافية والقابلية للتطبيق.[1]

الفرع الثاني–دور الشفافية والإفصاح في دعم حوكمة الشركات:

يمثل الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات أحد المبادئ الرئيسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات، كونهما من الأساليب الفعالة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة، ويمثلان أحد المؤشرات الهامة للحكم على تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل الشركات المختلفة.

وبالتالي هناك ضرورة لتطبيق معايير الإفصاح على كافة الشركات التي تنشر حساباتها وقوائمها المالية للجمهور، ويستلزم ذلك التطبيق السليم لكل من القوانين واللوائح التي تحدد مواصفات القوائم المالية والتي تضمن الإفصاح الكامل عن كل المعلومات والأحداث التي تؤثر على سلامة المركز المالي للشركة وعلى نتيجة نشاطها، وتقديم المعلومات الكافية خاصة عن الأنشطة التي لا تظهرها القوائم المالية مع ضرورة توافر البساطة والإيضاح من خلال تقديم كافة المعلومات في صورة سهلة مبسطة تمكن كل المختصين وغير المختصين من فهمها.[2]

وبالتالي هناك علاقة وثيقة الثقة بين تطبيق قواعد الحوكمة والمعلومات الواردة في القوائم المالية، فتطبيق هذه القواعد يؤثر على درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي مما يؤكد أن الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما بالآخر ويتأثر به، فإذا كان

---

[1] أحمد زغدار، مرجع سابق، ص 08.

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 98.

الإفصاح هو أحد أهم مبادئ الحوكمة فان إطار الحوكمة يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق مع المعايير المحاسبية.[1]

المطلب الثالث–دور المراجعة الخارجية في التطبيق الفعال للحوكمة:

تعددت الألقاب للمراجعين الخارجيين من دولة إلى أخرى، فعلى سبيل المثال يطلق عليه في الجزائر لقب محافظ الحسابات وفي بعض الدول يطلق عليه مراقب الحسابات أو مندوب الحسابات أو المحاسب القانوني، إلا أن هذه الألقاب لم تغير الدور الأساسي له، فهو شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحايد ومسؤول عن إبداء رأي فني حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للشركة على المركز المالي لها.[2]

ونتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك عند قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة البيانات المالية التي تعدها الشركات من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده والذي يكون مرفقا بالقوائم المالية، فان دور المراجعة الخارجية أصبح جوهريا وفعالا في مجال الحوكمة لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الشركة كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ويحد من مشكلة الانحراف الخلقي في الشركات.[3]

---

[1] سهام موسي، فراح خالدي، مداخلة بعنوان أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة ،يومي 06 –07 ماي 2012، ص15.

[2] محمد براق، مسعود صديقي، مداخلة بعنوان انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 08–09 مارس 2005 ، ص 04.

[3] محمد ياسين غادر، مداخلة بعنوان محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان لبنان، يومي 15–17 ديسمبر 2012، ص24.

الفرع الأول–آليات دعم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات:

تهدف الآليات الأساسية العملية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات إلى ضرورة الحرص على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع، ومن أهم الآليات ما يلي:

أولا– الآليات الأكاديمية:

يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالمحاسبة والمراجعة عبء التطوير المستمر في برامج التعليم في المراحل الجامعية وبرامج التعليم المستمر، وذلك لإنتاج محاسب ومراجع مؤهل التأهيل الكافي والملائم وتوجيه البحوث لحل مشاكل الممارسة المهنية أو المشاركة في تخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني المستمر، ويمكن تحديد دور الأكاديميين في تدعيم دور المراجعة في حوكمة الشركات في ثلاث آليات أساسية هي:

– تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة وبرامج التعليم المهني؛

– ضرورة تحقيق التكامل بين الجامعات في مجال الحوكمة، وذلك من خلال عقد ورش العمل المشتركة بين الجامعات لأغراض تطوير مقررات المحاسبة والمراجعة من منظور حوكمة الشركات؛

– ضرورة عقد المؤتمرات في مجال المراجعة ودورها في حوكمة الشركات مع التركيز على مناقشة واقعية لقضية دور المراجع في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي من جهة، وزيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح من ناحية أخرى، كما يمكن أن تركز على دور معايير المراجعة كمستويات للأداء المهني في ضمان جودة خدمة المراجعة ومن ثم حماية مصالح أصحاب المصلحة.

ثانيا–الآليات التنظيمية المهنية:

تعمل مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضاءها وينمي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة وبمستوى أعضائها، وهذا الأمر يمثل تحديا جديا للجمعيات المهنية بحيث يحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور المراجعة الخارجية ومن أهم هذه الآليات : [1]

– يقع على عاتق الجمعيات المهنية إحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة حتى يمكن لمراجع الحسابات باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية؛

– يجب أن يتماشى تطوير معايير المراجعة ومعايير المحاسبة، تطوير مماثل في معايير المراجعة سواء المعايير المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة؛

– إن نظام فحص أعمال الزملاء آلية من آليات الرقابة المهنية على أعمال الزملاء لضمان الالتزام بمعايير المراجعة في قبول التكليف وتخطيط وأداء أعمال المراجعة وإعداد وعرض التقرير ؛

– من المتفق عليه مهنيا أن التعليم المهني المستمر يمثل جانبا هاما في معيار التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات بجانب التأهيل والتدريب، لذا فإن مواجهة المراجعة لظاهرة وتحديات حوكمة الشركات وتفعيل دور مهنة المراجعة في حوكمة الشركات يتطلب من الجمعيات المهنية اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني.

---

[1] عمر شريف، زكية بن زروق، مداخلة بعنوان علاقة الحوكمة بعملية الإفصاح والشفافية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع رهانات، وافاق)، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 07– 08 ديسمبر 2010، ص 11،.

ثالثا– الآليات المهنية العملية:

وتتمثل في الأساليب والوسائل والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق محافظ الحسابات الممارس للمهنة، حيث أن هذه الآليات المهنية العملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للمراجعة، ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن محافظ الحسابات نفسه مقتنعا بأن الدور الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته على إثراء الممارسة المهنية العملية، وإثبات أن للمراجعة دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا من خلال حرص محافظ الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع.[1]

الفرع الثاني– مساهمة محافظ الحسابات في إرساء دعائم الحوكمة:

يمثل محافظ الحسابات جهة رقابية مهمة للشركة وحلقة وصل بين المساهمين والمسيرين، إذ أن دوره مهم لكل منهما فهو يقوم بحفظ حقوق المساهمين من خلال دوره الرقابي على أداء إدارة الشركة، وهو أيضا يقوم برفع كفاءة التسيير في الشركة من خلال تقريره الذي يتضمن ملاحظات وإرشادات تساعد المدراء في اتخاذ القرارات المناسبة التي تساهم في تحسين الأداء.

كما يعمل محافظ الحسابات على تحقيق الشفافية من خلال الإشارة في تقريره عن الممارسات السلبية التي تؤثر على تمثيل القوائم المالية لواقع الشركة، كما يقوم بالتأكد من تقيد الإدارة بالتشريعات وبأهداف الشركة وإستراتيجيتها العامة، كما يقوم بتأمين نوعية المعلومات الواردة في القوائم المالية، لأن معظم مستخدمي القوائم المالية الداخليين والخارجيين لا يمكنهم تحديد إن كانت المعلومة صادقة ويمكن الاعتماد عليها لأنهم لا يتمتعون بالخبرة مما يتطلب وجود طرف آخر خارجي يضمن لهم صدق القوائم المالية والذي يتمثل في محافظ الحسابات.

---

[1] نفس المرجع، ص 12.

الفرع الثالث–الدور الحوكمي للمراجعة الخارجية في ظل القانون 10–01:

يلعب محافظ الحسابات دورا محوريا في تفعيل حوكمة الشركات عبر فحصه الدقيق لحساباتها بما يمكّنه من التأكد من مصداقيتها واحترامها للمعايير والقوانين الجاري العمل بها، ولمزيد من تفعيل دور محافظ الحسابات قامت الجزائر ببعض التعديلات على مهنة المراجعة التي كان يؤطرها القانون رقم 91–08 المنظم للمهنة، من وخلال إصدار القانون رقم 10–01 المعدل وفق القانون السابق، الذي حمل معه إضافات جديدة تساعد على إيجاد مدخل لتطبيق الحوكمة.

والمتمعن في القانون الجديد لمهنة المراجعة يرى بأنه قام بتكريس مبادئ الحوكمة، حيث نجد أن كل من مبدأ حماية حقوق المساهمين ومبدأ المعاملة المتكافئة لهم نص عليهما القانون من خلال إلزام محافظ الحسابات بإعلامهم والدفاع عنهم والتأكد من احترام مبدأ العدالة بين المساهمين.

ونجد مبدأ الشفافية والإفصاح من خلال التقارير العامة والخاصة التي يعدها محافظ الحسابات حول كل كبيرة وصغيرة داخل الشركة، ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة الذي يتيح مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين، من خلال تقدير شروط إبرام الاتفاقيات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة مصالح مباشرة أو غير مباشرة، وهو ما يساعد المساهمين على مساءلة مجلس الإدارة.

وأخيرا نلمس أيضا مبدأ دور أصحاب المصالح في هذا القانون من خلال الدور الجديد لمحافظ الحسابات، ففي السابق كان محافظ الحسابات يقوم بمهامه آخذا بعين الاعتبار ضمان حقوق

المساهمين عن كل ما هو مخالف للقانون، بينما اليوم أصبح دوره يعنى كذلك بحماية حقوق أصحاب المصالح، وذلك باعتبارهم احد الأطراف الهامة في الحوكمة.[1]

تؤدي المراجعة الخارجية دورا مهما في تعزيز عملية الحوكمة وذلك بزيادة قدرة المساهمين ومجلس الإدارة على مساءلة الشركة، حيث يقوم المراجعون بزيادة المصداقية والعدالة وتحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات، اذ تعد المراجعة الخارجية آلية مهمة من آليات الرقابة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية.[2]

وتكتسب جودة المراجعة الخارجية أهميتها كأداة رئيسية من أدوات حوكمة الشركات، من خلال توفير تأكيدات للمساهمين بصحة التقارير المالية للشركة، وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة فيها، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تعترض نشاط الشركة والإجراءات المتخذة لمواجهتها، وبما يحسن من وسائل الاتصال ويزيد من درجة الثقة بين الشركة والمساهمين.[3]

---

[1] عبد العالي محمدي، مداخلة بعنوان دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والاداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012 ، ص 18، ص19.

[2] وليد خالد العازمي، اثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال،جامعة الشرق الأوسط، نيسان، 2012 ، ص 13، ص 14 بتصرف.

[3] احمد محمد صالح الجلال، مرجع سابق، ص40.

خلاصـــــة:

تعد حوكمة الشركات وسيلة مهمة لجذب الاستثمارات المحلية والأجنبية، حيث تساعد الشركات على الوصول إلى أسواق المال والحصول على مصادر التمويل، كما تسعى الحوكمة من خلال مبادئها إلى توفير معلومات عادلة وشفافة لكافة الأطراف، وهو ما سيعيد الثقة في الأنظمة الرقابية والمحاسبية للشركات.

وعليه فالجزائر ومن خلال سعيها لتحسين بيئة أعمالها قامت بإصدار دليل لحوكمة الشركات لمواكبة المستجدات الدولية، وهو ما يعتبر خطوة ايجابية من أجل تعزيز الإفصاح والشفافية في الشركات، لكنها غير كافية، إذ أن تطبيق مبادئ الحوكمة على أرض الواقع يستلزم التعاون بين الحكومة، الشركات والمجتمع، كما يستلزم وجود القوانين والأنظمة الداعمة لها.

كما توصلنا إلى أن محافظ الحسابات خلال تأديته لمهمته يقوم بتحقيق مبادئ الحوكمة بمراجعته لكل المعلومات والمعاملات والتقارير الصادرة عن مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية، كما أن له دورا في تحقيق الشفافية في الشركة والتأكد من ممارستها للإدارة الرشيدة واستغلالها للموارد المتاحة الاستغلال الأمثل .

الفصـل الرابع

دراسة حالة مجمع سونلغاز

تمهيد:

نظرا للأهمية التي تحتلها مجمعات الشركات في الاقتصاد الوطني، وباعتبار مجمع سونلغاز احد أهم هذه المجمعات فلابد من محافظته على هذه المكانة خاصة في ظل الانفتاح على الخارج، وحيث أن إدارة مجمع سونلغاز تسعى للتصنيف بين أفضل خمس متعاملين تابعين للقطاع في حوض البحر المتوسط، ولتحقيق الميزة التنافسية المطلوبة فلابد من لها من توفير المقومات التي تجعلها في المقدمة، والتي نرى من أهمها تطبيق حوكمة الشركات بمبادئها الرئيسية (كالعدالة والشفافية والمساءلة) وآلياتها المختلفة.

وعليه قمنا من خلال هذا الفصل التطبيقي بعرض الإجراءات والمراحل التي تتم من خلالها عملية مراجعة القوائم المالية لمجمع سونلغاز في إطار ما جاء به القانون المنظم للمهنة، مع تبيين دور هذه المراجعة في تفعيل تطبيق مفهوم الحوكمة ومبادئه المنصوص عليها في الميثاق الراشد لحوكمة الشركات الجزائرية، وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كما يلي:

- ❖ تقديم عام لمجمع سونلغاز
- ❖ التجميع المحاسبي في مجمع سونلغاز
- ❖ الدور الحوكمي للمراجعة في مجمع سونلغاز

المبحث الأول- تقديم عام لمجمع سونلغاز

يعتبر مجمع سونلغاز من أهم المجمعات الصناعية في الجزائر، وتعود هذه الأهمية للنشاط الحيوي الذي يقوم به، إذ أنه ينشط في مجال إنتاج، نقل وتوزيع الكهرباء بالإضافة الى نقل وتوزيع الغاز، ويحتل مجمع سونلغاز وضعية احتكارية في هذا المجال على المستوى الوطني، وذلك من خلال شركاته المتعددة التي يصل عددها حاليا (سنة 2017) الى39 شركة موزعة في مختلف أنحاء التراب الوطني، وتعتبر هذه الشركات مستقلة قانونيا مع تبعيتها للشركة الأم.

هي شركة عمومية جزائرية تنشط في مجال نقل الطاقة وتوزيعها، وهي مجمع حديث النشأة يشغل مكانة مهمة في الاقتصاد الوطني، يقوم بتوفير خدمة محورية هي توفير مادتين أساسيتين هما الكهرباء والغاز للمستهلك النهائي على المستوى الوطني.

المطلب الأول-لمحة تاريخية عن مجمع سونلغاز:

أنشأت الشركة الوطنية للكهرباء والغاز بموجب المرسوم رقم 47-1002 الصادر بتاريخ 05 جوان 1947، حيث عرفت هذه الشركة باسم "كهرباء وغاز الجزائر" EGA، وقد كانت محتكرة لإنتاج الكهرباء ونقله وتوزيعه بالإضافة الى توزيع الغاز، لكنها آنذاك كانت عاجزة عن تقديم أحسن تسيير وأفضل خدمة.

الفرع الأول-مراحل تحول الشركة إلى مجمع صناعي:

طبقا للأمر رقم 69-59 الصادر في 28 جويلية 1969 تغير اسم EGA الى ما يعرف حاليا بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز (SONELGAZ)، حيث كبر حجم الشركة فأصبحت تضم يد

عاملة تقدر ب 6000 عامل وتغطي احتياجات أكثر من 700.000 زبون، وانطلاقا من سنة 1977 أصبحت الشركة تركز بشكل اكبر على مواكبة التطورات الحديثة للاقتصاد العالمي.

وفي سنة 1983 أعيد هيكلة شركة سونلغاز وأصبحت تضم خمس شركات متخصصة في مجال الأشغال والتي كانت مملوكة مباشرة من طرف الدولة ومستقلة كليا عن شركة سونلغاز:[1]

- الشركة الوطنية لأشغال الكهربة KAHRIF.
- الشركة الوطنية للأشغال والتركيب الكهربائي KAHRAKIB.
- الشركة الوطنية لانجاز القنوات KANAGHAZ.
- الشركة الوطنية لإنجاز المنشآت الأساسية INERGA.
- الشركة الوطنية للتركيب الصناعي ETTERKIB.

بالإضافة إلى هذه الشركات تم إنشاء شركة AMC المتخصصة في صناعة العدادات الكهربائية واجهزة القياس والمراقبة، وعليه وبفضل هذه الشركات أصبحت سونلغاز قادرة على تغطية احتياجات الغاز والكهرباء بما يتناسب مع كل من التطور الاقتصادي والاجتماعي للبلاد.

وعليه قامت الشركة بتوسيع نشاطاتها في مجالات أخرى تابعة لقطاع الطاقة، وبهذا التطور أصبحت سونلغاز عبارة عن مجمع أو شركة قابضة،حيث بداية من سنة 2004 تمت إعادة هيكلة المجمع إلى فروع (شركات) مستقلة كما يلي :[2]

- سونلغاز انتاج الكهرباء SPE.
- سونلغاز تسيير شبكة نقل الكهرباء GRTE.

---

[1] موقع www.sonelgaz.com ، تاريخ الاطلاع 20 جوان 2017، الساعة 30: 17.

[2] نفس المرجع.

- سونلغاز تسيير شبكة نقل الغاز GRTG.

وقد عرفت سنة 2005 إنشاء شركة متخصصة بطب العمل SMT ، وشركة أخرى للبحث وتطوير الكهرباء والغاز CREDEG ، كما تم خلال نفس السنة انصهار 4 شركات متخصصة في الصيانة والخدمات لتصبح شركة واحدة تحت اسم MPV ، بالإضافة إلى دمج 3 شركات خاصة بالصيانة والتحويل لتصبح شركة واحدة تدعى SKMK .

وفي سنة 2006 تم تفريع مجمع سونلغاز إلى خمسة فروع (شركات) جديدة هي:[1]

- سونلغاز توزيع الكهرباء والغاز منطقة الجزائر SDA.
- سونلغاز توزيع الكهرباء والغاز منطقة الوسط SDC.
- سونلغاز توزيع الكهرباء والغاز منطقة الشرق SDE.
- سونلغاز توزيع الكهرباء والغاز منطقة الغرب SDO.
- مسير المنظومة الكهربائية OS المسؤول عن قيادة منظومة إنتاج ونقل الكهرباء.

خلال هذه السنة ذاتها، 2006، وفي سياق دعم تنظيم سونلغاز على شكل مجمع وإنجاز برنامج تطوير هام للمجمع، عادت شركات الأشغال الخمس– التي انفصلت عنه سنة 1983–إلى أحضان مجمع سونلغاز بقرار للسلطات العمومية، بعد أن كانت عبارة عن هياكل إنجاز مندمجة في الشركة، ثم رقيت إلى شركات مستقلة على ضوء إعادة الهيكلة التي تمت آنذاك.

وفي جانفي 2007 جاء دور مراكز الانتقاء والتكوين التابعة لسونلغاز لترقى إلى فروع، حيث تم منح الاستقلالية القانونية لثلاثة مراكز متخصصة في أنشطة ملحقة، وهي :

- معهد التكوين في الكهرباء والغاز IFEG.

[1] التقرير السنوي للأنشطة والحسابات الاجتماعية المجمعة لشركات مجمع سونلغاز، سنة 2016، ص 14.

- شركة مختصة في مجال الوقاية والعمل الأمني SPAS .

كما قام المجمع في مطلع سنة 2009 بتفريع ثلاث مديريات أخرى هي :

- شركة هندسة الكهرباء والغاز CEEG وهي من ضمن فروع الأشغال، وبذلك يصبح قطب الأشغال مكونا من 06 فروع (الفروع الخمسة ذكرت سابقا).
- الشركة الجزائرية لتكنولوجيا الإعلام ELIT .
- شركة الممتلكات العقارية للصناعات الكهربائية والغازية SOPIEG.

وفي جوان 2009 تم ضم شركة جديدة هي شركة إنارة رويبة ROUIBA ECLAIRAGE، وهي شركة مختصة في إنتاج وتوزيع تجهيزات الإنارة العمومية، وقد تم تصنيفها ضمن الفروع الملحقة، بالإضافة إلى كل من فرعي ELIT و SOPIEG .

في سنة 2013 تم ضم شركة جديدة هي شركة الكهرباء والطاقات المتجددة (SKTM)، وفي 01 نوفمبر 2014 تم تصفية شركة SPAS ، كما تم إنشاء أربعة شركات متخصصة في الأمن الداخلي هي SWAT، SAT ، SAR ، SAH، وبتاريخ 04 نوفمبر 2015 تم إنشاء شركة الهندسة والبناء HYENCO وذلك بالشراكة مع شركات أخرى.

وفي شهر نوفمبر من سنة 2016 تم شراء أسهم الشريكين الأجنبيين على التوالي JGC (اليابان) و SOGEX (سلطنة عمان)،كما تم إثراء مجمع سونلغاز بشركة جديدة تابعة له، ذات رأسمال 100% جزائري متمثلة في الشركة الجزائرية لعمليات الصيانة AOM ، كما تم تأسيس مجلس الإدارة الجديد في 17 ديسمبر 2016.[1]

[1] أصداء مجمع سونلغاز، نشرية إخبارية شهرية تصدرها مديرية الاتصال والإعلام، جانفي 2017، ص 09.

وأخيرا يمكننا القول أن عدد الشركات التابعة لمجمع سونلغاز هي 41 شركة تابعة، بالإضافة الى 06 شركات ذات مساهمات، إذ انه وبفضل هذه الشركات أقامت سونلغاز بنية تحتية للكهرباء والغاز استجابة للتطور الاقتصادي والاجتماعي، مما سينعكس على تحقيقها لأهدافها المسطرة.

الفرع الثاني–الإطار القانوني لشركة سونلغاز "الشركة الأم":

بصدور المرسوم التنفيذي رقم 91–475 المؤرخ في 14 ديسمبر 1991 تم تغيير الطبيعة القانونية لشركة سونلغاز ، حيث أصبحت هيئة عمومية ذات طابع صناعي تجاري (EPIC)، تلاه بعد ذلك المرسوم التنفيذي رقم 95–280 المؤرخ في 17 سبتمبر 1995 تم التأكيد على طابع هذه الهيئة التي تتبع مباشرة لوزارة الطاقة والمناجم.

بعد ذلك صدر القانون 02–01 في 05 فيفري 2002 والذي نص على أن هذه الهيئة أصبحت شركة ذات أسهم SPA، وباعتبارها شركة مساهمة فانه يمكنها حيازة حافظة أسهم وقيم أخرى منقولة مع إمكانية امتلاكها أسهما في شركات أخرى .[1]

مكن إصدار القانون رقم 02–01 المؤرخ في 05 فيفري 2002" المتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز عبر القنوات " من إعادة هيكلة قطاع الكهرباء والغاز، وأدت عملية الهيكلة بدورها إلى إعادة تنظيم المتعامل التاريخي سونلغاز لمجموعة متكونة من36 شركة مستقلة وإنشاء لجنة ضبط الكهرباء والغاز CREG والتي تعتبر سلطة إدارية مستقلة مسؤولة عن اتخاذ الإجراءات اللازمة لتلبية احتياجات السوق الوطنية للكهرباء والغاز عبر القنوات.

[1] التقرير السنوي للأنشطة والحسابات الاجتماعية المجمعة لشركات مجمع سونلغاز، سنة 2016، ص 13.

حسب المادة رقم 02 من المرسوم الرئاسي رقم 02-195 الصادر بتاريخ 2002/06/01 والمتضمن النظام الأساسي لشركة سونلغاز "شركة ذات أسهم SPA "، تم تحويل الشركة من شركة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC) إلى شركة مساهمة مملوكة كليا للدولة، برأسمال اجتماعي قدره 150 مليار دج،أي (15.10^9دج) موزعة على 150.000 سهم، قيمة كل سهم واحد مليون دج.

وبموجب المرسوم الرئاسي رقم 11- 212 [1] المؤرخ في 2011/06/02 المعدل والمتمم للمرسوم الرئاسي رقم 02- 195 وحسب المادة الثانية تنظم الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز شركة ذات أسهم في شركة قابضة دون إنشاء شخصية معنوية جديدة وتأخذ تسمية سونلغاز.

ويتشكل مجموع الشركات المسمى مجمع سونلغاز من الشركة القابضة سونلغاز والشركات الفرعية ولاسيما منها المكلفة بموجب القانون رقم 02-01 بممارسة نشاطات إنتاج الطاقة الكهربائية ونقلها وتوزيعها ونقل الغاز وتوزيعه، وتمارس الشركة القابضة سونلغاز الرقابة على هذه الشركات وكذلك على كل شركة أخرى تكون قد أنشأتها وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

وهذا الانتقال أملته ضرورة قيام سونلغاز بتكييف نفسها مع القواعد الجديدة التي أوجبها القانون لتسيير القطاع، خاصة ما يتعلق بانفتاح الأعمال ودخول باب المنافسة، بالإضافة إلى ما سبق فان هذا النظام الأساسي منح الشركة استقلالية اكبر ما منحها مجالا للتوسع في نشاطاتها.

وفي جوان 2011 تم إصدار القانون الأساسي الجديد والذي جاء بهدف المرور من تنظيم عمودي إلى مجمع يقود مجموعة صناعية متعددة الشركات والمهن، وبالتالي آلت الأنشطة التشغيلية الى شركات المجمع ، أما القيادة فهي تبقى مهمة الشركة القابضة سونلغاز عبر تحديد

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 32، السنة 48، الصادرة بتاريخ 08 جوان 2011، ص 16.

وتجسيد إستراتيجية التطوير تظل دورها الأساسي السهر على التنمية المنسجمة لمختلف الفروع والمهن المرتبطة بها وبالخصوص تلك المتعلقة بإنتاج، نقل وتوزيغ الغاز عبر القنوات.

الفرع الثالث–أهداف مجمع سونلغاز:

تلعب سونلغاز دورا هاما في التطور الاقتصادي والاجتماعي من خلال مساهمتها في تحقيق السياسة الطاقوية الوطنية والذي يعتبر من البرامج الهامة لانجاز الكهرباء الريفية والتوزيع العمومي للغاز وتمكن المجمع من رفع مستوى التغطية للكهرباء إلى أكثر من 98% ، ومستوى شبكة الغاز إلى أكثر من 43 %، حيث أن سونلغاز وظفت تمويلات هامة من اجل التطوير وتدعيم وتقوية الهياكل القاعدية للكهرباء والغاز.

ولقد تم وضع برنامج استثمار استثنائي في الفترة الممتدة بين 2005–2010 من اجل زيادة القدرة الإنتاجية للكهرباء وتكثيف شبكة نقل الكهرباء والغاز من اجل تحقيق شبكة قوية من جهة، وتحقيق العصرنة في الخدمات من جهة أخرى، وتطمح سونلغاز إلى أن تصبح أكثر تنافسية حتى تستطيع مواجهة المنافسة الشديدة، ضمن أقوى خمس شركات في هذا القطاع على مستوى منطقة البحر الأبيض المتوسط.

وحسب المادة 03 التي تعدل وتتمم المادة 06 من المرسوم الرئاسي رقم 02–195 المؤرخ في 01 يونيو 2002 ، يمكن حصر الأهداف التي يسعى مجمع سونغاز لتحقيقها في النقاط التالية :[1]

– حيازة واكتساب وتسيير كل سهم أو اخذ حصص وكذلك تحقيق كل عملية مالية أخرى لها علاقة مع هدفها الاجتماعي؛

[1] نفس المرجع، ص 16، ص 17.

–المراقبة الإستراتيجية والعملية لحقيبة أسهمها والقيم المنقولة الأخرى؛

– تشجيع وتطوير الاندماج الوطني في ميادين البحث والهندسة والصنع والصيانة وانجاز المشاريع الصناعية؛

– ممارسة صلاحيات الجمعيات العامة لفروعها؛

– إعداد وتنفيذ إستراتيجية التطوير والسياسة المالية بما في ذلك وسائل التمويل والسياسة الجبائية وتسيير خزينة المجمع وكذلك تسيير الأخطار؛

– السهر على شروط ممارسة الفروع التابعة لها لنشاطات إنتاج الطاقة الكهربائية ونقلها وتوزيعها ونقل الغاز وتوزيعه بواسطة القنوات، في حدود احترام القوانين والأنظمة السارية المفعول وهذا القانون الأساسي؛

– السهر على انجاز فروعها للبرامج السنوية والمتعددة السنوات للاستثمار؛

– تطوير الطاقات المتجددة عن طريق الفروع أو المساهمات؛

– دراسة وترقية وتثمين كل شكل ومصدر للطاقة عن طريق الفروع أو المساهمات؛

– انجاز نشاطات تجارة الطاقة الكهربائية في الخارج بصفة منفردة أو بالشراكة؛

– تثمين جميع أصولها المنقولة والعقارية التي تحوزها أو التي تستعملها ولاسيما عن طريق استغلالها و اللجوء إلى اكتساب أو تأجير التسيير لكل المنقولات والعقارات والمحلات التجارية؛

– المشاركة بصفة مباشرة أو غير مباشرة في كل العمليات التي يمكن أن ترتبط بأحد الأهداف السالفة الذكر، عن طريق إنشاء الفروع أو اخذ أو تقديم مساهمات أو حصص أو اكتتاب أو شراء سندات أو حقوق اجتماعية وإدماج وشراكة.

كما يهدف المجمع أيضا إلى تجسيد سياسة مالية ورقابة إستراتيجية لسندات الأسهم والأوراق المالية، وكذا تطوير نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالصناعات الكهربائية والغازية.

المطلب الثاني–عرض وتنظيم شركات مجمع سونلغاز:

خلال السنة المالية 2016 (محل الدراسة) كان مجمع سونلغاز يضم 40 شركة تابعة (يملك كل رأسمالها) ، بالإضافة إلى عدة شركات يملك فيها المجمع مساهمات بنسب مختلفة، ويمكن تحديد هذه الشركات كما يلي:[1]

– الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز (الشركة الام) بالجزائر العاصمة؛

– الشركة الجزائرية لانتاج الكهرباء SPE ومقرها بجسر قسنطينة–الجزائر–؛

– الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز GRTG ومقرها بجسر قسنطينة–الجزائر–؛

– الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء GRTE ومقرها بجسر قسنطينة–الجزائر–؛

– شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM ومقرها بغرداية؛

– مسير المنظومة الكهربائية OS ومقرها بجسر قسنطينة–الجزائر–؛

[1] اصداء مجمع سونلغاز، نشرية اخبارية شهرية تصدرها مديرية الاتصال والاعلام، جانفي 2017، ص 16– ص 18.

– شركة الاشغال والتركيب الكهربائي KAHRAKIB ومقرها بالجزائر العاصمة؛

– شركة التركيب الصناعي ETTERKIB ومقرها بالبليدة؛

– شركة انجاز القنوات KANAGHAZ ومقرها ببومرداس؛

– شركة اشغال الكهرباء KAHRIF ومقرها بالمدية؛

– الجزائر للمعلومات التكنولوجي ELIT ومقرها بجسر قسنطينة–الجزائر–؛

– شركة صيانة التجهيزات الصناعية MEI ومقرها بالمسيلة؛

– شركة توزيع الكهرباء والغاز للجزائر SDA ومقرها بالجزائر ؛

– شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط SDC ومقرها بالبليدة؛

– شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق SDE ومقرها بقسنطينة؛

– شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب SDO ومقرها بوهران؛

– شركة هندسة الكهرباء والغاز CEEG ومقرها بجسر قسنطينة–الجزائر–؛

– شركة انجاز المنشآت الاساسية INERGA ومقرها بالبليدة؛

– الشركة الجزائرية لتقنيات الاعلام SAT-INFO ومقرها بجسر قسنطينة–الجزائر–؛

– شركة كهرباء كودية الدراوش SKD ومقرها بجسر قسنطينة–الجزائر–؛

– شركة كهرباء ترقة SKT ومقرها بجسر قسنطينة–الجزائر–؛

– شركة كهرباء برواقية SKB ومقرها بالمدية؛

- شركة كهرباء حجرة النص SKH ومقرها بتيبازة؛

- شركة كهرباء سكيكدة SKS ومقرها بسكيكدة؛

- مركز البحث والتطوير للكهرباء والغاز CREDEG ومقره بالعاشور –الجزائر –؛

- شركة تحلية مياه بحر الطارف TMBT ومقرها بالطارف؛

- المصرف الجزائري للعتاد الكهربائي والغازي CAMEG ومقره بجسر قسنطينة–الجزائر –؛

- شركة النقل والشحن الاستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائيةTRANSMEX ومقرها بجسر قسنطينة–الجزائر –؛

- مؤسسة التكوين في مجال الكهرباء والغاز IFEG ومقرها بالحامة–الجزائر –؛

- شركة خدمات المحولات الكهربائية SKMK ومقرها بالبليدة؛

- مؤسسة رويبة للانارة ROUIBA ECLAIRAGE ومقرها بالجزائر؛

- شركة صيانة وخدمة السيارات MPV ومقرها بالحامة–الجزائر –؛

- شركة طب العمل للصناعات الكهربائية والغازيةSMT ومقرها بالحامة–الجزائر –؛

- شركة الممتلكات العقارية للصناعات الكهربائية والغازية SOPIEG ومقرها بالحامة–الجزائر –؛

- ضندوق الخدمات الاجتماعية والثقافية لعمال الصناعات الكهربائية والغازية FOSC ومقرها ببن عكنون–الجزائر –؛

- الشركة الوطنية لاجهزة القياس والمراقبة العلمة AMC ومقرها بسطيف–؛

– شركة الكهرباء العامة الجزائر توربينات GEAT ومقرها بباتنة؛

– شركة الوقاية وامن المنشآت الطاقوية SWAT ومقرها بالجزائر العاصمة؛

– شركة امن المنشآت الطاقوية SAT ومقرها بايليزي؛

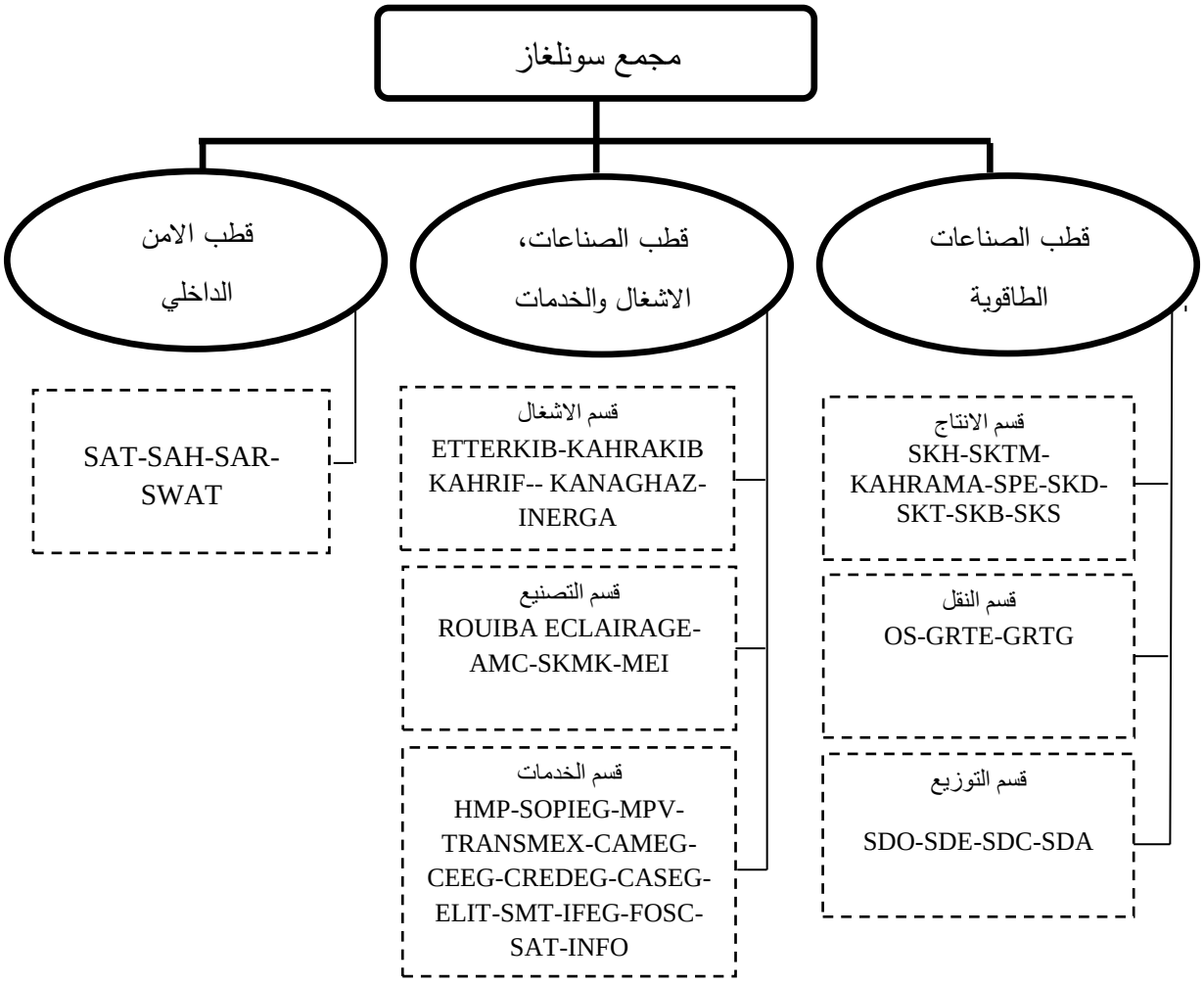
– شركة الأمن والحماية SAH ومقرها بوهران؛

– شركة امن ورعاية المنشآت الطاقوية SAR ومقرها بسطيف؛

– الشركة الجزائرية لعمليات الصيانة AOM ومقرها بعين تيموشنت؛

– شركة الهندسة والبناء HYENCO ومقرها بجسر قسنطينة–الجزائر؛

وباعتبار شركات مجمع سونلغاز تقوم بأنشطة مختلفة، تم تقسيم وتصنيف هذه الشركات حسب نوع النشاط الذي تمارسه، وهو ما يتضح من خلال الشكل التالي:



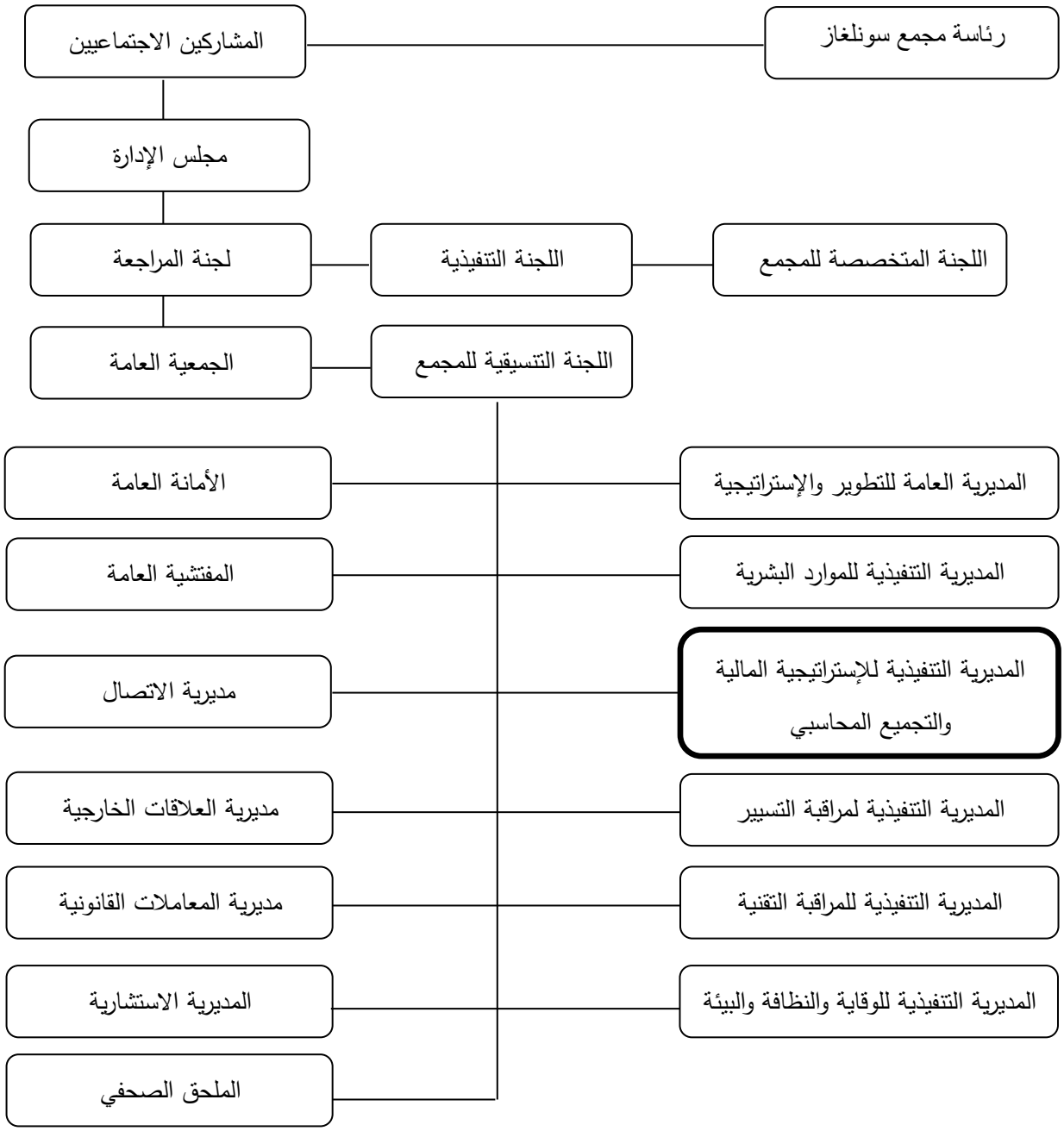
المصدر: أصداء مجمع سونلغاز، نشرية اخبارية شهرية تصدرها مديرية الاتصال والإعلام، ماي 2017.

الشكل رقم 19: تنظيم شركات مجمع سونلغاز

ويعتبر هذا التقسيم جديدا، حيث تم الشروع في تنفيذ إعادة تنظيم المجمع منذ سبتمبر 2015 مع استدعاء الجلسات العامة لشركات مجمع سونلغاز وتم الانتهاء من هذه العملية في 03 ماي 2017 حيث أن هذا التنظيم الجديد سوف يمكن شركات المجمع من تسيير الموارد بأكثر فعالية وأكثر كفاءة وان تكون لهم القدرة على خلق القيمة.

المطلب الثالث–الهيكل الإداري لمجمع سونلغاز:

سوف نقوم بعرض الهيكل التنظيمي للشركة الأم للمجمع ،والمديريات التابعة له كما يلي:

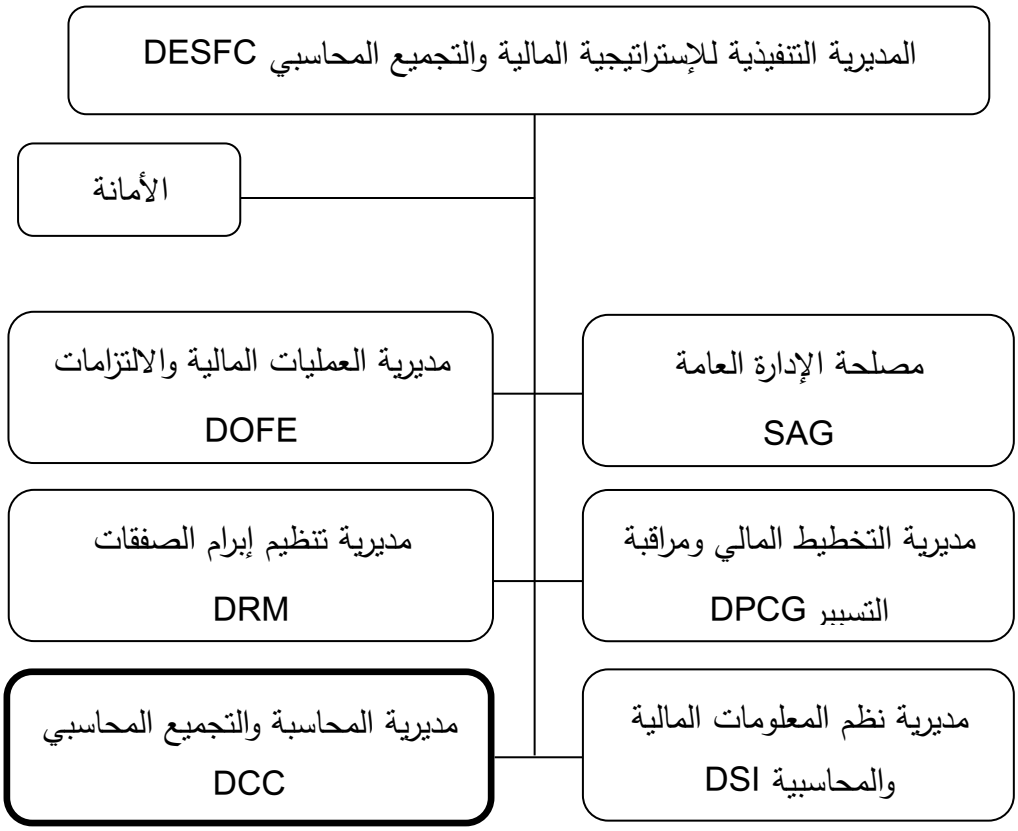


المصدر:مديرية الموارد البشرية لمجمع سونلغاز.

الشكل رقم 20: الهيكل الاداري للشركة الام لمجمع سونلغاز

الفرع الأول–المديرية التنفيذية للإستراتيجية المالية والتجميع المحاسبي:

تتكون هذه المديرية من مصلحة الإدارة العامة، بالإضافة إلى 05 مديريات، وعليه نوضح الهيكل التنظيمي للمديرية التنفيذية للإستراتيجية المالية والتجميع المحاسبي لمجمع سونلغاز من خلال الشكل الموالي:



المصدر: مديرية الموارد البشرية لمجمع سونلغاز.

الشكل رقم 21: الهيكل التنظيمي للمديرية التنفيذية للإستراتيجية المالية والتجميع المحاسبي

تجدر الإشارة إلى أن التربص الذي قمنا به تم على مستوى مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي للشركة الأم لمجمع سونلغاز .

الفرع الثاني– مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي:

تتم عملية التجميع المحاسبي لجميع الشركات التابعة لمجمع سونلغاز على مستوى هذه المديرية، والتي يمكن حصر مهامها في النقاط التالية:

– ضمان تطبيق التعليمات والاجتهادات المحاسبية الصادرة عن إدارة المجمع، وضمان احترامها من طرف كل شركات المجمع؛

– مسك أعمال التجميع المحاسبي السنوية للمجمع؛

– إعداد وتطبيق السياسة التسييرية للتدفقات المالية للمجمع؛

– ضمان التعاون مع محافظي حسابات الشركات التابعة وللمجمع والمراجعين الآخرين؛

– متابعة ومراقبة تطبيق القواعد المحاسبية ومسك الحسابات؛

– التنسيق مع مديرية نظم المعلومات من اجل إعادة تقييم الأنظمة المالية والمحاسبية، والعمل على تطويرها بما يتناسب مع وضعية المجمع؛

– المشاركة في الأعمال والدراسات والتكوينات ذات العلاقة بالتجميع المحاسبي.

المبحث الثاني- التجميع المحاسبي في مجمع سونلغاز

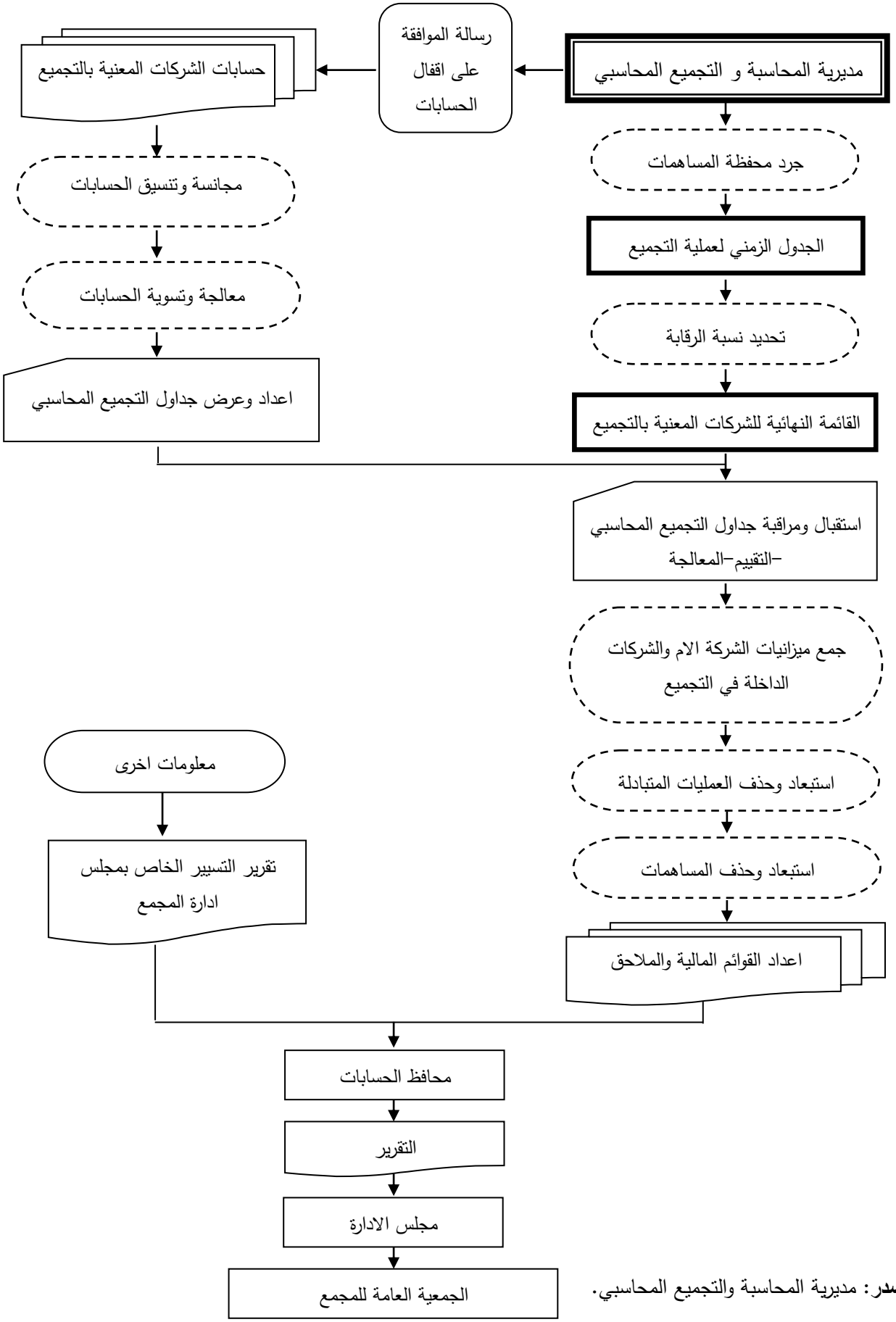
قبل دراسة الجانب المتعلق بعملية مراجعة القوائم المالية المجمعة لشركات سونلغاز من طرف محافظَي الحسابات الخاصين بالمجمع، لابد أولا من معرفة المراحل والإجراءات المعتمدة خلال عملية التجميع المحاسبي التي من خلالها يتم إعداد وعرض هذه القوائم المجمعة.

المطلب الأول- مراحل عملية التجميع المحاسبي:

من اجل الاحاطة بجميع الجوانب الخاصة بعملية التجميع المحاسبي التي تتم على مستوى مجمع سونلغاز، قمنا باجراء تربص على مستوى المديرية العامة للمجمع (الشركة الام) وبالضبط على مستوى مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي تحت اشراف المؤطر السيد مكي يوسف رئيس فريق التجميع على مستوى المديرية، حيث خصص لنا مكتب مستقل قمنا بالعمل فيه على دراسة جميع المراحل والخطوات التي يتم من خلالها القيام بعملية التجميع المحاسبي والوصول في نهايتها الى اعداد قوائم مالية مجمعة خاصة بالمجمع وشركاته ككل .

كما تم فتح حساب لنا في النظام الداخلي للمجمع والمسمى نظام "حساب" والذي تم انشاؤه خصيصا للقيام بعملية التجميع المحاسبي، حيث قمنا بالاطلاع على المعلومات والوثائق الخاصة بالشركات التابعة للمجمع وقمنا بمعالجتها ومقارنة النتائج المتوصل اليها مع تلك التي قام بها فريق التجميع وذلك بالنسبة للسنة المالية 2016، ونظرا للعدد الكبير لشركات المجمع ولكثرة المعلومات لم نقم بمعالجة كل الحسابات وانما جزء منها فقط ، نظرا ان العملية نفسها تتكرر مع كل الشركات ، كما ان هدفنا كان التعرف على الطرق والاجراءات المعتمدة من طرف المجمع .

وعليه فقد توصلنا الى ان عملية تجميع القوائم المالية لمجمع سونلغاز تتم بالاعتماد على مجموعة من الخطوات التي تؤدي في الأخير إلى الحصول على قوائم مالية مجمعة تتميز بالصدق والعدالة والتي تكون معدة باحترام المبادئ المحاسبية والأنظمة المحاسبية والمالية المنصوص عليها، وذلك من خلال عدد من الخطوات والإجراءات التي نستعرضها من خلال المخطط الموالي:



المصدر: مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي.

الشكل رقم 22: مخطط عملية التجميع المحاسبي لمجمع سونلغاز

الفرع الأول–الأعمال التحضيرية لعملية التجميع المحاسبي:

قبل القيام بعملية التجميع المحاسبي لابد من القيام بمجموعة من الأعمال التحضيرية التي تتم على مستوى الشركة الأم، وعلى مستوى الشركات التابعة أيضا، وذلك كما يلي:[1]

أولا– الأعمال التي تقوم بها الشركة الأم:

1– إعداد مخطط عملية التجميع، وذلك من خلال:

- جرد المساهمات؛
- مخطط التجميع المحاسبي؛
- تحديد نسبة الرقابة.

2– تحديد محيط التجميع المحاسبي، وذلك من خلال:

- إعداد قائمة بالشركات الداخلة في التجميع.

3– رسالة التوجيه وبدأ أعمال التجميع المحاسبي، وذلك من خلال:

- تحديد المعايير والمبادئ والقواعد الخاصة بعملية التجميع، وتحيينها باستمرار؛
- الاتصال بالشركات المعنية بعملية التجميع المحاسبي؛
- إعداد الجدول الزمني النهائي المرفق بعملية التجميع المحاسبي.

4– إعداد وعرض جداول عملية التجميع المحاسبي .

[1] Chabla Mohammed, l'existant du processus de consolidation, p7.

تشرع مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي أولا في جمع المعطيات والوثائق المتعلقة بعملية التجميع الخاصة بالشركة الأم والشركات التابعة، والتي تتمثل فيما يلي :[1]

- جداول مقاربة وتسوية الحسابات؛

-القوائم المالية الفردية؛

- اصول الميزانية المعالجة؛

- خصوم الميزانية المعالجة؛

- حساب النتائج المعالج؛

- جدول أوراق المساهمة؛

- جدول إجمالي الحقوق الداخلية للمجمع؛

- جدول إجمالي الديون الداخلية للمجمع؛

- جدول إجمالي الإيرادات الداخلية للمجمع؛

- جدول إجمالي الأعباء الداخلية للمجمع؛

-جدول صافي المركز المالي.

[1] انظر الملاحق من 01 الى 06.

ويشترط في هذه الوثائق ما يلي:

- أن تكون كاملة وتحتوي على جميع المعلومات اللازمة التي سوف تستخدم في عملية التجميع؛
- أن تكون الحسابات صحيحة ومتساوية عموديا وأفقيا ؛
- أن تكون أرصدتها متطابقة مع المبالغ المسجلة في ميزان المراجعة، الميزانية وحساب النتائج.

ثانيا-الأعمال التي تقوم بها الشركات التابعة:

تقوم شركات المجمع بمجموعة من الأعمال التحضيرية التي يعتمد عليها فريق التجميع فيما بعد، والتي تعد أساسية وضرورية للقيام بعملية التجميع المحاسبي بشكل صحيح وفعال، حيث يمكن تلخيص هذه الخطوات في النقاط التالية:

1- مقاربة وتسوية الحسابات بين شركات المجمع:

تسوية ومقاربة الحسابات والعمليات المتبادلة لشركات المجمع لابد ان تتم قبل تاريخ إقفال الحسابات، أي خلال شهري جانفي وفيفري من كل سنة، وكأقصى حد في العشر أيام الأولى من شهر مارس، وذلك من اجل السماح بالقيام بالتصحيحات في حسابات الدورة، وذلك من خلال:

- تأكيد الأرصدة بين شركات المجمع (بين الشركة الدائنة والشركة المدينة)؛
- معالجة الرد على تأكيد الأرصدة من الطرفين؛
- تسوية الفروقات والانحرافات في الأرصدة إن وجدت.

تقوم مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي بإعداد جداول المقاربة الخاصة بحسابات العمليات الداخلية للمجمع على مستوى الشركة الأم والشركات التابعة.

تقوم الشركة الدائنة بإعداد جدول يحتوي على الحسابات الخاصة بالعمليات التي تمت بينها وبين الشركة المدينة، ونجد هنا ثلاث أنواع من الجداول :

– جدول خاص بالحقوق والديون الداخلية؛

جدول خاص بالأعباء والنواتج الداخلية؛

جدول خاص بالحسابات الجارية الداخلية.

تقوم الشركة الدائنة بإرسال طلب التأكد من تطابق أرصدة الحسابات المتقابلة كما تقوم بإرسال جداول المقاربة إلى الشركة المدينة وذلك بهدف التأكد من تطابقهما ومن ثم المصادقة عليها وعليه إما :

- أن تكون هذه الأرصدة متطابقة فعليا، أي بين ما سجلته كل من الشركتين الدائنة والمدينة، ففي هذه الحالة تقوم مديرية المحاسبة والمالية للشركة المدينة DFC بالمصادقة على "طلب التأكد من تطابق أرصدة حسابات العمليات الداخلية" المرسل إليها من طرف الشركة الدائنة.
- إما في حالة عدم تطابق الأرصدة فلابد على مديرية المحاسبة والمالية للشركة المدينة البحث عن سبب هذه الفروقات ومعالجته، وهنا نجد بأن هذه الفروقات ناتجة عن:

– وجود خطأ أو سهو عند تسجيل أو حساب أرصدة العمليات الداخلية لاحدى الشركتين، فهنا تكون المعالجة بتصحيح هذه الاخطاء في جدول المقاربة لكلا الشركتين.

– واما ان يكون السبب هو عدم التطابق في ارصدة حسابات العمليات الداخلية بسبب اختلاف الشركة المدينة والدائنة حول عملية معينة، وعليه فلابد من تسجيل هذا الخلاف مع التبرير في الخانة المخصصة لذلك.

وبذلك تكون الشركة المدينة قد قامت بالجزء الخاص بها ألا وهو إرسال طلب تأكيد الأرصدة وعليه فلابد للشركة الدائنة أن تقوم بالرد على هذا الطلب في الآجال المحددة ومن ثم إرساله للشركة المدينة ولمديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي للمجمع، وبالتالي فان الشركة الدائنة تقوم بـ:

– التأكد من وجود كل المعلومات اللازمة في طلب التأكد المرسل إليها والذي يكون ممضيا من طرف المسؤول على مستوى مديرية المحاسبة والمالية للشركة المدينة.

– في حالة عدم تطابق هذه الأرصدة فلابد من إظهار هذه الفروقات وتحديد طبيعتها مع إرفاقها بالوثائق التي تثبت الحسابات الخاصة بأرصدة الشركة المدينة.

2– إعادة معالجة الحسابات:

إذ انه ونظرا لبعض الاعتبارات الاقتصادية والجبائية، قد يفرض المجمع على شركاته القيام بعدد من المعالجات لحساباتها الاجتماعية، حيث لابد لها من القيام بما يلي:

- تسوية الأخطاء المحاسبية الجوهرية ان وجدت؛
- تطبيق قواعد التقييم الخاصة والمحددة من طرف المجمع؛
- تطبيق بعض قواعد التقييم الاختيارية للشركة.

3- ملأ جداول عملية التجميع المحاسبي:

يتم تقييد نتائج عمليات المقاربات وكذا عمليات إعادة المعالجة للحسابات الاجتماعية لشركات المجمع في شكل وثائق تمثل جداول عملية التجميع المحاسبي.[1]

حيث يتم إرسال وتحويل هذه الوثائق لمديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي في الآجال المحددة.

وبهذه الخطوة تكون الشركات التابعة قد استكملت جميع الأعمال المكلفة بانجازها تحضيرا للبدء في تنفيذ عملية التجميع المحاسبي، ويبقى الدور الأساسي موكلا للشركة الأم من اجل إتمام هذه العملية ومن ثم إعداد القوائم المالية المجمعة.

الفرع الثاني-الأعمال الأساسية لعملية التجميع المحاسبي:

بعد قيام شركات المجمع بإرسال جداول عملية التجميع المحاسبي، تقوم مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي التي تتواجد على مستوى الشركة الأم لمجمع سونلغاز بالانطلاق في أعمال التجميع المحاسبي، وذلك بالقيام بما يلي:[2]

- إعداد وعرض ملخص عن المقاربات والتسويات التي قامت بها شركات المجمع؛

- استقبال وتلقي جداول عملية التجميع المحاسبي والمصادقة عليها؛

- تحيين محيط التجميع المحاسبي لمواكبة أي تطورات أو تغيرات قد تحدث خلال هذه الفترة؛

- جمع الميزانيات وحسابات النتائج للشركة الأم وشركات المجمع الداخلة في محيط التجميع؛

---

[1] انظر الملاحق من 07 الى 16.

[2] مقابلة مع السيد مكي يوسف، رئيس فريق التجميع المحاسبي بمديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي للمجمع، يوم 15 أكتوبر 2017، الساعة 14.15.

– حذف واستبعاد الحسابات الناتجة عن العمليات بين شركات المجمع؛

– حذف واستبعاد المساهمات في رأس المال بما يتناسب مع طريقة التجميع المطبقة؛

– إعداد جداول التجميع المحاسبي بعد المعالجة؛

– إعداد ونشر القوائم المالية المجمعة والملاحق.

تجدر الإشارة إلى أن الهدف من إعداد القوائم المالية المجمعة هو إعطاء صورة صادقة عن أداء المجمع ووضعه المالي الحقيقي، وتقديمها للمستخدمين لاستعمالها كقاعدة يتم اتخاذ القرارات الاقتصادية على أساس المعلومات الواردة فيها.

وعليه فلابد أن تحتوي هذه القوائم على جميع المعلومات الأساسية الضرورية الواضحة والمدعمة بالشروحات اللازمة والتي تكون في شكل جداول توضيحية تبين الطرق المستعملة وتشرح الغموض الذي قد يواجهه مستعملي هذه القوائم عند قراءتها، كما أنها تقوم بإعطاء معلومات حول أحداث لها تأثير هام على نتيجة وضعية المجمع مستقبلا.

تجدر الإشارة إلى أن فريق التجميع المحاسبي يقوم بمجموعة من العمليات والمراقبات خلال السنة المالية، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

– مراقبة محاسبة الشركات التابعة بشكل مستمر من اجل التدخل في حالة وجود أخطاء؛

– متابعة صحة عمليات التسويات بين الشركات في كل ثلاثي من السنة؛

– التأكد من صحة الإجراءات القانونية التي قامت بها شركات المجمع؛

– عقد اجتماعات دورية لفريق التجميع من اجل تنسيق العمل وتوزيع المسؤوليات؛

– معالجة وضعية مبالغ الاحتياطات العالقة من السنوات الماضية وإيجاد الحلول المناسبة؛

– متابعة عملية الرفع من الاحتياطات التي تقوم بها شركات المجمع؛

– عقد الاجتماع السنوي لجمعية محافظي حسابات الشركة الأم "collège des C.A.C".

المطلب الثاني –إجراءات تجميع شركات مجمع سونلغاز:

في نهاية السنة يقوم فريق التجميع بالعمليات الأساسية للتحضير للقيام بعملية التجميع المحاسبي، وذلك من خلال الخطوات التالية:

الفرع الأول–تحديد محيط وطرق التجميع المحاسبي:

يتم أولا تحديد الجدول الزمني للقيام بعملية التجميع المحاسبي من خلال إعداد ونشر تعليمة إقفال الحسابات، بعدها يتم جرد محفظة المساهمات وتحديد محيط التجميع، وأخيرا يتم تحديد طرق التجميع التي تتناسب مع كل شركة من الشركات الداخلة في محيط التجميع لسنة 2016.

أولا–إعداد الجدول الزمني لعملية التجميع المحاسبي:

يقوم المدراء المحاسبين والماليين لشركات المجمع الداخلة في محيط التجميع بعقد اجتماع تحت اشراف مديرية المحاسبة والمالية على مستوى الشركة الام للمجمع، وذلك بهدف مناقشة طريقة اقفال الحسابات السنوية ويتم الخروج باتفافية عمل تتضمن مايلي:

– الوثائق التي يجب ان تعدها مديريات المحاسبة والمالية لشركات المجمع؛

– التعليمات الواجب اتباعها عند اقفال الحسابات السنوية لشركات المجمع؛

– الوثائق والجداول اللازمة لاجراء عملية التجميع والتي يتم اعدادها وفق قواعد التجميع الداخلي الخاص بمجمع سونلغاز.

– معالجة حالات عدم التطابق في ارصدة حسابات العمليات الداخلية لشركات المجمع بعد دراسة الوثائق المرسلة من الشركات المدينة والشركات الدائنة ومقارنتها مع حسابات الشركة الام.

تتولى مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي عملية المصادقة على الوثائق المتعلقة بالتجميع، وذلك بعد التأكد من :

– أن الوثائق الخاصة بالتجميع كاملة وواضحة؛

– أن المجاميع الأفقية والعمودية لجداول المقاربة متساوية وصحيحة؛

– أن أرصدة حسابات شركات المجمع تتطابق تماما مع ما تم الإفصاح عنه في القوائم المالية الفردية لهذه الشركات.

تقوم المديرية التنفيذية للإستراتيجية المالية والتجميع المحاسبي بإصدار تعليمة سنوية لكل من المدراء الماليين والمدراء العامين، وكذا المحاسبين لكل شركة من الشركة التابعة للمجمع، وذلك بهدف تذكير شركات المجمع الداخلة في محيط التجميع المحاسبي بالقوانين والإجراءات التي تخص عملية إقفال الحسابات .

كما تقوم التعليمة بالتذكير بالشروط والعمليات الأساسية ذات العلاقة بأعمال نهاية السنة، التي تنطلق من شهر جانفي إلى غاية 20 افريل، بالإضافة إلى ذلك تحتوي هذه التعليمة على الملاحظات والتحفظات المطروحة من طرف محافظ الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

وعليه فقد تم إصدار هذه التعليمة بتاريخ 12 جانفي 2017 والتي تخص عملية إقفال الحسابات للسنة المالية 2016، وتم إعداد الجدول الزمني لتحديد آجال إعداد وإرسال العمليات الضرورية الذي يعتمد عليها فريق التجميع لاستكمال مهمته في إعداد قوائم مالية مجمعة.

يلزم المجمع جميع شركاته باحترام هذا الجدول الزمني، وفي حالة التأخر تقوم مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي بإرسال ملاحظة للشركة من اجل تسوية وضعيتها في اقرب الآجال.

الجدول رقم 03: الجدول الزمني لعملية التجميع المحاسبي

العملية	المدة المحددة
تسجيل وتأكيد العمليات بين الفروع (الثلاثي الأخير) في التطبيق الخاص بالتجميع	من15الى31 جانفي 2017
إرسال ملفات العمليات المختلف عليها مع إرسال التفسيرات والتبريرات من الطرفين	31 جانفي 2017
إقفال الحسابات الاجتماعية لشركات المجمع (إنهاء أعمال نهاية السنة)	28 فيفري 2017
جمع الميزانيات وحسابات النتائج لكل الشركات الداخلة في محيط التجميع (قبل المعالجة)	28 فيفري 201
إرسال طلب الموافقة على إقفال الحسابات لمديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي، والتي تكون مرفقة بالوثائق التالية: –الموازنة النهائية للحسابات – القوائم المالية للشركة –الإمضاء على مخطط إقفال الحسابات (بالنسبة للشركات التي تم ضمها حديثا) – أوراق المقاربات (التسويات) ممضية من الطرفين – الاستبيان الخاص بمخطط إقفال الحسابات ممضي من طرف المدير المالي – الاستبيان الخاص بمحافظ الحسابات ممضي من طرفه	05 مارس 2017
إرسال تصريح الضريبة الخاص بكل شركة.	12 مارس 2017
عقد اجتماع مجلس الإدارة المخصص لإقفال الحسابات الاجتماعية لكل شركة	19 مارس 2017
إرسال الحلول المقترحة من طرف مجلس الإدارة ومحافظي الحسابات	20 مارس 2017
إرسال الملفات النهائية لعملية التجميع: – جداول عملية التجميع المحاسبي (نموذج موحد) – ملاحق القوائم المالية (نموذج موحد) –وضعية التسويات الحسابات الاجتماعية – رقم الأعمال خارج المجمع حسب المنطقة الجغرافية – تقرير حول رفع الاحتياطات بالنسبة للسنة المالية 2015 – تقرير التسيير وعرض الحسابات لمجلس الإدارة	22 مارس 2017
عقد اجتماعات الجمعية العامة العادية لشركات المجمع (الجمعية العامة الاستثنائية للشركات التي تم إدماجها)	26 مارس 2017
إقفال الحسابات الاجتماعية للشركات بشكل نهائي	06 افريل 2017

المصدر: التعليمة رقم 01 الصادرة في 12 جانفي 2017، المديرية التنفيذية للإستراتيجية المالية والتجميع المحاسبي DESFC ، ص 16.

ثانيا–طلب محفظة المساهمات وتحديد محيط التجميع:

أول خطوة عملية قام بها فريق التجميع هو طلب محفظة المساهمات الخاصة بالشركات التي يضمها مجمع سونلغاز خلال السنة المالية 2016، والتي يتم إعدادها من طرف مديرية العمليات المالية والالتزامات، حيث يتم من خلال هذه المحفظة تحديد الشركات التي تدخل في محيط التجميع، وذلك كونها تضم معلومتين مهمتين هما نسبة المساهمات التي تمتلكها الشركة الأم في رأس مال كل شركة، بالإضافة إلى رأس المال الاجتماعي لكل شركة، وقد تم تحديد عدد هذه الشركات والذي قدر بـ 47 شركة خلال السنة المالية 2016 :

قامت مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي للشركة الأم بتحديد الشركات التي تدخل في محيط التجميع le périmètre de consolidation لسنة 2016 ، والتي يمكن عرضها من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 04: الشركات الداخلة في محيط التجميع

	الشركات التابعة	نسبة المساهمة	المساهمين الآخرين من داخل المجمع
1	MM	% 100	
2	SPA /SPE	% 100	
3	SPA/GRTG	% 100	
4	SPA/GRTE	% 100	
5	SPA/SDA	% 100	
6	SPA/SDC	% 100	
7	SPA/SDO	% 100	

	% 100	SPA/SDE	8
	% 100	SPA/OS	9
	% 100	SPA/KAHRAKIB	10
	% 100	SPA/KANAGHAZ	11
	% 100	SPA/KAHRIF	12
	% 100	SPA/ETTERKIB	13
	% 100	SPA/INERGA	14
	% 100	SPA/CEEG	15
	% 100	SPA/SKTM	16
	% 100	SPA/MEI	17
SDA, SDE, SDC GRTE, SPE SDO CAMEG GRTG SKTM CEEG MEI IFEG SOPIEG TRANSMEX ELIT SAT-INFO SMT HMP CREDEG	% 100	SC/FOSC	18
	% 100	SPA/SAT-INFO	19
	% 100	SPA/CAMEG	20
	% 100	SPA/SKMK	21
	% 100	SPA/TRANSMEX	22
	% 100	SPA/ELIT	23
	% 100	SPA/SOPIEG	24
	% 100	SPA/EPE ROUIBA	25
GRTE, GRTE, SPE, SKTM, SDA, SDE, SDC SDO	% 100	SPA/IFEG	26
	% 100	SPA/AMC	27
	% 100	EURL /SAR	28
	% 100	EURL /SAH	29
	% 100	EURL /SWAT	30
	% 100	EURL/SAT	31

GRTE, GRTE, SPE, SKTM, SDA, SDE, SDC SDO	% 100	SPA/CREDEG	32
	% 100	SPA/MPV	33
SOPIEG ELIT CEEG GRTE, SDC GRTE, SPE SKTM, SDA, SDE, SDO TRANSMEX MEI SKMK SAT-INFO IFEG CREDEG HMP FOSC	% 100	SC/SMT	34
FOSC	% 66.66	EURL /HMP	35
SPE, CEEG, SKTM	% 51	SPA/HYENCO	36
	% 51	SPA/SKB	37
AEC	% 50	SPA/SKS	38
	% 51	SPA/SKD	39
	% 51	SPA/SKT	40
CEEG, SKTM, SKMK, SPE, MEI	% 51	SPA/GEAT	41
	% 50	SPA/AEC	42
	% 45	SPA/NEAL	43
	% 40	SPA/AOM	44
	% 35	SARL/BAOSEM	45
	% 24	SPA/ALGESCO	46
	% 20	SPA/AETC	47

المصدر: الوثائق الالكترونية من النظام الداخلي الخاص بالمجمع، بتاريخ 25 أوت 2017.

تجدر الإشارة إلى أن النسب المذكورة في الجدول يملكها المجمع إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة (أي انه يملك رأسمال شركة ، وهذه الأخيرة تملك نسبة في رأسمال هذه الشركات).

وعليه نلاحظ بأنه تم استبعاد شركتين من محيط التجميع وهما:

– شركة كهرباء حجرة النص SKH والتي يملك المجمع نسبة 10 % رأسمالها فقط.

– شركة تحلية مياه بحر الطارف TMBT والتي يملك المجمع نسبة 15 % رأسمالها فقط.

كما تم استبعاد شركتين في حالة تصفية هما SIMAS - SCI EL AMEL .

ثالثا– تحديد طرق التجميع المحاسبي:

بعد تحديد محيط التجميع والذي يعد مرحلة مهمة للقيام بعملية التجميع المحاسبي، إذ أنها الخطوة الأولي التي يعتمد عيها في تحديد طريقة التجميع المناسبة، حيث أن أي خطأ في تحديد هذا المحيط سيؤثر على صحة القوائم المالية المجمعة، وهو ما سيظهر نتيجة غير حقيقية وغير صادقة حول ما حققه المجمع من نتائج .

بعد تحديد الشركات التي تدخل في محيط التجميع والتي قدر عددها ب 47 شركة، لابد من اختيار الطريقة المناسبة لتجميع القوائم المالية والحسابات الخاصة بهذه الشركات، وذلك بالاعتماد على كل من نسبة المساهمات وكذا الرقابة التي تملكها الشركة في الشركات التابعة لها.

ونظرا لما جاء في معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع، وبالاعتماد على ما نصت عليه المواد المحددة في النظام المحاسبي المالي حول طرق التجميع المحاسبي المسموح بها والتي يمكن للمجمعات تطبيقها، قامت مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي لمجمع سونلغاز بالاعتماد على طريقتين للتجميع هما، طريقة الإدماج الكلي وطريقة الوضع في التكافؤ.

1-طريقة الإدماج الكلي:

تطبق طريقة الإدماج الكلي على الشركات التي يملك مجمع سونلغاز نسبة ما بين 51 % الى 100 % في رأسمالها كما هو موضح في الجدول أعلاه ، ويبلغ عدد هذه الشركات 39 شركة، مع الأخذ بعين الاعتبار الشركة الأم والتي يتم تجميع قوائمها المالية أيضا.

كما تطبق هذه الطريقة على شركة SKS والتي بالرغم من امتلاك المجمع 50 % من رأسمالها فقط، إلا انه وبسبب وجود امتلاك الشركة الأم سلطة تعيين المدراء التنفيذيين في شركة SKS ، فيمكن اعتبار هذه الأخيرة شركة تابعة للمجمع.[1]

وبالتالي فان عدد شركات المجمع التي سيتم تجميع قوائمها المالية الفردية حسب طريقة الادماج الكلي يقدر ب 41 شركة .

2-طريقة الوضع في التكافؤ:

تطبق هذه الطريقة على الشركات التي يملك مجمع سونلغاز نسبة ما بين 20 % الى 50 % في رأسمالها، والتي يقدر عددها بستة 06 شركات مساهمة، حيث تقوم هذه الطريقة على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم في رأسمال هذه الشركات، بعدها يتم إلغاء الحسابات والعمليات المتبادلة ما بين الشركة موضع التكافؤ مع باقي الشركة الداخلة في التجميع.

وبالنسبة لشركة AOM فمنذ نوفمبر 2016 أصبح المجمع يملكها بنسبة 100 % وقد تم إدماجها بطريقة الوضع في التكافؤ بالنظر إلى 40 % (النسبة القديمة) بدلا من الإدماج الكلي.

---

[1] مقابلة مع السيدة سيدي يومدين مايا، عضو فريق التجميع المحاسبي بمديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي والمسؤولة عن اعداد قائمة الشركات الداخلة في محيط التجميع، يوم 07 اوت 2017، الساعة 10.25.

الفرع الثاني–إجراء التسويات وجمع القوائم المالية:

يقوم فريق التجميع بالتأكد من صحة عمليات التسويات التي قامت شركات المجمع بإعدادها وإرسالها للشركة الأم، ومن ثم يتم جمع حسابات القوائم المالية لهذه الشركات بعد الموافقة على طلب إقفال الحسابات التي قامت هذه الأخيرة بإرساله.

أولا–مراقبة صحة عمليات تسوية الحسابات:

بالنسبة للعمليات التي تقوم شركات المجمع باجراها فيما بينها، فان المجمع يلزم هذه الشركات الدائنة والمدينة بتسوية الحسابات والأرصدة للعمليات فيما بينها، وذلك بتسجيلها في أوراق المقاربة les feuilles de rapprochement التي تكون في شكل نموذج موحد، وتكون هذه الأوراق مملوءة بعناية وممضاة من الطرفين، ولقد حدد المجمع جدولا زمنيا لهذه العملية والذي لابد للشركات من احترامه، والذي نوضحه فيما يلي:

الجدول رقم 05 : الجدول الزمني لأعمال المقاربة وتسوية الأرصدة

العمليات	المدة المحددة في الثلاثي الأول	المدة المحددة في نهاية السنة
طلب تأكيد صحة الأرصدة	من 10 الى 20 اوت	من 10 الى 20 مارس
الرد على طلبات تأكيد صحة الأرصدة	من 20 الى 31 اوت	من 20 الى 31 مارس
تقديم أوراق الاختلافات لمديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي	من 01 الى 10 سبتمبر	من 01 الى 10 افريل
اجتماع تسوية الاختلافات	من 10 الى 20 سبتمبر	من 10 الى 20 افريل

المصدر: مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي، دليل تنظيم إجراءات التجميع المحاسبي، ص 03.

يقوم فريق التجميع بالتأكد من صحة عمليات التسويات التي قامت شركات المجمع باجراءها، وذلك باعتبار هذه العمليات مهمة جدا وضرورية لصحة عملية التجميع المحاسبي، بعدها تقوم بعمل ملخص يرسل لمديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي على مستوى الشركة الأم.

وعلى هذه الشركات احترام الآجال المحددة لإرسال هذه المعلومات وإدخالها في التطبيق المحاسبي "حساب"، وذلك حسب نص التعليمة رقم 80 الصادرة بتاريخ 06 جويلية 2011 [1] والتي تحتوي على شروط تسوية العمليات المتبادلة التي قامت بها شركات المجمع فيما بينها، حيث يتم متابعة هذه التسويات في كل ثلاثي من السنة المالية.

[1] تقوم المديرية التنفيذية للاستراتيجية المالية والتجميع المحاسبي بصفة دورية باصدار التعليمات المنظمة لعمليات التجميع المحاسبي لكل الشركات الداخلة في محيط التجميع.

ثانيا–تقييم رسالة الموافقة على اقفال الحسابات:

بعد قيام الشركات الداخلة في التجميع بجميع العمليات المحاسبية الضرورية، تقوم بإرسال طلب الموافقة على إقفال الحسابات إلى مديرية العمليات المالية والالتزامات، ويكون هذا الطلب مرفقا بـ:

– الموازنة النهائية للحسابات الاجتماعية للشركة التابعة؛

– القوائم المالية للشركة التابعة؛

– مخطط إقفال الحسابات ممضى من طرف المدير المالي للشركة؛

– أوراق المقاربات ممضية من الطرفين (الشركة الدائنة والشركة المدينة)؛

بدورها تقوم مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي بدراسة الملف وعلى أساسه تقوم بإعطاء الموافقة أو عدم الموافقة للشركة للقيام بعملية إقفال الحسابات، مع الإشارة إلى انه وفي حالة الموافقة إذا قامت الشركة التابعة بأي تغييرات في حساباتها الاجتماعية يجب عليها إعلام مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي لتقوم بالتصحيحات اللازمة.

مخطط إقفال الحسابات يكون عبارة عن استبيان يحتوي على خانة لتحديد ما تم انجازه ونسبة انجازه وكذا خانة أخرى لتحديد ما لم يتم انجازه مع تحديد الأسباب، وتكون هذه الوثيقة ممضية من طرف المدير المالي للشركة،.

ثالثا–جمع القوائم المالية الفردية لشركات المجمع:

يقوم فريق التجميع خلال هذه المرحلة بجمع القوائم المالية للشركات الداخلة في محيط التجميع بطريقة مباشرة من خلال نظام "حساب"، وذلك من اجل الحصول على ميزانية واحدة وجدول حساب نتائج واحد، وذلك بعد أن يقوم الفريق بالتأكد من:[1]

– أن هذه القوائم المالية للشركات التابعة المدخلة في النظام هي نفسها المرسلة سابقا.

– أن الميزانية النهائية لا تحتوي على أخطاء عددية أو محاسبية.

وتجدر الإشارة إلى أن عملية جمع القوائم المالية تضم جميع الحسابات، وبالتالي فالمبالغ الظاهرة في هذه القوائم المالية المجمعة هي مبالغ مضخمة وتحتاج إلى العديد من عمليات المعالجة والإلغاءات الضرورية لإظهار الأرصدة الحقيقة .

الفرع الثالث– إجراء المعالجات اللازمة على القوائم المالية المجمعة:

بعد جمع القوائم المالية الفردية لشركات المجمع الداخلة في محيط التجميع، يتم القيام بمجموعة من المعالجات (وذلك بعد قيام شركات المجمع بتسوية الحسابات عن العمليات التي قامت بها فيما بينها خلال السنة المالية) والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:[2]

[1] مقابلة مع السيد مكي يوسف، رئيس فريق التجميع المحاسبي بمديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي للمجمع، يوم 23 اكتوبر 2017، الساعة 11.05

[2] مقابلة مع السيد مكي يوسف، رئيس فريق التجميع المحاسبي بمديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي للمجمع، يوم 28 نوفمبر 2017، الساعة 10.45.

أولا-إلغاء المساهمات:

يتم إلغاء سندات المساهمة (رأس المال الاجتماعي) بين الشركة الأم والشركات التابعة الداخلة في محيط التجميع وكذلك لابد من إلغاء المساهمات التي تملكها شركات المجمع بين بعضها، وذلك بهدف إظهار رأس المال الاجتماعي للمجمع فقط والذي يقدر ب 150 مليار دج .

ثانيا- إلغاء العمليات المتبادلة:

تعتبر هذه العملية أهم عملية يعتمد عليها في عملية التجميع المحاسبي، حيث يتم إلغاء جميع العمليات المتبادلة التي قامت بها شركات المجمع فيما بينها، والتي تخص :

- عمليات شراء وبيع المخزونات ؛
- عمليات شراء وبيع الاستثمارات؛
- النفقات والنتائج؛
- الديون والقروض.

تقوم مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي بإلغاء جميع العمليات المتبادلة بين شركات المجمع في نهاية كل ثلاثي من السنة، وفي حالة وجود فروقات في المبالغ يتم إلغاء هذه الفروقات من خلال تسجيل مبلغ الفرق كاحتياط أو من خلال اختيار اصغر مبلغ مسجل بين الشركة الدائنة والشركة المدينة (بعد قيامهما بعمليات التسوية اللازمة المسجلة في أوراق المقاربة)،.ويكون الهدف من إلغاء هذه العمليات المتبادلة هو الحصول على النتيجة الحقيقية التي حققها المجمع، أخيرا يتم إعداد ملخص يضم جميع الحسابات بدون فروقات.

ثالثا-إلغاء المؤونات وخسائر القيم :

يتم إلغاء المؤونات التي تكون ناتجة عن رفع الشركة التابعة لرأسمالها أو المؤونات الناتجة عن تغطية الشركة الأم للأصول الصافية للشركات التابعة إذا كانت تمثل اقل من 30 % من رأسمال الشركة، وأحيانا تكون هناك خسائر قيم بالنسبة لبعض الشركات، ففي هذه الحالة أيضا تقوم مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي بإلغائها.

رابعا-إلغاء حقوق الأقلية:

بالنسبة للشركات التي لا يمتلكها المجمع بنسبة 100 % يتم أيضا إلغاء حقوق الأقلية التي تمثل نسب المساهمة التي تملكها الشركات الأخرى (التي لا تنتمي للمجمع) في رأسمال شركات المجمع، حيث يقوم فريق التجميع بإلغاء النسبة التي تملكها هذه الأقليات من رأسمال شركات المجمع.[1]

خامسا-إلغاء حصص الأرباح المحققة:

تقوم شركات مجمع سونلغاز بالقيام بالعديد من عمليات البيع والشراء، او تقديم الخدمات فيما بينها، وبالتالي يتم تحقيق هامش ربح لكن هذا الهامش غير حقيقي بالنسبة للمجمع باعتباره يمثل وحدة واحدة مع شركاته، وعليه فلابد من يتم إلغاء حصص الأرباح les dividends التي حققتها شركات المجمع والتي تقوم بإرسالها للشركة الأم.

[1] نفس المرجع.

الفرع الرابع–إعداد القوائم المالية المجمعة والملخصات:

بعد إجراء المعالجات الضرورية يتم إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع سونلغاز وشركاته، كما يتم عمل ملخص للتصريحات الجبائية للمجمع ككل، وكذا تقرير التسيير لسنة 2016.

أولا– إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة:

بعد القيام بجميع المعالجات، التعديلات والتصحيحات اللازمة، يقوم فريق التجميع بإعداد القوائم المالية المجمعة ثم يتم إرساله للمديرية التنفيذية كما يتم مناقشتها خلال الجمعية العامة للمجمع، أخيرا ترسل هذه القوائم لتنشر على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة بعد المصادقة عليها من طرف محافظي حسابات المجمع.

تجدر الإشارة إلى أن محتوى القوائم المالية المجمعة لابد أن يكون مطابقا لما جاء في النظام المحاسبي المالي، كما لابد أن تقوم بإعطاء معلومات مفيدة حول:

– الوضعية المالية (الميزانية).

– الأداء المالي (حساب النتائج).

– التغيرات في الوضعية المالية (جدول تدفقات الخزينة).

– تحليل حركة الأموال الخاصة (جدول التغيرات في الأموال الخاصة).

– معلومة ضرورية لفهم كيفيات إعداد القوائم المالية (ملحق القوائم المالية).

– تقرير خاص بتسيير المجمع.

ثانيا- ملخص التصريحات الجبائية:

تقوم كل شركة من شركات المجمع بإرسال تصريحها الضريبي على مستوى مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي والتي تقوم بالتأكيد على صحة هذه المبالغ، وذلك من خلال التأكد من ان الأرصدة المرسلة مطابقة لما جاء في كل من الميزانية وحساب النتائج المصادق عليهما من طرف محافظ حسابات الشركة .

ثالثا- ملخص تقرير تسيير المجمع:

تقوم مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي بجمع تقارير تسيير الشركات التابعة للمجمع، كما تقوم بجمعها وإعداد ملخص يتم تقديمه خلال اجتماع مجلس الإدارة، وأيضا خلال عقد الجمعية العامة للمجمع، ويكون هذا التقرير دائما مرفقا بالقوائم المالية المجمعة.[1]

أخيرا وبعد عرضنا لجميع المراحل والخطوات التي تمر بها عملية التجميع المحاسبي التي تتم على مستوى الشركة الأم من طرف فريق التجميع، يمكننا القول بأن هذه العملية تحتاج الى الكفاءة والخبرة وهو ما يملكه موظفو فريق التجميع، كما يتطلب وجود نظام محاسبي يسهل القيام بهذه العملية المعقدة وهو أيضا ما لاحظناه في نظام "حساب" الذي يعمل مجمع سونلغاز على تطويره باستمرار، وبالتالي فان عملية التجميع المحاسبي تتم بطريقة منظمة وفعالة تؤدي إلى الحصول على القوائم المالية المجمعة التي تعطي صورة وفية وصادقة عن الوضعية المالية للمجمع ككل.

[1] انظر الملاحق من 17 الى 19.

المبحث الثالث– دور المراجعة في تطبيق الحوكمة في مجمع سونلغاز

يقوم محافظ بمراجعة القوائم المالية للمجمع بعد المرور بعدة مراحل تنظيمية وعملية، وصولا إلى مراجعة عملية التجميع ثم إعداد التقرير النهائي والتقارير الخاصة الأخرى.

المطلب الأول– خطوات عمل محافظ الحسابات:

هناك مجموعة من المعايير والمبادئ التي يعتمد عليها محافظ الحسابات عند تأديته لمهمة المراجعة والتي يمكن إيجازها في النقاط التالية:

الفرع الأول–قبول المهمة وبداية العمل:

على محافظ الحسابات في البداية التأكد من توفر مجموعة من الشروط أهمها:

– التأكد من سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات؛

– الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة، وكذا قائمة شركاء الحصص العينية، إن وجدت؛

– التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة تجاه مسؤولي الشركة التي سيراقبها؛

– الاتصال بالمحافظ السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في إنجاز مهمته؛

– في حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية وتنظيمية، أو لأسباب أخرى، عليه مراسلة الشركة وإخبارها بأسباب عدم قبوله المهمة وذلك في خلال 15 يوما.

الفرع الثاني–إعداد ملفات العمل:

إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، حيث أن وجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

حيث يقوم محافظ الحسابات بإعداد الملف الدائم عند قبوله لمهمة المراجعة، بعدها يقوم بتحديث بعض العناصر في السنوات المقبلة، ويحتوي هذا الملف على العناصر التالية:

- عموميات وبيانات عن الشركة محل المراجعة والوحدات التابعة لها؛
- مختلف المعلومات التي تسمح بتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة؛
- المعلومات المحاسبية والمالية للشركة كإجراءات تقديم وتقييم الحسابات السنوية؛
- المعلومات القانونية والجبائية والاجتماعية للشركة مثل محاضر الجمعية العامة؛

وتجدر الإشارة إلى أن الملف الدائم يمكن أن ينظم في ملفات فرعية تسهل عملية ترتيب الوثائق والاطلاع عليها، ذات الحجم الكبير، ويجب تلخيص المراجع ويجب تحديث هذا الملف في حالة الضرورة بين الحين والآخر، حيث يتم تعديل بعض العناصر وإلغاء بعض المعلومات الغير مفيدة، وكذا إضافة عناصر أخرى جديدة ضرورية.

وعليه قام محافظ حسابات المجمع بإدراج التغيرات التي شهدها مجمع سونلغاز خلال السنة المالية 2016، وذلك فيما يتعلق بعدد الشركات التابعة له، وكذا النسبة التي يمتلكها المجمع في رأسمال هذه الشركات، مع الإشارة إلى أن هذه التغييرات تكون بقرار يصدر خلال انعقاد الجمعية

العامة للمجمع، حيث شهدت سنة 2016 انضمام واستبعاد لبعض شركات المجمع، وهو ما سيؤثر على محيط التجميع وبالتالي على إعداد القوائم المالية المجمعة.

بالإضافة إلى الملف الدائم الذي يستعمل طوال مدة التوكيل والذي يحتمل تغييره وتجديده حسب وضعية شركات المجمع، يوجد أيضا الملف السنوي للدورة المالية الواحدة والذي يقوم محافظ الحسابات بإعداده في بداية كل سنة مالية ، ويحتوي هذا الملف على الأعمال المنجزة والمنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة، وبالتالي فهو يعتبر ضروريا من اجل التحكم الجيد في المهمة، ويتضمن هذا الملف على العناصر التالية:

– تخطيط عملية المراجعة وتنظيمها من خلال وضع: البرنامج العام للمراجعة؛ قائمة المتدخلين؛ تاريخ ومدة الزيارات أو التدخلات؛ تاريخ تقديم التقرير النهائي؛

– تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال: تقييم الرقابة الداخلية كخرائط التدفق والاستجوابات التي قام بها محافظ الحسابات؛ تحديد نقاط القوة والضعف ؛أوراق العمل المستعملة؛

– برنامج مراقبة الحسابات السنوية، والذي يحتوي على: برنامج العمل المكيف مع خصوصيات الشركة؛ نسخة من المراجع المتحصل عليها من طرف الشركة أو الآخرين؛ خلاصة عامة للشهادة التي توصل إليها محافظ الحسابات.

– فحص الاتفاقيات القانونية، فحص الاتفاقيات النظامية، والكشف عن المخالفات والافعال غير المشروعة لدى وكيل الجمهورية، فحص الأحداث اللاحقة عند انهاء النشاط واقفال الحسابات السنوية للشركة.

– التوثيق العام للمراسلات المتبادلة مع الشركة، المعلومات حول اجتماعات مجلس الإدارة وجمعية المساهمين وكل ما يخص القرارات التي تؤثر على الحسابات السنوية، الإقرارات والتأكيدات المتحصل عليها من الغير، نسخ من محاضر مداولات الجمعية العامة.

بعدها ومن اجل إعداد مهمة المراجعة في أحسن الظروف قام محافظو حسابات المجمع بإعداد برنامج عمل تقديري لانجاز العمليات المختلفة للمراجعة، وذلك بالاعتماد على عدد من المساعدين، ولقد تمت عملية المراجعة للسنة المالية 2016 من خلال المراجعة المستمرة لمجمع سونلغاز.

الفرع الثالث–تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث عليه أن يتأكد حسب ما نصت عليه القوانين والتنظيمات أن الشركة تمسك الدفاتر الإجبارية مثل دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، سجل مداولات الجمعية العام وسجل مداولات مجلس الإدارة.

وعليه أن يتأكد كذلك من احترام ما جاءت به التشريعات من مبادئ أساسية، كما عليه التأكد من أن نظام المراقبة الداخلية هذا يسمح بإعداد القوائم المالية ذات درجة عالية من الثقة، وفي حالة العكس يمكن للمراجع أن يرفض المصادقة على الحسابات .

ولقد قام كل من السيد احمد لابانجي والسيد محمد وندلوس– محافظا الحسابات الذين قام المجمع بتعيينهما من اجل مراجعة القوائم المالية المجمعة الخاصة به–، بالتأكيد على التزام إدارة مجمع سونلغاز بجميع القوانين والأنظمة والمبادئ المنصوص عليها، كما قاما بالتأكيد على أن

نظام الرقابة الداخلية للمجمع هو نظام قوي ويمكن الاعتماد عليه، وذلك من خلال التقرير الذين قاما بإصداره خلال مهمة المراجعة للسنة المالية 2016.[1]

الفرع الرابع–فحص الحسابات وإعداد التقارير:

على المراجع القيام بمراجعة عناصر الميزانية وعناصر جدول حسابات النتائج، وذلك باستعمال تقنيات السبر وإتباع النهج الذي يراه مناسبا لذلك والذي يؤدي إلى إعطاء رأي حول مصداقية وشرعية الحسابات السنوية للشركة من خلال التقرير الذي يعتبر أهم جزء في مهمته باعتباره دليلا على انجاز محافظ الحسابات للمهمة الموكلة إليه، كما يعتبرا مؤشرا على التزام الشركة بالمبادئ المحاسبية والقوانين، وهو في نفس الوقت عامل مطمئن للأطراف التي تتعامل مع الشركة.

المطلب الثاني –إجراءات مراجعة القوائم المالية المجمعة :

يوجد محافظا حسابات اثنين على مستوى الشركة الأم لمجمع سونلغاز،والذين يقومان بإصدار التقرير السنوي العام لعملية المراجعة في المجمع، كما يوجد محافظ حسابات على مستوى كل شركة من الشركات التابعة للمجمع، حيث يقوم محافظا حسابات المجمع بمجموعة من الإجراءات من اجل تنفيذ عملية مراجعة القوائم المالية للمجمع.

الفرع الأول–التأكد من الالتزام بالمبادئ والمعايير:

لابد من التأكد من التزام المجمع بتطبيق القوانين والأنظمة، واحترامه للمبادئ والمعايير المحاسبية، وكل ما يتعلق بالجانب التنظيمي والمحاسبي، والتي أظهرت ما يلي:

[1] تقرير المراجعة السنوي للحسابات المجمعة "محافظ الحسابات لابانجي احمد" المقفلة بتاريخ 2016/12/31.

أولا–تقييم المطابقة للمعايير:

أكد محافظا الحسابات في تقريرهما ان القوائم المالية المعدة من طرف المجمع تتطابق مع المعايير المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، وبالتالي لا يوجد تجاوزات.

ثانيا–تقييم احترام المبادئ المحاسبية:

تحرص كل شركة من شركات مجمع سونلغاز على احترام جميع المبادئ المحاسبية المنصوص عليها، عند إعداد قوائمها المالية، حيث انه وعلى مستوى عملية التجميع المحاسبي، تسمح عملية إعداد جداول التجميع la liasse comptable بإعادة معالجة القوائم المالية لشركات المجمع حسب المبادئ والطرق المعتمدة في المجمع.

ثالثا–تغيير الطرق أو السياسات المحاسبية:

لم يقم المجمع بأي تغيير في الطرق أو السياسات المحاسبية بالنسبة للسنة المالية 2016.[1]

رابعا–المخطط التنظيمي للتجميع:

يوفر هذا المخطط تمثيل بياني للعلاقات المالية بين شركات المجمع والشركات المساهمة من اجل السماح بحساب نسبة الرقابة، إلا انه وعلى مستوى مجمع سونلغاز لا يوجد أي مخطط تمثيلي، بل يوجد فقط جدول يوضح حصة المجمع من رأسمال الشركات التابعة له.

تجدر الإشارة إلى أن هذا المخطط مفيد لإعطاء نظرة شاملة حول المساهمات المباشرة وغير المباشرة، كما انه منتشر ومعتمد على مستوى كبرى المجمعات.

---

[1] التقرير التقني لمحافظة الحسابات الخاصة بالحسابات المجمعة المقفلة بتاريخ 2016/12/31، ص 46.

الفرع الثاني–مراجعة عملية التجميع المحاسبي:

يتم التأكد من صحة عملية التجميع المحاسبي التي قامت بها مديرية المحاسبية والتجميع المحاسبي على مستوى الشركة الأم للمجمع، من خلال مجموعة من الخطوات كما يلي:

أولا– التأكد من صحة محيط التجميع:

قام محافظا حسابات المجمع بالتأكد من أن جميع الشركات التي تم إدراجها في محيط التجميع للسنة المالية 2016 هي فعلا تستوفي جميع الشروط والتي تم تحديدها على أساس نسبة الرقابة المطبقة على شركات المجمع، والجدول الموالي يوضح الشركات الداخلة في محيط التجميع، ونسبة المساهمات التي يملكها المجمع فيها، وكذا طريقة التجميع المطبقة:

الجدول رقم 06 : طرق التجميع لشركات مجمع سونلغاز

شركات مجمع سونلغاز	نسبة المساهمة	طريقة التجميع المحاسبي
الشركة الام الجزائر	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائرSPE	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائرGRTG	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائرGRTE	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائرSDA	% 100	طريقة الادماج الكلي
البليدةSDC	% 100	طريقة الادماج الكلي
وهرانSDO	% 100	طريقة الادماج الكلي
قسنطينةSDE	% 100	طريقة الادماج الكلي

الجزائر OS	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائر KAHRAKIB	% 100	طريقة الادماج الكلي
بومرداس KANAGHAZ	% 100	طريقة الادماج الكلي
المدية KAHRIF	% 100	طريقة الادماج الكلي
البليدة ETTERKIB	% 100	طريقة الادماج الكلي
البليدة INERGA	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائر CEEG	% 100	طريقة الادماج الكلي
غرداية SKTM	% 100	طريقة الادماج الكلي
المسيلة MEI	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائر FOSC	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائر SAT-INFO	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائر CAMEG	% 100	طريقة الادماج الكلي
البليدة SKMK	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائر TRANSMEX	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائر ELIT	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائر SOPIEG	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائر EPE ROUIBA	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائر IFEG	% 100	طريقة الادماج الكلي
سطيف AMC	% 100	طريقة الادماج الكلي
سطيف SAR	% 100	طريقة الادماج الكلي

بوهرانSAH	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائرSWAT	% 100	طريقة الادماج الكلي
ايليزيSAT	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائرCREDEG	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائرMPV	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائرSMT	% 100	طريقة الادماج الكلي
الجزائرHMP	% 66.66	طريقة الادماج الكلي
الجزائرHYENCO	% 51	طريقة الادماج الكلي
المديةSKB	% 51	طريقة الادماج الكلي
سكيكدةSKS	% 50	طريقة الادماج الكلي
الجزائرSKD	% 51	طريقة الادماج الكلي
الجزائرSKT	% 51	طريقة الادماج الكلي
باتنة؛GEAT	% 51	طريقة الادماج الكلي
AEC	% 50	طريقة الوضع في التكافؤ
NEAL	% 45	طريقة الوضع في التكافؤ
AOM	% 40	طريقة الوضع في التكافؤ
BAOSEM	% 35	طريقة الوضع في التكافؤ
ALGESCO	% 24	طريقة الوضع في التكافؤ
AETC	%20	طريقة الوضع في التكافؤ

المصدر: الأوراق المرفقة بتقرير محافظ حسابات المجمع.

ثانيا-التأكد من صحة طرق التجميع المحاسبي:

لقد تم التأكد من صحة طرق التجميع المحاسبي والتي كانت كما يلي:

1-التجميع بطريقة الادماج الكلي:

-قام المجمع بجمع حسابات الاصول والخصوم، حساب النتائج، وجدول التدفقات النقدية، وذلك بالنسبة للشركات التي تطبق عليها الشركة الام رقابة مطلقة؛

- كما قام بالغاء مساهمات كل شركة بما يعادل رؤوس الاموال الخاصة التي تملكها؛

-واخيرا قام المجمع بحساب حقوق الاقلية في حالة عدم تملك مجمع سونلغاز لجميع اسهم الشركات التي تم ادماجها كليا، وحقوق الاقلية التي تمثل حصة المجمع من رؤوس الاموال الخاصة او النتيجة الصافية للشركات التي تم تجميعها بطريقة الادماج الكلي، حيث تكون هذه الحصة مملوكة من طرف المساهمين الاقلية في هذه الشركات، وبالتالي فهي لا تكون مملوكة من طرف الشركة الام.

2-التجميع بطريقة الوضع في التكافؤ:

بالنسبة للشركات التي يمارس عليها مجمع سونلغاز تأثير بارز يتم اعادة تقييم المساهمات حسب طريقة الوضع في التكافؤ، والتي تنص على استبدال القيمة المحاسبية للاسهم المملوكة بحصة رؤوس الاموال الخاصة التي تكافؤها بالاضافة الى النتيجة الصافية للسنة المالية.

ثالثا–التاكد من مجانسة الحسابات بين شركات المجمع:

لا تتم هذه المرحلة على مستوى مجمع سونلغاز لان إدارة المجمع تفرض على جميع الشركات التابعة لها الالتزام بنفس قواعد تسجيل، تقييم وتقديم حساباتها الاجتماعية، وبالتالي فالحسابات تكون متجانسة بشكل تلقائي في التطبيق الخاص "حساب".

حيث وضح محافظا الحسابات في تقريره ان الطرق المستعملة لتقييم الحسابات محددة من طرف المجمع، وتم تعميمها على الشركات التابعة منذ وضع النظام المحاسبي المالي محل التطبيق، ولم يتم اصدار اي تعديل بعدها .

وعليه وبعد ان قام محافظا الحسابات (من خلال عدد من المساعدين) بالاطلاع على عمليات التسوية ومجانسة الحسابات التي تمت بين شركات المجمع، تم التأكد من صحة هذه العمليات بعد تقديم عدد من الملاحظات التي تم اخذها بعين الاعتبار وتصحيح الاخطاء الواردة .

رابعا–التأكد من الغاء الحسابات والعمليات المتبادلة:

تهدف هذه العملية الى اعطاء صورة وفية وصادقة عن المجمع، حيث لا تحتوي الحسابات المجمعة الا الحسابات التي تظهر ما يلي: [1]

– الصفقات التجارية والعمليات المحققة مع الاطراف خارج المجمع؛

– النتائج المحققة مع الاطراف خارج المجمع.

[1] التقرير التقني لمحافظة الحسابات الخاصة بالحسابات المجمعة المقفلة بتاريخ 2016/12/31، ص 45.

قام محافظا حسابات المجمع من التاكد من ان مديرية التجميع المحاسبي قامت بكل الالغاءات اللازمة، وخاصة ما يتعلق بالغاء راس المال الاجتماعي لجميع الشركات التابعة للمجمع، حيث تعتبر هذه العملية معقدة كونها تمس جميع العمليات التي قامت بها الشركات فيما بينها، وتلك التي تمت بين الشركة الام وبين هذه الشركات، وبالتالي فالبيانات والمعلومات تعد كبيرة ومتداخلة، لذا لا يقوم بهذه العملية شخص واحد بل تقسم المهمة على اعضاء فريق التجميع.

من اجل احترام قواعد التجميع المحاسبي، تم الغاء الديون والقروض المتبادلة بين شركات مجمع سونلغاز بمبلغ 000 426 165 405 1 دج .

كما تم الغاء النفقات والنتائج المتبادلة بمبلغ 000 263 605 384 دج ، الا انه لم يتم الغاء النتيجة الخاصة بالعمليات المتبادلة مع الشركات التي تم تجميعها بطريقة الوضع في التكافؤ.

بالنسبة لاعادة معالجة حصص الارباح المرسلة من طرف شركات المجمع، فقد تم التأكد من انه تم اعدادها عموما وفقا لقواعد التجميع المحاسبي الموضوعة.

بالنسبة للشركات التي يملك المجمع جزء من راس مالها الاجتماعي ، خلال عملية التجميع المحاسبي تم الغاء المساهمات الخاصة بهذه الشركات، كما تم حساب الحصة التي تمثل حقوق المجمع، والحصة التي تمثل حقوق الاقلية كما يلي:[1]

– حصة المجمع قدرت ب 250 1 مليار دج في سنة 2016، مقارنة بمبلغ 878 مليار دج في سنة 2015.

[1] نفس المرجع، ص 12.

– حصة حقوق الاقلية قدرت ب 77 مليار دج في سنة 2016 مقارنة بمبلغ 74 مليار دج في سنة 2015.

خامسا–تقييم تقارير محافظي حسابات شركات المجمع:

بالنسبة لمجمع سونلغاز ومن اجل التاكد من صحة الحسابات التي ستستعمل لاعداد القوائم المالية المجمعة قام محافظا حسابات المجمع بالاعتماد على ما ورد في تقارير المراجعة التي أعدها محافظو حسابات الشركات التابعة للمجمع.

المراجعة التي قام بها محافظا حسابات الشركة الأم أظهرت انه من بين 40 شركة تابعة و 06 شركات مساهمات، لم يتم تلقي 06 تقارير (تلك الخاصة بالشركات المجمعة بالوضع في التكافؤ)

أما التقييم حول القوائم المالية للشركات التابعة والشركات المساهمة والتي تم إعدادها من طرف محافظي حسابات هذه الشركات، فقد أعطى النتائج التالية:[1]

– ثلاثة عشر (13) محافظ حسابات قاموا بالمصادقة على الحسابات دون تحفظات؛

– سبعة وعشرون (27) محافظ حسابات قاموا بالمصادقة على الحسابات بتحفظات.

الفرع الثالث–التأكد من صحة الحسابات المجمعة:

قام محافظا الحسابات بالتأكد من صحة المبالغ الواردة في القوائم المالية، مع إصدار عدد من الملاحظات التي تم أخذها بعين الاعتبار وتصحيحها، وعليه يمكن عرض هذه القوائم.[2]

---

[1] نفس المرجع، ص 14.

[2] انظر الملحق رقم 20–21.

حسب ما تنص عليه المادة 260-1 من النظام المحاسبي المالي، قام المجمع بالإفصاح في ملحق القوائم المالية المجمعة لسنة 2016 عن ما يلي:

- القوانين وطرق المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية (والتي تكون مطابقة للمعايير المحددة، وفي حالة وجود استبعادات أو استثناءات فلابد من توضيحها وتبريرها)؛

- الشركات الداخلة في محيط التجميع مع إيضاح اسم الشركة، رأسمالها، طبيعة نشاطها ونسبة مساهمة الشركة الأم فيها؛

- المعلومات الخاصة بالشركات التابعة، الشركات المساهمة والشركة الام، وتحديد العلاقات المالية بين مختلف هذه الشركات، وكذا جميع الصفقات المحققة بينها، وطبيعة هذه الصفقات مع تحديد مبالغها وحجمها ، بالإضافة إلى ذكر سياسة تحديد الأسعار المعتمدة فيها؛

- تحليل للاحتياطات وحصص الأرباح المرحلة والمتعلقة بكل من الشركة الأم والشركة التابعة؛

- قيم البنود الهامة التي تحتويها الميزانية المجمعة وحساب النتائج المجمع؛

- في حالة شراء أو بيع أي من الشركات التابعة خلال الفترة المالية يجب الإفصاح عن قيمة وتاريخ الشراء أو البيع.

الفرع الرابع-التقرير السنوي للحسابات المجمعة لسنة 2016 :

بعد الانتهاء من التأكد من جميع العناصر الخاصة بالقوائم المالية المجمعة للسنة المالية 2016، والاطلاع على تقارير محافظي حسابات الشركات التابعة للمجمع والداخلة في محيط التجميع، قام محافظا حسابات المجمع السيد احمد لابانجي والسيد محمد وندلوس، بتقديم تقرير

سنوي حول مدى صحة القوائم المالية المجمعة التي تعدها ادارة مجمع سونلغاز[1]، حيث جاء هذا التقرير على الشكل الموالي :

سيدي الرئيس، سادتي:

في إطار مهمة محافظة الحسابات الموكلة إلينا من طرف الجمعية العامة لمؤسستكم، للفترة ما بين سنة 2015 إلى 2017 ، قمنا بفحص القوائم المالية المجمعة المعدة من طرف مجمع سونلغاز إلى غاية تاريخ 2016/12/31 والمرفقة بهذا التقرير، ولقد شمل هذا الفحص:

- مراجعة مدى تطبيق قواعد وإجراءات التجميع المحاسبي وإعادة المعالجة.
- مراجعة الحسابات المجمعة لمجمع سونلغاز.
- المراقبات والمعلومات المحددة من طرف القانون.

من خلال الاجتماع السنوي لمجلس إدارة للشركة الوطنية للكهرباء والغاز سونلغاز (الشركة الأم)، والمنعقد بتاريخ 01 جوان 2017، وبناءا على ما ورد في القوائم المالية المعدة وفقا للقوانين والتنظيمات المنصوص عليها، فقد بلغ مجموع الميزانية (أصول/خصوم) 4.068.313.682.923,69 دج ، كما بلغت النتيجة الصافية والتي كانت خسارة بمقدار 4.547.979.137,97 دج.

وبما أن مهمة محافظ الحسابات تتمثل أساسا في إبداء الرأي الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية، والتأكد انه قد تم إعدادها وفق ما تنص عليه القواعد المحاسبية المطبقة في الجزائر، إذ أن هذه القواعد تتطلب أن يتم تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بهدف الحصول على تأكيد معقول

[1] تم إعداد التقرير بتاريخ 17 جوان 2017.

ان الحسابات لا تحتوي على أخطاء وانحرافات جوهرية، ومن اجل الوصول إلى أفضل نتيجة قام محافظي الحسابات بطلب الوثائق التالية:[1]

– القوائم المالية المجمعة المقفلة بتاريخ 31 ديسمبر 2016، والتي تضم كلا من الميزانية (أصول وخصوم)، حساب النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول التغيرات في الأموال الخاصة والملاحق.

– جداول عملية التجميع المحاسبي.

– الموازنة العامة للحسابات المجمعة.

– جدول اعادة المعالجة للتجميع المحاسبي.

– تقارير محافظي حسابات شركات المجمع الداخلة في محيط التجميع والتي يبلغ عددها 40 شركة تابعة، بالاضافة الى الشركة الام، و06 شركات ذات مساهمات.

1– تقييم اجراءات التجميع المحاسبي واعادة المعالجة:

قاما محافظا الحسابات بتقييم مدى صحة اجراءات التجميع التي قامت بها مديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي لمجمع سونلغاز، كما قاما بالتأكد من مطابقة طريقة التجميع المطبقة مع كل شركة من الشركات الداخلة في محيط التجميع، وذلك بعد التأكد من صحة محيط التجميع المحدد.

[1] التقرير السنوي للأنشطة والحسابات الاجتماعية المجمعة لشركات مجمع سونلغاز، سنة 2016.

1-1- تقييم قواعد وإجراءات التجميع المحاسبي:

من اجل التأكد من صحة إجراءات التجميع التي تمت على مستوى الشركة الأم قام محافظا الحسابات بالإجراءات اللازمة، وقد خلصا إلى ما يلي: [1]

إن أعمال التجميع المحاسبي للسنة المالية 2016 قد تم إعدادها وفقا للقوانين كما يلي:

- الفقرة 132 من القانون 11-07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي .

- المرسوم التنفيذي رقم 156-08 الصادر بتاريخ 26 جوان 2008 المتضمن كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- مرسوم وزارة المالية المحدد لقوانين التقييم والمحاسبة، وكذا كيفيات عرض ومحتوى القوائم المالية، وقواعد إعداد وعرض الحسابات.

1-2-طرق التجميع المحاسبي:

يقوم مجمع سونلغاز بتطبيق طريقة الإدماج الكلي بالنسبة للشركات التي يملك المجمع اكثر من 50 % من رأسمالها، وطريقة الوضع في التكافؤ بالنسبة لشركات المساهمة والتي يملك فيها المجمع نسبة تتراوح ما بين 20-50 % من رأسمالها الاجتماعي.

تقوم طريقة الإدماج الكلي على جمع الحساب 421 "المساهمات" الخاص بالشركة الام والميزانية وحساب النتائج للشركات المجمَعة وذلك بعد إلغاء القروض والديون وكذا النفقات والنتائج للعمليات التي تمت بين شركات المجمع.

[1] تقرير المراجعة السنوي للحسابات المجمعة "محافظ الحسابات لابانجي احمد" المقفلة بتاريخ 2016/12/31.

1-3-محيط التجميع:

تحتوي القوائم المالية المجمعة على حسابات الشركة الام وشركات المجمع والتي يبلغ عددها 40 شركة بالإضافة إلى 6 شركات مساهمة.

تجدر الإشارة إلى ان شركة AOM قد تم جميعها بطريقة الوضع في التكافؤ عوض طريقة الإدماج الكلي رغم ان الشركة أصبحت مملوكة لمجمع سونلغاز بنسبة 100 % في نوفمبر 2017 ، والسبب في ذلك ان تجميعها بشكل كلي في هذا التاريخ سيتطلب القيام بالمزيد من العمليات.

1-4-أدوات انجاز عملية التجميع المحاسبي:

- التطبيق الموجود على مستوى نظام "حساب" الخاص بالمحاسبة العامة.
- جداول عملية التجميع المحاسبي المطبق في برنامج اكسل EXCEL .

1-5-عمليات اعادة المعالجة المطبقة:

- مجانسة طرق تقييم الحسابات.
- مجانسة طرق الاهتلاكات المطبقة.
- استبعاد (حذف) الديون والقروض المتبادلة بين شركات المجمع.
- استبعاد (حذف) النفقات والنتائج المتبادلة بين شركات المجمع.
- استبعاد (حذف) حصص الارباح لشركات المجمع.
- استبعاد الهوامش على بيع التثبيتات بين شركات المجمع.

- حساب حصص الاقلية .

- حساب فرق المعادلة للشركات الموضوعة في وضع التكافؤ.

تجدر الاشارة الى ان المجمع لم يقم بالغاء النتيجة على العمليات المتبادلة المحققة مع الشركات التي تم تجميعها بطريقة الوضع في التكافؤ، وذلك باعتبار انها خارجة عن المجمع.

2-ابداء الرأي حول القوائم المالية المجمعة:

بالاعتماد على معايير المراجعة العامة المعمول بها في الجزائر وبناءا على التحفظات والملاحظات الواردة في تقارير محافظي حسابات الشركات التابعة للمجمع، فان القوائم المالية المجمعة لمجمع سونلغاز منتظمة وصادقة وتعطي في المجمل صورة حقيقية عن نتيجة النشاطات السنوية للمجمع، وكذا الوضعية المالية للمجمع في نهاية السنة المالية 2016 .[1]

[1] انظر الملحق رقم 20-21.

المطلب الثالث– الدور الحوكمي للمراجعة في مجمع سونلغاز

يعتمد تطبيق نظام الحوكمة على مجموعة من الاطراف الاساسية، كما انها تعتمد على مجموعة من الآليات وسنركز فيما يلي على دور محافظ الحسابات في ارساء قواعد الحوكمة في المجمع.

الفرع الأول–آليات حوكمة الشركات:

كنا قد تطرقنا في الجانب النظري الى المفاهيم الأساسية لحوكمة الشركات، والآليات التي يمكن استخدامها لتطبيق هذا المفهوم بالشكل المناسب لظروف الشركة وبيئة عملها، لذا سوف نقوم بالإشارة لآليات الحوكمة على مستوى مجمع سونلغاز ، حيث سوف نركز على مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية مع التفصيل اكثر في المراجعة الخارجية، حيث انه ومن خلال هذه الآليات تسعى ادارة المجمع لارساء مبادئ الحوكمة للوصول الى الشفافية والموثوقية.

اولا–الجمعية العامة :

تعد الجمعية العامة الجهاز الاعلى الذي يتم على مستواه اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تتعلق بمستقبل المجمع، تتكون الجمعية العامة لمجمع سونلغاز من ممثلي الدولة وهم :[1]

– الوزير المكلف بالطاقة؛

– الوزير المكلف بالداخلية والجماعات المحلية؛

– الوزير المكلف بالمالية؛

– ممثل رئاسة الجمهورية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 32، السنة 48، الصادرة بتاريخ 08 يونيو 2011، المادة 09، ص 17.

يحضر الرئيس المدير العام للشركة القابضة سونلغاز اشغال الجمعية العامة، حيث تجتمع هذه الاخيرة مرة واحدة على الاقل كل سنة في دورة عادية بناءا على استدعاء من رئيسها–الوزير المكلف بالطاقة–،وتبث الجمعية العامة في العديد من المسائل والتي من اهمها:[1]

– خلاصة البرامج العامة لنشاطات الشركة القابضة سونلغاز؛

– تقارير محافظي الحسابات للشركة القابضة سونلغاز؛

– الحصيلة الاجتماعية وحسابات النتائج للشركة القابضة سونلغاز؛

– حسابات النتائج المجمعة؛

– خلاصة حصائل نشاطات الشركات الفرعية والمساهمات؛

– تعيين محافظي الحسابات للشركة القابضة سونلغاز.

ثانيا– مجلس الإدارة:

يعد هذا المجلس جهازا اساسيا يتم من خلاله مراقبة تنفيذ الانشطة داخل المجمع، مع التحقق من تنفيذ المشروع الاجتماعي له حسب القوانين النصوص عليها، ويتكون مجلس ادارة مجمع سونلغاز من الرئيس المدير العام للشركة القابضة، بالاضافة الى ثلاثة عشر (13) عضوا هم:[2]

– السيد زبير بولقرون، ممثلا عن الوزير المكلف بالطاقة؛

– السيد علاوة سعيداني، ممثلا عن الوزير المكلف بالطاقة؛

---

[1] نفس المرجع، ص 17.

[2] التقرير السنوي للانشطة والحسابات الاجتماعية المجمعة لشركات مجمع سونلغازسنة 2016، ص 09.

– السيد عبد الكريم محتالي، ممثلا عن الوزير المكلف بالمالية؛

– السيد طاهر طلبة، ممثلا عن الوزير المكلف بالبيئة؛

– السيد زهير يانس، ممثلا عن الوزير الكلف بالصناعة؛

– السيد عبد الرحمان سيديني، ممثلا عن الوزير المكلف بالجماعات المحلية؛

– السيد كمال حسني، ممثلا عن العمال؛

– السيد عاشور طلي، ممثلا عن العمال؛

– السيد عبد الحميد رايس، الرئيس المدير العام للفرع المكلف بنقل الكهرباء للشركة القابضة سونلغاز GRTE؛

– السيد شريف زيغود، الرئيس المدير العام للفرع المكلف بنقل الغاز للشركة القابضة سونلغاز GRTG؛

– السيد صبري لزهاري، الشركة الجزائرية لانتاج الكهرباء SPE ؛

– السيد ياسين رضا رضوان، الرئيس المدير العام لشركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط SDC ؛

يحضر الرؤساء المديرون العامون للفروع المذكورة اعلاه اعمال مجلس الادارة بصوت استشاري.

ويعتبر مجلس الادارة طرفا مهما في ادارة الشركة خاصة بالنسبة لمجمع كبير كسونلغاز، حيث ان وجود مجلس ادارة مستقل دليل على وجود الحوكمة في المجمع، والتي تظهر من خلال وظائف ومسؤوليات هذا المجلس، والتي من اهمها:

- وضع الاستراتيجية والاهداف العامة للمجمع والاشراف على تنفيذها؛
- وضع الانظمة الخاصة بالرقابة الداخلية والتاكد من حسن تطبيقها بشكل مناسب؛
- وضع الاجراءات اللازمة لضمان احترام الشركة للانظمة واللوائح والقوانين؛
- الافصاح عن المعلومات الجوهرية الضرورية لاصحاب المصالح ذوي العلاقة مع المجمع.

كما يدرس مجلس الادارة ويوافق ويفصل عند الاقتضاء فيما يأتي:[1]

– اسلوب اتخاذ القرار لاسيما في مجال العلاقات بين الشركة القابضة سونلغاز وفروعها وفيما بين الفروع، في حدود احترام القوانين والانظمة المعمول بها وكذا القانون الاساسي.

– مشاريع حصيلة الشركة القابضة سونلغاز وحسابات النتائج المحققة من طرفها؛

– حسابات النتائج المجمعة؛

– خلاصة حصيلة نشاطات الشركات الفرعية والمساهمات؛

– التنظيم العام للشركة القابضة سونلغاز واتفاقيتها الجماعية ونظامها الداخلي؛

– إعداد النظام الداخلي والمصادقة عليه؛

– انشاء لجان متخصصة استشارية وتحديد تشكيلها وسيرها، ولاسيما لجنة المراجعة، وتطلع هذه اللجان مجلس الادارة عن ممارسة مهامها.

---

[1] المادة 05 من المرسوم التنفيذي 11–212 المؤرخ في 02 يونيو 2011 الذي يعدل ويتمم المرسوم الرئاسي رقم 02–195 المؤرخ في 01 يونيو 2002 والمتضمن القانون الاساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز المسماة سونلغاز ش.ذ.أ.

كما يبلغ مجلس الادارة الى الجمعية العامة تقريرا عن التسيير مرة في السنة وكلما دعت الضرورة الى ذلك بناءا على طلب الجمعية العامة.

ثالثا- لجنة المراجعة:

تعد هذه اللجنة هيئة مستقلة تتحور مسؤوليتها في ابداء الراي حول جودة الادارة والتسيير على مستوى مجمع سونلغاز، حيث تتكون هذه اللجنة من 04 اعضاء يتم تعيينهم من طرف مجلس الادارة، ويعتبر وجود هذه اللجنة دليلا على حرص ادارة المجمع على تحقيق الشفافية والانضباط والنزاهة والصدق، حيث يعمل مجمع سونلغاز على ترويج ثقافة المؤسسة في مواجهة الفساد، وهذا من خلال المبادئ التوجيهية واللجان ومختلف المواثيق خاصة قواعد التنظيم الصارمة التي من شأنها العمل على تسهيل المراقبة من جهة والترويج للشفافية من جهة اخرى.

تعتبر كل من لجنة المراجعة، مدونة ولجنة الاخلاقيات وكذا قواعد تنظيم السوق من ادوات الرقابة وقياس المخاطر والامتثال لقواعد الحوكمة في مجمع سونلغاز، حيث ان مدونة الاخلاقيات هي واحدة من المعالم التي تشكل مجموعة المبادئ التي تجسد الممارسة السليمة في العلاقة بين العملاء والموردين والتسيير الجيد لتضارب المصالح والامتثال لقواعد المنافسة، حيث انه بفضل هذه المدونة لقواعد السلوك التي تؤكد قيم ومبادئ السلوكية الصادقة المشتركة، وعليه نرى بأن مجمع سونلغاز يسعى لترسيخ الوعي بين موظفي شركاته حل قضايا الأخلاق والشفافية والمعايير الاخلاقية لاي ممارسة عمل في الشركة.

نظرا للدور المهم للمراجعة داخل أي شركة، وحرصا من إدارة مجمع سونلغاز على توفير اكبر درجة من الاستقلالية لمهنة المراجعة وتعزيز الشفافية في حسابات الشركة، قامت بإعطاء لجنة المراجعة الاستقلالية التامة (تتبع مباشرة لمجلس الإدارة)، وتقوم هذه اللجنة بالمهام التالية:

- دراسة تقارير المراجعين الداخلين الموكلين بمهام الرقابة على فروع المجمع؛
- دراسة نظام الرقابة الداخلية للمجمع وابداء رايها فيه من خلال تقرير مكتوب؛
- متابعة عمل محافظ حسابات المجمع وابداء ملاحظاتها عليه؛
- دراسة التحفظات التي يبديها محافظ الحسابات حول القوائم المالية للمجمع.

وبالتالي يمكننا القول بان وجود لجنة مراجعة في المجمع دليل على وجود الحوكمة داخله من خلال الدور الذي تؤديه في تحقيق الشفافية في المعلومات.

رابعا-اللجان الأخرى لمجمع سونلغاز:

بالإضافة إلى لجنة المراجعة يحتوي مجمع سونلغاز على ثلاث لجان أخرى هي :[1]

1-اللجنة التنفيذية:

تعتبر هذه اللجنة الهيئة العليا للمساعدة على اتخاذ القرار والقيادة، ويرأس هذه اللجنة الرئيس المدير العام لسونلغاز، حيث تتالف هذه اللجنة من اطارات مسيرة مسؤولة عن المهام والوظائف الاستراتيجية على مستوى الشركة الام للمجمع، بالاضافة الى مراقبين عاميين لاقطاب الاشغال، ومن المهام التي تقوم بها هذه اللجنة ما يلي:

- دراسة واقرار التوجيهات والسياسات العامة المتعلقة بالمهام والانشطة التي تمارسها المديريات العامة والمديريات التنفيذية في الشركة الام والشركات التابعة لها؛

- تقييم وضبط التنظيمات العامة لمجمع سونلغاز وشركاته (السوق، الموارد البشرية، المحاسبة والمالية...) والمصادقة عليها؛

[1] التقرير السنوي للأنشطة والحسابات الاجتماعية المجمعة لشركات مجمع سونلغاز، سنة 2016، ص 18.

– دراسة الملفات قبل عرضها على مجلس الادارة و/او الجمعية العامة لسونلغاز.

2–لجنة تنسيق المجمع:

تتكون هذه اللجنة من اعضاء اللجنة التنفيذية بالاضافة الى كل الرؤساء المدراء العامين للشركات التابعة لمجمع سونلغاز، ويترأس هذه اللجنة الرئيس المدير العام للمجمع، حيث تتولى هذه اللجنة بشكل اساسي مهمة التنسيق العام للانشطة التي قامت بها الشركات التابعة لمجمع سونلغاز، وتعقد هذه اللجنة اجتماعاتها كل ثلاثة اشهر على الاقل لمعالجة مجموع الانشطة الثلاثية.

3–لجنة الاخلاقيات:

تتلخص المهمة الرئسية لهذه اللجنة في نعزيز تطبيق الاخلاقيات على مستوى شركات مجمع سونلغاز وكذا السهر على احترام وتطوير احكام مدونة الاخلاقيات .

خامسا–المراجعة الداخلية:

منذ سنة 2006 قام مجمع سونلغاز بتبني دليل للمراجعة الداخلية، حيث كان المجمع يضم مديريتين للمراجعة، الاولى متعلقة بمراقبة التسيير والثانية متعلقة بالمراجعة التقنية .

ويقوم هذا الدليل على تحديد للادوار والمسؤوليات بالاضافة الى شروط تنفيذ مهمة المراجعة وكذا ما يتعلق بلجنة المراجعة التي تتشكل من اعضاء خارجيين مستقلين.

وتعد هذه الخطوة حسب الرئيس المدير العام للمجمع مهمة ومعبرة عن رغبة ادارة مجمع سونلغاز في تبني قواعد الحوكمة الرشيدة وتقوية الشفافية والتاكد بصفة مستمرة ان الرقابة الداخلية تطبق على مختلف المستويات وفي احسن الشروط والظروف .

اولى مجمع سونلغاز اهتماما للمراجعة الداخلية حيث يحتوي المجمع على مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية والتي تهتم بمراجعة وتقييم انشطة المجمع، وضمان شفافية ورشادة التسيير، وتقوم هذه المصلحة بالقيام بالمهام التالية:

- تقييم نظام الرقابة الداخلية للمجمع؛
- الحرص على احترام الشركات للاجراءات القانونية والتنظيمية للمجمع؛
- التأكد من صحة وفعالية إجراءات المراجعة في الشركات التابعة؛
- تقديم تقارير سنوية لمجلس الادارة.

قام مجمع سونلغاز في مطلع افريل سنة 2017 بانشاء شركة جديدة تهتم بمراجعة ومراقبة عمل جميع الشركات التابعة للمجمع، وذلك تحت اسم CASEG AUDIT ،[1] حيث تقوم الشركة بالرقابة على اداء الشركات التابعة، كما تقوم بعقد اجتماعات للمراجعين لهذه الشركات، والذين يكونون ما يسمى بجمعية المراجعين le collège، تقوم هذه الجمعية بعقد اجتماع او اجتماعين سنويا وذلك حسب الحاجة وكذا حسب الميزانية المخصصة، حيث تتم خلال الاجتماع مناقشة اقتراحاتهم، أفكارهم، ملاحظاتهم المتعلقة بالمراجعة.

وافقت الجمعية العامة لسونلغاز يوم 09 فيفري 2017 على اقتراح إنشاء شركة التدقيق والاستشارة القانونية المسماة "الاستشارة والتدقيق لقطاع الكهرباء والغاز CASEG " وقد انشات هذه الشركة التابعة للمجمع بتحويل المديرية التنفيذية للتدقيق الداخلي والاستشارة القانونية DAIJ والهدف من هذه الخطوة هو تقديم خدمات في مجال التدقيق الداخلي والاستشارة القانونية للشركات التابعة للمجمع بالأولوية لتقييم جودة التسيير وتقديم المشورة القانونية للشركات.

[1] اصداء مجمع سونلغاز نشرية اخبارية شهرية تصدرها مديرية الاتصال والاعلام، ماي 2017، ص 10.

وتكمن الخدمات الرئيسية للشركة في تنشيط سياسة التدقيق الداخلي لشركات المجمع قصد ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلي والسيطرة على المخاطر لذا ستقوم الشركة بمأموريات تدقيق تشخيص وتقييم كما ستقدم تحاليل وتوصيات فيما يخص الأنشطة المدروسة من جهة ، وخدمات المساعدة والاستشارة القانونية في مختلف المجالات وخاصة من حيث الالتزام (العقود والاتفاقيات...) المقاضاة والتحكيم الوطني والدولي من جهة اخرى.

في المرحلة الاولى بداية تم انشاء مديريتين للتدقيق (التقنية والتسيير) على مستوى الشركة القابضة وذلك اساسا لاعتبارات اتقان هذه الوظيفة واعطاءها المهارات المناسبة وفي المرحلة الثانية تم انشاء خلايا لامركزية على مستوى شركات المجمع مع الحفاظ على الهياكل المركزية للتدقيق قصد ضمان الملائمة والتناسق واخيرا مكن اندماج الهيكلين من تكوين مديرية التدقيق الداخلي مكونة من مهارات المدققين ذوي كفاءات متنوعة ومنذ ذلك الحين ظهرت بوادر انشاء شركة تابعة للمجمع وقد تم تعزيز انشاء الشركة بمصلحة قانونية مكلفة بتطوير المشورة القانونية.

سادسا- المراجعة الخارجية:

تقوم ادارة مجمع سونلغاز بالاستعانة بمحافظي حسابات خارجيين مستقلين، تقوم بتعيينهما الجمعية العامة للمساهمين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وذلك حسب نص المادة 09 من المرسوم الرئاسي رقم 02-195، [1]وعليه فقد تم تعيين كل من:

- السيد احمد لابانجي وهو خبير محاسبي معتمد من طرف الدولة ومحافظ حسابات، حي عين الله ، عمارة 214، الجزائر، الاعتماد رقم 292 منذ 1992/06/29، وقد تم تعيينه منذ سنة 2014.

[1] هذا المرسوم مؤرخ في 19 ربيع الاول 1423 الموافق ل 01 يونيو 2002، والمتضمن القانون الاساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز المسماة سونلغاز " ش ذ أ "

– السيد محمد ولد نوس وهو خبير محاسبي معتمد من طرف الدولة ومحافظ حسابات، 05 شارع قدور تركي، الشراقة الجزائر، وقد تم تعيينه منذ سنة 2015.

تجدر الإشارة الى وجود محافظ حسابات على مستوى كل شركة من الشركات التابعة للمجمع، حيث يكون كل واحد منهم مسؤولا على تأكيد صحة القوائم المالية لهذه الشركات والتي سيتم تجميعها فيما بعد على مستوى مصلحة التجميع، كما يقوم هؤلاء المحافظين بحضور اجتماعات سنوية مع أعضاء مصلحة التجميع ومحافظَي حسابات المجمع لمناقشة الحالات الخاصة لبعض الشركات أو لحل المشاكل أو لمناقشة الاقتراحات أو لتبرير بعض ما يرد في تقاريرهم، كما يحضر الاجتماع كل من المدراء الماليين للفروع وكذا المدير التنفيذي للمجمع.

يقوم محافظي الحسابات بعملهم مع الالتزام بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها، كما يقوم بمجموعة من المهام التي جاءت من خلال المادة 25 للقانون 10-01 ، اذ انه يقوم بانجاز هذه المهام بالمرور على عدة مراحل من اجل الخروج برأي فني محايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية المجمعة التي أعدتها إدارة مجمع سونلغاز.

الفرع الثاني-آليات حوكمة خاصة بمجمع سونلغاز:

من خلال التربص الذي قمنا به على مستوى مجمع سونلغاز توصلنا الى وجود عدد من انظمة التسيير الالية التي استحدثتها شركة الجزائر انفورماسيون تكنولوجي للاحتياجات الداخلية، وذلك بناءا على توصيات محافظي حسابات المجمع، وتتمثل هذه الانظمة اساسا في نظام " نوفا"،

"حساب"، "عتاد"، "مالية"...، حيث تم تعميم هذه الانظمة على مستوى جميع شركات مجمع سونلغاز، وذلك بهدف الوصول الى التسيير الرشيد .[1]

لكننا ركزنا على نظام حساب كونه متعلقا بالجانب المحاسبي، كما لاحظنا ان تقرير الانشطة والحسابات المجمعة الذي يصدر سنويا يساهم في عملية الافصاح والتي تعتبر احد المبادئ الرئيسية لحوكمة الشركات.

اولا–نظام "حساب" كآلية محاسبية لتحقيق الحوكمة:

نظام حساب هو نظام معلومات محاسبي ومالي داخلي خاص بمجمع سونلغاز وجميع الشركات التابعة له، حيث بدأ هذا النظام كمشروع سنة 2013 وذلك بالتعاون بين المديرية التنفيذية للاستراتيجية المالية والتجميع المحاسبي مع الشركة الجزائرية لتكنولوجيا الإعلام ELIT تم تطويره بشكل مستمر الى غاية وقتنا الحالي، وذلك من اجل مواكبة التطورات المهنية والتكنولوجية، وكذا التغيرات التنظيمية الكثيرة التي تحدث سنويا داخل المجمع (ضم، دمج او فصل بعض الشركات).

تلزم ادارة مجمع سونلغاز جميع الشركات التابعة لها بتطبيق هذا النظام المحاسبي الداخلي الخاص في معالجتها وعرضها لحساباتها الاجتماعية، وذلك بهدف الحصول على نفس الحسابات على مستوى كل الفروع من اجل تسهيل عملية التجميع، وهو ما سيمكن من الحصول على معلومات مالية ومحاسبية صحيحة على مستوى مختلف مراكز التدخل واتخاذ القرار في المجمع، مما سيولد في الاخير معلومات مجمعة دقيقة وموثوقة وتتلائم مع احتياجات مراقبة التسيير، مع الاخذ بعين الاعتبار النظام المحاسبي المالي المطبق حاليا.

---

[1] اصداء مجمع سونلغاز نشرية اخبارية شهرية تصدرها مديرية الاتصال والاعلام، جوان 2017، ص 04.

تجدر الاشارة الى ان نظام "حساب "مخصص لتسجيل العمليات التي قامت بها الشركة خلال السنة فقط، لكن طريقة حسابها تتم من خلال انظمة فرعية تابعة لنظام "حساب" مثل النظام الفرعي "عتاد" او "نوفا"، حيث تقوم الشركة الام بالزام شركاتها على استعمال نفس الطرق لحساب الاهتلاكات وطرق حساب المخزون وغيرها...، [1] وفي حالة اختيار الشركة لطريقة اخرى فعليها تغييرها في آخر السنة لتتلائم مع قواعد المجمع وطرقه الموحدة، وهو ما سيقلل وجود اخطاء او تلاعبات.

ثانيا–التقرير السنوي حول الانشطة والحسابات المجمعة:

يعتبر هذا التقرير مهما جدا كآلية للافصاح والشفافية عن الانشطة التي يقوم بها مجمع سونلغاز سنويا، وكذا عن الحسابات المجمعة والتسيير، حيث يحتوي هذا التقرير على معلومات عامة ومعلومات مالية عن المجمع، والتي تكون موضحة في النقاط التالية:[2]

- رسالة الرئيس المدير العام le mot du président directeur général.
- اعضاء مجلس الادارة le conseil d'administration
- التعريف بمجمع سونلغاز présentation du groupe
- الاحداث البارزة للسنة faits marquants
- الارقام المهمة للمجمع chiffres clés
- الموارد البشرية ressources humaines
- النشاطات الاجتماعية engagement sociaux

[1] مقابلة مع السيد مكي يوسف، رئيس فريق التجميع المحاسبي بمديرية المحاسبة والتجميع المحاسبي للمجمع، يوم 04 ديسمبر 2017، الساعة 9.10

[2] التقرير السنوي للأنشطة والحسابات الاجتماعية المجمعة لشركات مجمع سونلغاز.

- ملخص الأنشطة للدورة المالية synthèse des activités de l'exercice
- التقرير المالي السنوي rapport financier

يحتوي التقرير المالي على ملخص تقرير محافظ الحسابات ورأيه حول القوائم المالية المجمعة، بالإضافة الى عرض الجداول التالية :

- جدول الميزانية المجمعة (جانب الأصول)؛
- جدول الميزانية المجمعة (جانب الخصوم)؛
- جدول حساب النتائج المجمع؛
- جدول التدفقات النقدية المجمع (الطريقة المباشرة)؛
- جدول التغيرات في الاموال الخاصة لمجمع سونلغاز.

اما بالنسبة للالية الثانية التي توضح حرص المجمع على تحقيق المصداقية والشفافية في المعلومات التي يقوم باعدادها هو التعليمات التي تصدرها المديرية التنفيذية للاستراتيجية والتجميع المحاسبي والتي تكون موجهة لشركات المجمع، وذلك بهدف تحقيق :

- السير الجيد لاعمال المحاسبة؛
- المصداقية في المعلومات المحاسبية؛
- احترام القوانين والاجراءات، والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها.

ثالثا–نظام تسيير الالتزامات:

بالتعاون مع مديرية تنظيم الاسواق ومديرية العمليات المالية والالتزامات التابعة لمديرية الاستراتيجية المالية والتوطيد لسونلغاز، بصفتها صاحب المشروع، تم تطوير تطبيق آلي لتسيير الالتزامات من طرف شركة الجزائر انفورماسيون تكنولوجي ELIT ويهدف هذا التطبيق الى تنسيق وتوحيد طريقة تسيير العقود، على مستوى جميع شركات المجمع .

وتم التعبير عن الحاجة الى تطوير نظام لتسيير الالتزامات في اطار المخطط الرئيسي للمعلوماتية من قبل شركات مجمع سونلغاز التي تسير عدد كبير من العقود المعقدة وذلك من اجل تلبية طلبات الحصول على معلومات موثوقة تسمح بتسيير سهل وصارم للاعمال، وهو ما سيساهم في تفعيل الحوكمة على مستوى المجمع.

الفرع الثالث–مؤشرات الحوكمة في المجمع:

هناك بعض الانشطة والاحداث التي تعد مؤشرا على تطبيق مجمع سونلغاز لمبادئ الحوكمة المختلفة، حيث انه وبفضل الاستراتيجية التي ينتهجها المجمع يتم تحقيق مجموعة من الاهداف الاساسية للحوكمة، كما انها تسعى لتكوين اطارات ذوي قدرات عالية من اجل ضمان الحصول على تسيير افضل للمجمع وشركاته، بالاضافة الى ما سبق فان مجمع سونلغاز يقوم بدوره الاجتماعي وهو دور هام ركزت عليه الحوكمة، فهو يعد احد المؤشرات الدالة على وجود الحوكمة في المجمع.

اولا–الاستراتيجية الصناعية والاندماج الوطني:

بفصل خمسين سنة من الخبرة تلعب سونلغاز دور فعال في التنمية الاقتصادية للبلاد بحيث تعمل سياستها الصناعية على الاستثمار في المجالات الجديدة التي تولد القيمة المضافة العالية كما تعزز ايضا الاندماج الوطني في مجالات البحوث والهندسة وصيانة المنشآت الصناعية، وذلك بهدف خلق الثروة ومناصب العمل وهو ما يعتبر احد الاهداف الهامة لنظام حوكمة الشركات.

ان تنفيذ هذه الاستراتيجية تهدف الى خلق فرص عمل جديدة بفضل المصانع التي ستنجز مستقبلا وتقوم ايضا سونلغاز بدعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، كما يهدف مسار التصنيع الذي تقوده سونلغاز الى تعزيز الاستثمار المستدام حيث تعكس هذه الاستراتيجية قناعة تتبلور في تحقيق الفرص والوسائل لتطوير المهارة المحلية وعليه يمكن زيادة الفرصة في رفع مستوى الاداء .

ثانيا–تكوين الاطارات ذوي القدرات العالية:

تم اطلاق الطبعة الثالثة من الدورة التكوينية الخاصة بالاطارات ذات القدرات العالية، وقد نظم حفل اطلاق هذه الدورة يوم 26 مارس 2017 بمركز التكوين ببن عكنون، يهدف هذا التكوين الى اعداد الاطارات ذات قدرات عالية لشغل مناصب مسيرين على كل المستويات في مختلف فروع المجمع، وسيسمح لهم هذا التكوين بتطوير قدراتهم الشخصية والمهنية (تحليل المشاكل، اتخاذ القرار، ادارة المشاريع...)، التحكم في الاستراتيجية وصياغتها من اجل ضمان التنسيق والادماج الوظيفي والتنفيذي، تصور او تطوير نظام تسيير استراتيجي من اجل قيادة فعالة للتغيير، وكذا ممارسة القيادة الملائمة للاطار التنظيمي والثقافي للمجمع، وفي نهاية هذا التكوين يجب ان تكون

الاطارات كفيلة بتطوير قدرات الاستباق، حل المشاكل والمخاطرة، مع احترام الخيارات والاجراءات المعمول بها في الشركة.[1]

ثالثا–تحقيق مبدأ الوعي الاجتماعي:

تعتبر سونلغاز مؤسسة مواطنة حيث انها تلعب دورا فعالا في التنمية الاقتصادية الاجتماعية والثقافية للمجتمع الجزائري، وهو ما يعد احد المؤشرات الاساسية لوجود الحوكمة على مستوى المجمع.

في اطار سياستها الاستثمارية الاجتماعية قام مجمع سونلغاز من خلال شركته الام بتمويل انشطة متعددة في مجال الرياضة، الفن والثقافة، التظاهرات العلمية، الاجتماعية والبيئية للتأكيد على مكانتها كطرف مؤثر في النمو الاقتصادي والاجتماعي والثقافي في المجتمع الجزائري.

– دعم اكبر دورة للدراجات في الجزائر GTAC وهي المرة الرابعة على التوالي؛

– دعمها لرياضة كرة القدم من خلال تمويل 16 نادي من الدرجة الثانية؛

– شاركت في تمويل المنتدى الافريقي للاستثمار والاعمال؛

– دعم حفلات نهاية السنة الجامعية في عدة معاهد ومدارس وطنية عليا؛

– ساهمت في الجانب الاجتماعي بمبلغ 19 مليون دج، حيث قامت بشراء 150 خيمة بالتعاون مع الهلال الاحمر الجزائري.

– شاركت في اليوم الوطني لذوي الاحتياجات الخاصة؛

[1] اصداء مجمع سونلغاز، نشرية اخبارية شهرية تصدرها مديرية الاتصال والاعلام، افريل– ماي 2017، ص 10.

– المشاركة في الطبعة الثالثة والرابعة والسادسة لاسبوع التضامن لجمعية TAGEMI والتي تمنح معاينات طبية مجانية للمرضى.

– المشاركة في الذكرى 60 لتأسيس نقابة العمال الجزائريين.

– كما قام مجمع سونلغاز بدعم 13 تظاهرة والعديد من المشاريع للحفاظ على البيئة .

يقوم مجمع سونلغاز بالعديد من النشاطات الاجتماعية نذكرها فيما يلي:[1]

– المشاركة في الترويج للثقافة الجزائرية بكل انواعها؛

– المشاركة في الحفاظ عللى الفن والمهن الحرفية؛

– المشاركة في الحفاظ على التراث اللا مادي الجزائري؛

– دعم التظاهرات الثقافية والمكتبات الوطنية والمدارس العليا؛

– دعم الابداع الفني.

كما يقوم مجمع سونلغاز بدعم الجمعيات المختلفة والتي نذكر منها:

– الجمعيات التي تحمي النساء والاطفال وكبار السن؛

– الجمعيات التي تحارب العنف ضد المرأة؛

– الجمعيات التي تتكفل باليتامى؛

– الجمعيات التي تدعم الاشخاص اصحاب الامراض المزمنة؛

[1] موقع www.sonelgaz.com ، تاريخ الاطلاع 03 اوت 2017، الساعة 12.30

– الجمعيات التي تساعد العائلات ذات الدخل المحدود او المنعدم؛

– الجمعيات التي تساعد الاشخاص ذوو الاحتياجات الخاصة.

يتضح لنا ان مجمع سونلغاز يقوم بتطبيق البعض من مبادئ الحوكمة، ولكن بطريقة غير مباشرة ودون تبنيه لمفهوم الحوكمة بشكل صريح، حيث لاحظنا من خلال دراستنا التطبيقية ان ادارة المجمع تشجع وجود الشفافية والافصاح اللازمين، وذلك من خلال نظام حساب الذي يهتم المجمع بتطويره باستمرار واستحداث انظمة اخرى من اجل الوصول الى الدقة والشفافية في المعلومات التي ستعتمد عليها لاحقا في اعداد قوائمها المالية المجمعة.

كما لاحظنا ان وجود آليات الحوكمة المذكورة سابقا ساعد بشكل جيد في تحسين مستوى الشفافية خاصة ما يتعلق بوجود لجنة المراجعة المستقلة، وكذا شركة الاستشارة والتدقيق لقطاع الكهرباء والغاز CASEG التي تقوم تسهم بشكل فعال في تقوية نظام الرقابة الداخلية للمجمع.

كما تبين لنا ان مجمع سونلغاز يتوفر على هيكل تنظيمي يتميز بوضوح المسؤوليات والصلاحيات، الشيء الذي يساعد ادارة المجمع في مساءلة ومحاسبة الموظفين على الأداء، وهو ما سيدفع هؤلاء الى احترام القوانين والتعليمات من جهة، واداء عملهم بكل عناية وبمسؤولية.

بالنسبة لآليات ومبادئ الحوكمة الموجودة في مجمع سونلغاز، فان محافظا الحسابات على اطلاع تام بهذه الاخيرة كونها تمثل جزء مهم من المجمع، حيث ان لكل آلية من هذه الآليات (مجلس الادارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية)، دور اساسي في تحقيق الادارة الرشيدة للمجمع ما سيمنحه ميزة تنافسية في السوق.

نخلص مما سبق الى ان تبني مبادئ الحوكمة لا يعتمد على مؤهلات محافظ الحسابات بل يعتمد بشكل اساسي على ارادة المجمع في تطبيق نظام الحوكمة، الا ان دور محافظ الحسابات يبقى قائما كطرف يقوم بتقديم الاستشارات والاقتراحات لادارة المجمع من اجل الوصول الى الرشادة في التسيير، وبالتالي الوصول الى اهدافها بشكل اسرع، كما ان التزامه بمعايير الاداء المهني وقيامه بدوره الرقابي سيساهم بشكل اساسي في تحقيق المبادئ الاساسية التي تقوم عليها الحوكمة، الا وهي (الشفافية، العدالة، المساءلة والمسؤولية).

كما يتأكد لنا بان التزام ادارة المجمع باحترام القوانين والمبادئ المنصوص عليها يعتبر عاملا مهما في تفعيل نظام الحوكمة و دور محافظ الحسابات فيتمثل في التاكيد على صحة هذا الالتزام، وايضا فان قيام ادارة المجمع باعداد قوائم مالية مجمعة تتميز بالشفافية عامل آخر يساهم في تفعيل الحوكمة من جهة، ومصادقة محافظ الحسابات على تطبيق المجمع لهذه الشفافية بالشكل المطلوب يعتبر عامل قوي من جهة أخرى.

خلاصـــــة:

بعد قيامنا بدراستنا التطبيقية على مستوى الشركة الام لمجمع سونلغاز، وبعد عرضنا لمراحل واجراءات تطبيق عملية التجميع المحاسبي وصولا الى اعداد قوائم مالية مجمعة، ومن ثم عرضنا لخطوات عمل محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة هذه القوائم وتقديمه للتقرير السنوي، خلصنا الى ان مجمع سونلغاز من اهم المجمعات الرائدة في مجال التجميع المحاسبي في الجزائر، حيث يتوفر المجمع على نظام "حساب" الذي يعتمد عليه بشكل اساسي لتطبيق عملية التجميع المحاسبي بشكل اكثر دقة وسهولة، الشيء الذي سيمنح القوائم المالية المجمعة مصداقية اكبر، ويجعلها تتميز بالشفافية والعدالة، وبالتالي ستزيد ثقة المتعاملين مع مجمع سونلغاز.

اما بالنسبة لعملية مراجعة القوائم المالية المجمعة فانها تتم من طرف محافظا حسابات الشركة الام الذين يعتمدان على تقارير محافظي حسابات الشركات التابعة لمجمع سونلغاز والداخلة في محيط التجميع، بالاضافة الى قيامها بمجموعة من الاجراءات لمراجعة البنود الخاصة بعملية التجميع المحاسبي وتقييم مدى صحة تطبيقها، وعليه فهذه العملية تساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة في المجمع من خلال تحقيق مبدأي المساءلة والمسؤولية، وكذا تحسين مستوى الشفافية في المجمع، حيث توصلنا في دراستنا الى وجود الحوكمة في مجمع سونلغاز من خلال وجود الآليات الرقابية لحوكمة الشركات.

الخـــــاتـمــة

عالجت هذه الدراسة موضوع مراجعة القوائم المالية لمجمعات الشركات ودور هذه المراجعة كآلية مهمة لتفعيل تطبيق مبادئ الحوكمة على مستوى هذه المجمعات في الجزائر، حيث احتوت الدراسة على ثلاثة فصول نظرية تم خلالها التطرق للمفاهيم الأساسية لمتغيرات الدراسة، ولإسقاط هذه المفاهيم على الواقع العملي قمنا بإجراء دراسة ميدانية، والتي تمت على مستوى مجمع الشركة الوطنية للكهرباء والغاز "سونلغاز"

قمنا من خلال الفصل الأول بعرض الإطار العام لمجمعات الشركات، وقد اتضح لنا بأن المجمعات تمثل مجموعة من الشركات المستقلة قانونيا والمرتبطة فيما بينها ماليا واقتصاديا، والتي تعتمد بشكل اساسي على التجميع المحاسبي لتتمكن من اعداد قوائمها المالية، وقد خلصنا الى ان هذا التجميع مبني على مجموعة من الإجراءات والطرق المنصوص عليها في ضمن النظام المحاسبي المالي كما قمنا بعرض القوائم المالية المجمعة وقواعد وشروط اعدادها.

بعدها قمنا من خلال الفصل الثاني بعرض كل ما يتعلق بالمراجعة الخارجية دوليا ومحليا، حيث تناولنا واقع تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، وبعد عرضنا للتطورات التي عرفتها هذه المهنة خلال السنوات الاخيرة لاحظنا بأنها أصبحت أكثر تماشيا مع التطورات العالمية، خاصة بصدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

كما خلصنا من خلال الفصل الثالث الى أن حوكمة الشركات هي الوسيلة التي يعتمد عليها لتحقيق الإدارة الرشيدة لأصول وموارد الشركات مهما كان حجمها أو نشاطها، وذلك بهدف تحسين أداء ادارة الشركات وتمكينها من تنفيذ استراتيجياتها وتحقيق أهدافها المسطرة، ولقد قمنا في دراستنا بعرض الدور الذي تؤديه المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات بشكل جيد، وذلك من خلال دور

محافظ الحسابات في توفير الشفافية وإضفاء الثقة على المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية، وهو ما نرى أنه يتوافق مع مبادئ وأهداف الحوكمة.

اما بالنسبة للفصل الرابع التطبيقي فهم خاص بدراسة حالة على مستوى مجمع سونلغاز، نخلص مما سبق الى ان تبني مبادئ الحوكمة لا يعتمد على مؤهلات محافظ الحسابات بل يعتمد بشكل اساسي على ارادة المجمع في تطبيق نظام الحوكمة، الا ان دور محافظ الحسابات يبقى قائما كطرف يقوم بتقديم الاستشارات والاقتراحات لإدارة المجمع من اجل الوصول الى الرشادة في التسيير، وبالتالي الوصول الى اهدافها بشكل اسرع، كما ان التزامه بمعايير الاداء المهني وقيامه بدوره الرقابي سيساهم بشكل اساسي في تحقيق المبادئ الاساسية التي تقوم عليها الحوكمة، الا وهي (الشفافية، العدالة، المساءلة والمسؤولية).

كما يتأكد لنا بأن التزام ادارة المجمع باحترام القوانين والمبادئ المنصوص عليها يعتبر عاملا مهما في تفعيل نظام الحوكمة و دور محافظ الحسابات فيتمثل في التأكيد على صحة هذا الالتزام، وايضا فان قيام ادارة المجمع بإعداد قوائم مالية مجمعة تتميز بالشفافية عامل آخر يساهم في تفعيل الحوكمة من جهة، ومصادقة محافظ الحسابات على تطبيق المجمع لهذه الشفافية بالشكل المطلوب يعتبر عامل قوي من جهة أخرى.

نتائج اختبار الفرضيات:

كنا قد حددنا في بداية الدراسة مجموعة من الفرضيات، وبالاعتماد على النتائج المتحصل عليها يمكننا بلورة نتائج هذه الفرضيات بالشكل الموالي:

❖ اختبار الفرضية الأولى:

أظهرت النتائج المتحصل عليها نفي الفرضية الأولى، حيث أن طرق ومراحل تجميع الحسابات التي نص عليها النظام المحاسبي المالي لا تتوافق تماما مع ما جاء في معايير التقارير المالية الدولية المتعلقة بالمجمعات والتجميع المحاسبي، حيث ان طريقة الادماج النسبي تم الغاؤها من طرف المعايير اما النظام المحاسبي المالي فلم يتطرق اليها، أما بالنسبة للإجراءات المتبعة خلال مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة فان النظام المحاسبي المالي لا يذكر جميع المراحل اللازمة لإجراء عملية التجميع بالتفصيل على عكس المعايير.

❖ اختبار الفرضية الثانية:

قمنا بإثبات الفرضية الثانية ، حيث ومن خلال عرضنا للمفاهيم الاساسية للمراجعة عامة، ولمحافظة الحسابات خاصة، وبعد دراستنا للإصلاحات التي جاء بها القانون 10-01 المنظم لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، وبعد عرضنا لمعايير التدقيق الجزائرية، توصلنا الى هذه الاصلاحات تعتبر مطابقة مع ما تنص عليه معايير المراجعة الدولية.

❖ اختبار الفرضية الثالثة:

توصلنا الى صحة الفرضية الثالثة، حيث تساهم المراجعة بجانبيها الرقابي والحوكمي في تفعيل تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال عمل محافظ الحسابات في ظل القانون المنظم للمهنة ، حيث باعتباره القائم بعملية المراجعة يقوم بدوره في الرقابة على إدارة الشركة والتأكد من صحة المعلومات والتقارير التي تقوم بإعدادها ونشرها، وهو ما يساهم بشكل كبير في تفعيل مبادئ

الحوكمة خاصة ما يتعلق بالعدالة، المساءلة والشفافية، وبالتالي فالدور الحوكمي للمراجعة الخارجية يضمن للشركة تقارير أكثر ثقة ومصداقية.

❖ اختبار الفرضية الرابعة:

بالنسبة للفرضية الرابعة قمنا بنفيها، فبعد قيامنا بالدراسة الميدانية على مستوى مجمع الشركة الوطنية للكهرباء والغاز "سونلغاز" توصلنا الى توفر المجمع على جميع الآليات الرقابية الاساسية لحوكمة الشركات، حيث أن قيام مجمع سونلغاز بعملية تجميع ومراجعة قوائمه المالية حسب القوانين والمعايير المنصوص عليها لا يدعم وجود الحوكمة على مستوى المجمع، اذ أننا لم نلمس أثرا مهما لعمل محافظ الحسابات على زيادة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية المجمعة لمجمع سونلغاز، حيث لم يتغير واقع الممارسة بالشكل المنصوص عليه نظريا.

نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا لكل من الجانب النظري والتطبيقي، توصلنا الى النتائج التالية:

– تتم عملية التجميع المحاسبي من خلال مجموعة من الخطوات التقنية المهمة والتي تتمثل في مجانسة الحسابات، إدماج وجمع الحسابات، إقصاء العمليات المتبادلة، توزيع الأموال الخاصة وإقصاء سندات المساهمة؛

– تتمتع شركات المجمع كل على حدا بالاستقلالية، لكن المجمع ككل لا يتمتع بالشخصية المعنوية؛

– يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية حسب آخر إصداراتها فيما يتعلق بطرق التجميع المسموح بها لإعداد القوائم المالية المجمعة؛

– اهتم النظام المحاسبي المالي بالقواعد والمبادئ الخاصة بمجمعات الشركات وخصص له العديد من المواد على عكس المخطط المحاسبي السابق، لكنه أغفل بعض الجوانب ما يستوجب تداركها؛

– هناك العديد من الاختلافات بين كل من القانون التجاري، القانون الجبائي والنظام المحاسبي المالي فيما يخص تعريف المجمع والشركات التابعة له، وكذا نسبة الرقابة؛

– إن تجربة الجزائر مقارنة ببقية الدول العربية تعد حديثة نسبيا، حيث أنها لم بأي خطوة جدية إلا في سنة 2009 من خلال إصدارها لميثاق الحوكمة للشركات والذي يعد مجرد دليل لم يتم تطبيقه على الواقع باعتباره غير إجباري؛

– تحرص حوكمة الشركات على تنظيم وضبط العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة بالشركة، مع تأكيدها حماية حقوقهم ومصالحهم المختلفة؛

– يعتمد التطبيق العملي الجيد للحوكمة على توفر إطار متكامل من الآليات التي تشمل وجود مجلس إدارة فعال، لجنة مراجعة، مراجعة داخلية ومراجعة خارجية مستقلة؛

– يعد التزام الشركة بالحوكمة قيمة مضافة لها خاصة في ظل الأزمات الاقتصادية، حيث أنها أصبحت تعد ضمانا يطالب الكثيرون بوجوده؛

– يرتبط الدور الحوكمي للمراجعة بوجود محافظ حسابات مستقل يقوم بدوره في ظل المبادئ التي تنص عليها حوكمة الشركات، إذ أن تحقيق جودة المراجعة يؤثر إيجابا على جودة الحوكمة ؛

– يقوم محافظ الحسابات بتحقيق أهداف الحوكمة بقيامه بتوفير الشفافية وتأكيده على صحة وصدق القوائم المالية للشركة من خلال تقريره المتضمن رأيه الفني المحايد؛

– يتمثل دور المراجعة الخارجية ضمن إطار الحوكمة في الرقابة على إدارة الشركات من أجل ضمان صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها وتنشرها؛

– تحتوي الشركة الام لمجمع سونلغاز على مديريتين، مديرية للمحاسبة والمالية ومديرية للمحاسبة والتجميع المحاسبي، نظرا لكونها تعد شركة من شركات المجمع؛

– نظرا للعدد الكبير للشركات التابعة لمجمع سونلغاز وكثرة المعلومات الصادرة عنها مما قد يؤدي الى وجود اخطاء او تلاعبات.

– ان عملية التجميع المحاسبي على مستوى مجمع سونلغاز غالبا لا تتم في الوقت المحدد نظرا لتأخر الشركات التابعة في ارسال المعلومات اللازمة لاتمام هذه العملية؛

– ان فعالية عملية المراجعة التي تتم على مستوى المجمع لا تظهر بشكل كامل، كون هذا الأخير مملوكا بشكل كامل من طرف الدولة؛

– لاحظنا ان أعضاء الجمعية العامة هم انفسهم أعضاء مجلس الإدارة مما يتنافى مع مفهوم الحوكمة المبني أساسا على نظرية الوكالة؛

– بما ان محافظ حسابات المجمع يعتمد بالأساس على تقارير محافظي حسابات الفروع فان التساؤل عن من يتحمل المسؤولية في حالة الغش او الخطأ يبقى محل تساؤل؛

– يحتوي مجمع سونلغاز على الآليات الرقابية الاساسية والتي تساهم في تفعيل وجود نظام الحوكمة ، وان كان بطريقة غير مباشرة؛

– يسعى مجمع سونلغاز الى تطبيق مفهوم الحوكمة، وهو ما يتجلى في كثير من توجهاته وكذا استراتيجيته الرامية للوصول الى الرشادة في التسيير ؛

اقتراحات الدراسة:

فيما يلي مجموعة من الاقتراحات التي ارتأينا تقديمها في نهاية دراستنا :

– من اجل استقطاب الشركات لتكوين المجمعات وتفعيل تطبيق الحوكمة، فلابد من تنشيط بورصة الجزائر بهدف توفير البيئة التنافسية الشفافة؛

– ضرورة توفير البيئة السياسية والاقتصادية والقانونية المناسبة التي تعمل على تسهيل تبني الشركات لمفهوم الحوكمة وتطبيقها لمبادئه بشكل إرادي؛

– التركيز على الدور الحوكمي لمحافظ الحسابات من خلال تأديته لمهمة المراجعة؛

– ضرورة مواكبة النظام المحاسبي المالي للتطورات الحاصلة في المعايير المحاسبية الخاصة بالتجميع بصورة مستمرة؛

– تفعيل القوانين والتشريعات التي تنص على الزامية تطبيق مبادئ الحوكمة بما يتناسب مع طبيعة الاقتصاد في الجزائر؛

– عقد المؤتمرات والملتقيات والندوات حول موضوع حوكمة الشركات ونشر الوعي بمدى أهميته،

– التعريف بميثاق الحكم الراشد الذي أصدرته الجزائر لتشجيع الشركات على تبنيه والعمل به؛

– الاستفادة من تجارب الدول والشركات التي نجحت في مجال تطبيق الحوكمة.

– ضرورة اصدار دليل لعملية التجميع ومخطط تنظيمي لشركات المجمع من اجل تسهيل هذه العملية وتطويرها باستمرار؛

آفاق الدراسة:

لقد استنتجنا من خلال دراستنا أن هذا الموضوع بالحاجة الى الإثراء أكثر، لذا ارتأينا اقتراح بعض المواضيع التي يمكن التطرق إليها كإشكاليات للبحث مستقبلا، ومن بينها :

- الآليات الرقابية للحوكمة كوسيلة لتحسين أداء مجمعات الشركات؛
- أثر الإفصاح في القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومة المالية؛
- دور المعايير الدولية للمراجعة في إرساء مبادئ حوكمة الشركات.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

الكتـــب

- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث-الإطار الدولي...أدلة و نتائج التدقيق- دار الصفاء، الأردن، 2009 .

- ألفين أرينز،جيمس لوبك، المراجعة -مدخل متكامل-،ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطى،مراجعة أحمد حامد حجاج،دار المريخ، الرياض-المملكة العربية السعودية، 2002.

- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، les pages bleues، الجزائر، 2010.

- حسام الدين خداش وآخرون، أصول المحاسبة المالية، ج01، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط3، 2004.

- حسين يوسف القاضي، حسين احمد دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة- الاطار النظري والاجراءات العملية- ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط01، 2009.

- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات- الناحيتين النظرية والعملية- ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط04، 2007.

- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS 2007، ،إثراء للنشر والتوزيع، عمان، ط01، 2008.

- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، 2006

– رضوان محمد العناني، المحاسبة المالية المتوسطة، مؤسسة تسنيم للنشر والتوزيع، عمان، ط01، 2006.

– شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج1 ، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو الجزائر 2008.

– طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم – المبادئ – التجارب)، تطبيقات الحوكمة في المصارف ، الدار الجامعية، مصر 2005.

– طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2009.

– عبد المنعم محمود عبد المنعم، عيسى محمد أبو طبل، المراجعة أصولها العلمية والعملية، ج1، دار النهضة العربية، القاهرة، 1982.

– عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.

– عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة،ج01، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

– عدنان بن حيدر درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الادارة، اتحاد المصارف العربية، 2007.

– علاء فرحان طالب، ايمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء، الأردن، 2011.

– غسان فلاح المطارنة، مؤيد راضي خنفر، تحليل القوائم المالية–مدخل نظري وتطبيقي–، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط01، 2013.

– محمد أبو نصار ،جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية–الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، ط 03، 2013.

– محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية–الجوانب النظرية والعملية–، ،دار وائل،عمان الأردن، ط02، 2009.

– محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات–الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، ط02، 2005.

– محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل،الإطار النظري–المعايير والقواعد– مشاكل التطبيق العملي–، المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية، ط01، 2007.

– محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط02، 2005

– محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري ،الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

– محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد الإداري (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط02، 2009.

– محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة–تحليل وإطار التطبيق–، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، ط1، 2000.

– محمود عبد الملك فخرا، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ذات السلاسل، الكويت، 2002.

– وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010.

– يوسف قريشي، الياس بن ساسي، التسيير المالي– دروس و تطبيقات–، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

– يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية التطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2007.

–كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ط02، 2009.

–كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد السرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2001.

–كمال خليفة أبو زيد وآخرون، نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، المكتب الجامعي، الإسكندرية، 2006.

الأطروحات

– أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009–2010.

– حسام غضبان، مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية–، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013–2014.

– حكيم براضية، أهمية تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات المالية الاسلامية، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2015–2016.

– حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية–متطلبات التوافق والتطبيق–، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2012–2013.

– علي عمر أحمد سويسي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه علوم، فرع علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2010.

– مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، علوم اقتصادية، جامعة الجزائر، 2003–2004.

– نبيل حمادي، اثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية–دراسة حالة الجزائر–، اطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2011–2012.

– وسيلة سعود، حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015–2016.

مذكرات الماجستير

– إبراهيم صبيعات، إعداد القوائم المالية المجمعة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي في الجزائر– دراسة حالة مجمع–، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 02، ديسمبر، 2013.

– الطيب مداني، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS– دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار–،مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014–2015.

– بدر الدين سوسة ، توحيد القوائم المالية وتدقيقها–دراسة حالة شركة تسيير مساهمات الدولة للغرب، مذكرة ماجستير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2011–2012.

– عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المرجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، علوم تجارية، جامعة الجزائر 03، 2009–2010.

– عمر عيسى المناصير، اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير، الجامعة الهاشمية، 2013.

– عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات–دراسة ميدانية–، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008–2009.

– وليد خالد العازمي، اثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي ، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال،جامعة الشرق الأوسط، نيسان، 2012 .

– يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والاداري – دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية–، مذكرة ماجستير،قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، 2007.

المقالات

– إحسان صالح المعتاز، عفاف سالم بصفر، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات – دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية–، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والادارة، المجلد 24، العدد 02، 2010 .

– أحمد رجب عبد الملك، دور حوكمة الشركات في تحديد السعر العادل للأسهم في سوق الأوراق المالية –دراسة تحليلية–، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية،المجلد 45 ، العدد 01، يناير 2008.

– أحمد زكريا صيام، دور الحاكمية في الحد من تداعيات الأزمة المالية على بورصة عمان، مجلة علوم انسانية، العدد 42، صيف 2009.

– أحمد سعيد قطب حسانين، التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة (دراسة ميدانية على سوق الأسهم السعودي)، مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 46، العدد 01، جانفي 2009.

– الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، السنة 05، 2012.

– بتول محمد نوري، علي خلف سليمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد 04، ديسمبر 2011.

– بسام عبدالله البسام، الحوكمة الرشيدة المملكة العربية السعودية –حالة دراسية –الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الإقتصادية والقانونية، العدد11، جانفي 2014.

– جمال عمورة، تجميع القوائم المالية باستخدام طريقة التكافؤ وتغير محيط التجميع: حساب فارق الاقتناء وفقا للنظريات المفسرة للتجميع والمعايير المحاسبية والإبلاغ المالية الدوليةIAS–IFRS)، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد 02، العدد 27، 2013.

– حسام الدين خداش وآخرون، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل والخاص لتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات–دراسة ميدانية–،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 07، العدد 04، 2011.

– رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية–دراسة ميدانية–مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02 ، 2010.

– زهير خضر ياسين، البعد السياسي لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 11، 2006.

– سامح رياض احمد ،دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية –دراسة تطبيقية على شركات الادوية المصرية–،المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 07 ،العدد 01، 2011.

– ظاهر شاهر القشي، إنهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، المجلد 52 ، العدد 05، القاهرة، 2005.

– علي عبد القادر الذنيبات، بشير أحمد خميس، المعايير العامة (الشخصية) للتدقيق معايير رمزية أم معايير هادفة الى تحقيق الشفافية المالية ؟ مجلة دراسات العلوم الادارية، الأردن، المجلد 35 ،العدد 02، 2008.

– عمر اقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات)في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها–اطار مقترح–، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 02، 2012.

– عيسى عبد الله الغنودي، دور قواعد الإدارة الرشيدة (الحوكمة) في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا –دراسة استكشافية–، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 02، 2011.

– فتحي طيطوس، محافظ الحسابات في الجزائر، دفاتر السياسة والقانون، العدد 9، جوان 2013.

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

– مجدي محمد سامي ، دور لجان المراجعة في حكومة الشركات و آثارها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، .مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، المجلد 46، العدد 02 ، 2009.

– محمد إبراهيم النوايسة،العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 03 ، 2006 .

– مسعود صاغور ،تعزيز الإفصاح بعد الإصلاح المحاسبي في الجزائر ودوره في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد 08، ديسمبر 2013.

– مسعود صديقي ، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد01، 2002.

– مصطفى عقاري، المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، جوان، 2007.

– مصطفى عقاري، مسؤوليات محافظ الحسابات–دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012.

– هاشم رمضان الجزائري، حسين عبد القادر معروف، ماهية حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 07، العدد 25، 2008.

– يحيى سعيدي، لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، السنة 05، 2012.

المداخلات

– أحمد جميل، محمد سفير، مداخلة بعنوان تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ،جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06–07 ماي 2012.

– أحمد زغدار، الاقتصاد الإسلامي والأزمة المالية العالمية واستشراف الحلول من منظور إسلامي باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات، ملتقى دولي حول الاقتصاد الإسلامي– الواقع ورهانات المستقبل–، جامعة غرداية، يومي 23–24 فيفري 2011.

– أحمد مخلوف، مداخلة بعنوان الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20–21 أكتوبر 2009.

– الأزهر عزة، رشيدة خالدي، مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي ومنهجية المراجعة في ظل المعايير الدولية للمراجعة (دراسة تحليلية)، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS–IFRS–IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات–اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 – 25 نوفمبر 2014.

– العيادي زرزار ،مداخلة بعنوان أثر تطبيق حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات"،الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق،جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، يومي 07 – 08 ديسمبر 2010.

– حسين بن الطاهر، محمد بوطلاعة، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والافصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري ،جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06–07 ماي 2012.

– حمزة شنوف وآخرون، مداخلة بعنوان معايير التقارير المالية الدولية لتوحيد الحسابات، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS–IFRS–IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات–اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 – 25 نوفمبر 2014.

– خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS–IFRS–IPSAS) في تغعيل أداء المؤسسات والحكومات–اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24–25 نوفمبر 2014.

– رضا جاوحدو، عبد الله مايو ، مداخلة بعنوان تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لادارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة –واقع رهانات، وافاق–جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي،يومي 07– 08 ديسمبر 2010.

– زين الدين بروش، جابر دهيمي، مداخلة بعنوان دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والاداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري ،جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06–07 ماي 2012.

– سليمان بوفاسة، رشيد سعيداني، مداخلة بعنوان لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل مبادئ الحوكمة في الشركات ورفع ادائها، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، يومي 19–20 نوفمبر 2013.

– سهام موسي، فراح خالدي، مداخلة بعنوان أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة ،يومي 06 –07 ماي 2012.

– سهام موسي، فراح خالدي، مداخلة بعنوان أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة ،يومي 06 –07 ماي 2012.

– شوقي جباري، فريد خميلي، مداخلة بعنوان دور المراجعة الخارجية في ارساء دعائم حوكمة الشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، –الواقع والآفاق في ظل المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، يومي 11–12 اكتوبر 2010.

– عبد العالي محمدي، مداخلة بعنوان "دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والاداري"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06–07 ماي 2012.

– علال بن ثابت ، محمد بن جاب الله ، مداخلة بعنوان الحوكمة المؤسساتية ومتطلبات الإصلاح لتطبيقها في الدول النامية، الملتقى الدولي الأول حول أبعاد الجيل الثاني من الإصلاحات الاقتصادية في الدول النامية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، يومي 04– 05 نوفمبر 2006.

– عمر شريف، زكية بن زروق، مداخلة بعنوان علاقة الحوكمة بعملية الإفصاح والشفافية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع رهانات، وافاق)جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 07 – 08 ديسمبر 2010.

– عيد بن حامد الشمري، مداخلة بعنوان حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية–الواقع ..الطموح– المؤتمر العلمي الأول دور حوكمة الشركات في الإصلاح الاقتصادي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، يومي 15–16 تشرين الأول 2008.

– فايز سايج، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظة الحسابات، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA ، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13–14 ديسمبر 2011.

– فريد خميلي، عبد الكريم شوكال، مداخلة بعنوان الحوكمة والفساد الاداري والمالي، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار عنابة ، يومي 18–19 نوفمبر 2009.

– كمال بوعظم ، عبد السلام زايدي ، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق والحد من وقوع الأزمات، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الاعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار عنابة ، يومي 18–19 نوفمبر 2009.

– ليلى قطاف ، شرف الدين أمين بن عواق ، مداخلة بعنوان دراسة حول آثار تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في محاربة الفساد المالي والإداري، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول

حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية (تجربة الأسواق الناشئة)–جامعة اليرموك، الأردن، يومي 17–18 أفريل 2013.

– محمد براق، مسعود صديقي، مداخلة بعنوان انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الآداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 08–09 مارس 2005.

– محمد طارق يوسف، مداخلة بعنوان الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات، مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية ،مصر، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ماي 2007.

– محمد علوان، نوح فروجي، مداخلة بعنوان دور التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق الحوكمة في اضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، يومي 19–20 نوفمبر 2013.

– محمد ياسين غادر، مداخلة بعنوان محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان لبنان، يومي 15–17 ديسمبر 2012.

– مراد سكاك، فارس هباش، مداخلة بعنوان دور التدقيق الاجتماعي في اطار الحوكمة المسؤولة اجتماعيا في ظل الانفتاح الخارجي، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف ، يومي 20– 21 أكتوبر 2009.

– مريم الشريف جحنيط، علاقة الالتزام بمعايير الحوكمة بالأزمة المالية العالمية، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف،يومي 20–21 اكتوبر 2009.

– مصطفى طبشي، وآخرون، مداخلة بعنوان إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 27، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية –IAS) IFRS–IPSAS) في تغعيل أداء المؤسسات والحكومات–اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24– 25 نوفمبر 2014.

– منصور بن اعمارة، محمد حولي،مداخلة بعنوان معايير المراجعة الدولية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA ، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13–14 ديسمبر 2011.

– منور أوسرير، محمد مجبر، مداخلة بعنوان أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية، الملتقى الدولي الأول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية–تجارب تطبيقات وآفاق، المركز الجامعي الوادي، يومي 17–18 جانفي 2010.

– نبيل أبو دياب، مداخلة بعنوان آفاق تطوير لائحة حوكمة في فلسطين، الملتقى السنوي الأول لسوق المال الفلسطيني، سبتمبر 2007.

– نعيمة يحياوي، حكيمة بوسلمة، مداخلة بعنوان دور الحاكمية المؤسسية في تحسين الاداء المالي للشركات، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري ،جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06–07 ماي 2012.

– نور الدين مزياني، العياشي زرزار، مداخلة بعنوان ادارة المخاطر في ظل حوكمة الشركات، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار عنابة، يومي 18–19 نوفمبر 2009.

– نور الدين حامد، فطيمة ساسي، مداخلة بعنوان دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والاداري للقطاع الخاص الجزائري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري ،جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06–07 ماي 2012.

– يوسف مسعداوي، مداخلة بعنوان الحوكمة كآلية الإدارة الأزمات المالية العالمية، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية (تجربة الأسواق الناشئة)– جامعة اليرموك، الأردن، يومي 17–18 أفريل 2013.

–محمد عمر شقلوف، عبد الحفيظ ميرة، مداخلة بعنوان الحاكمية المؤسسة وعلاقتها بالخصخصة والمسؤولية الاجتماعية، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية (تجربة الأسواق الناشئة)–جامعة اليرموك، الأردن، يومي 17–18 أفريل 2013.

القوانين والجرائد الرسمية

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02،السنة 25، الصادرة بتاريخ 13 جانفي 1988.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، السنة 50، الصادرة بتاريخ 16 جانفي 2013.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد07، السنة 48، الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011 .

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، السنة 17، الصادرة بتاريخ 04 مارس 1980.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11،السنة 48 الصادرة بتاريخ 20 فيفري 2011.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 19، السنة 46، الصادرة بتاريخ الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، السنة 33، الصادرة بتاريخ 17 أفريل 1996 .

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، السنة 30، الصادرة بتاريخ 27 أفريل 1993، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المعدل والمتمم بالأمر رقم 75-59 الصادر بتاريخ 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم سنة 2007.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، السنة 50، الصادرة بتاريخ 5 ماي 2013.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، السنة 48 ، الصادرة بتاريخ 01 جويلية 2011، المتضمنة المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ بـ2011/05/26، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات، أشكالها وآجال إرسالها.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 42، السنة 47، صادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، المتضمنة القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 55 ، السنة 32، الصادرة بتاريخ 27 سبتمبر 1995، الأمر 95-25 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56 ، السنة 33، الصادرة بتاريخ 29 سبتمبر 1996.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65، السنة 48، الصادرة بتاريخ 30 نوفمبر 2011

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، السنة 33، الصادرة بتاريخ 01 ديسمبر 1996.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 74، السنة 44 ، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون رقم 07-11 .

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 77، السنة 33، الصادرة بتاريخ 11 ديسمبر 1996 الأمر 96-27 الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 والمتضمن القانون التجاري.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، السنة 34، الصادرة بتاريخ 07 ديسمبر 1997.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 85 ،السنة 33 ،الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1996 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 87، السنة 36، الصادرة بتاريخ 08 ديسمبر 1999،القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 يحدد كيفيات اعداد وتجميع حسابات المجمع.

– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 91، السنة 38 ، الصادرة بتاريخ 22 ديسمبر 1999، قرار يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع.

– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، السنة 06، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1969 ، قانون المالية سنة 1970.

– القانون التجاري الجزائري.

– مقرر رقم 103/spm/94 المؤرخ في 02 فيفري 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات التوصية رقم 02 الاجتهادات الدنيا الخاصة بملفات العمل.

مراجع أخرى

– مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، العدد 13، 2009.

– ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، 2009.

– هيئة سوق رأس المال الفلسطينية.

المراجع باللغة الفرنسية

الكتـــب

- Béatrice et Francis Grandguillot , Comptabilité des Sociétés, 6 ème édition, gualino, paris, 2008.

- Benoit Lebrun , Les comptes consolidés , édition Demos ,1998.

- Bruno bachy, michel sion, analyse financière des comptes consolidés, normes IFRS, 2 ème édition, dunod ,paris, 2009.

- Francis Lefebvre, Groupes de Sociétés, édition francis lefebvre, france, 2000.

- François colinet, simon paoli,pratique des comptes consolidés, 5ème édition ,paris ,dunod, 2008.

- Groupe revue fiduciaire, Code IFRS normes et interprétations applicables dans l'UE, collection les codes RF, 9 eme édition, 2014.

- Jean-Yves Eglem et autres , la consolidation outil de gestion et de contrôle des groupes, édition vuibert, paris, 1984.

- Med Zine Khafrabi,comptabilité des sociétés, 4 eme édition, berti, alger, 2006

- Mohand Cid Benaibouche,Comptabilité des Sociétés , 2 ème édition, office des publication universitaire, 2010 .

- Patrick Mykita, Cherif Jacques Allali, comptabilitè des sociètès, 1 er èdition, foucher, 2007.

- Robert Obert, Marie-pierre Mairesse, Comptabilité et Audit-manuel et application-, 2 ème édition, dunod, paris,2009.

- Tayeb Zitouni, comptabilité des sociétés,édition, berti, alger, 2003.

-Catherine Maillet-Baudriet, Anne le Manh, les normes comptables internationales Ias/Ifrs, 5 ème édition, foucher, 2007-2008.

المقالات

- Gillert Gèlard , le point sur la mise en équivalance: méthode d'evaluation ou méthode de consolidation ?, revue francaise de comptabilité, n 475, avril, 2014.

- Robert Obert, De nouvelles normes IFRS sur les comptes consolidés, revue française de comptabilité, n 444, juin, 2011.

-Christophe Marion, IFRS 11 :subtilités et difficultés d' application, revue francaise de comptabilité, n 473, fevrier, 2014

مواقع الكترونية

www.iaasb.org-

www.iasplus.com-

www.ifrs.org-

www.joradp.dz-

www.oecd.org-

www.cnc.dz -

الملاحـــــق

الملحق رقم 01

(ENTETE DE LA SOCIETE)

FEUILLE DE RAPPROCHEMENT DES COMPTES INTRAGROUPE

ANNEXE : A

Société cédante : *est la société créditrice, elle remplit les colonnes de droites*

Société cessionnaire : *La société cessionnaire est la société débitrice, elle remplit les colonnes de gauche*

Date de clôture : *mois comptable*

Dans le cadre de la procédure de rapprochement des comptes réciproques des filiales métiers de bases, nous les soussignés confirmons les soldes des comptes ci-après :

CREANCES ET DETTES INTRA-GROUPE

Comptes (créances)	Montant Solde Société cédante	Comptes de contrepartie (dettes)	Montant solde société cessionnaire	Différence	Observations
les numéros de compte en SCF	les soldes respectifs de chaque compte	les numéros de comptes (en SCF) et les soldes respectif de chaque compte	les soldes respectifs de chaque compte	Différence entre les deux sociétés	La société cessionnaire inscrit dans la colonne observation s toutes les justifications des écarts entre ses soldes et ceux de la société cédante.
TOTAL	total solde des comptes		total solde des comptes	total solde des comptes	

Visa du service Comptable de la société cédante

Visa du service comptable de la société cessionnaire

الملحق رقم 02

ENTETE DE LA SOCIETE)

FEUILLE DE RAPPROCHEMENT DES COMPTES INTRAGROUPE

ANNEXE : B

Société cédante :

Société cessionnaire :

Date de clôture :

Dans le cadre de la procédure de rapprochement des comptes réciproques des filiales métiers de bases, nous les soussignés confirmons les soldes des comptes ci-après :

CHARGES ET PRODUITS INTRA-GROUPE

Comptes	Montant société cédante	Comptes de charges de contre partie	Montant société cessionnaire	Différence	Observations
TOTAL					

Visa du service Comptable de la société cédante

Visa du service comptable de la société cessionnaire

الملحق رقم 03

ENTETE DE LA SOCIETE)

FEUILLE DE RAPPROCHEMENT DES COMPTES INTRAGROUPE

ANNEXE : C

Société cédante :

Société cessionnaire :

Date de clôture :

Dans le cadre de la procédure de rapprochement des comptes réciproques des filiales métiers de bases, nous les soussignés confirmons les soldes des comptes ci-après :

PRESTATIONS ET CHARGES INTRA-GROUPE

Comptes	Montant société cédante	Comptes de charges de contre partie	Montant société cessionnaire	Différence	Observations
TOTAL					

Visa du service Comptable de la société cédante

Visa du service comptable de la société cessionnaire

الملحق رقم 04

ENTETE DE LA SOCIETE)

FEUILLE DE RAPPROCHEMENT DES COMPTES INTRAGROUPE

ANNEXE : D

Société cédante :

Société cessionnaire :

Date de clôture :

Détails des soldes / discordances

Du comptes : .....

Dates	Libellé	Débit	Crédit
Factures	Bons de commande / contrat N° :.....	Montant	Montant
TOTAUX			
SOLDE			

Visa du service comptable

الملحق رقم 05

ENTETE DE LA SOCIETE)

FEUILLE DE RAPPROCHEMENT DES COMPTES INTRAGROUPE

ANNEXE : G

Société cédante :

Société cessionnaire :

Date de clôture :

Détails des factures émises

A la date du : .....

Société cédante				Société cessionnaire			
N° factures	Période	Montant	Comptabilisé dans le compte	Comptabilisé dans le compte	Montant	Différence	observations
TOTAUX							

Visa du service Comptable de la société cédante

Visa du service comptable de la société cessionnaire

الملحق رقم 06

IV.3. Tableau de synthèse de rapprochement :

	Indice Société	Sociétés du Groupe	Intitulé du compte N° de compte		Intitulé du compte N° de compte	
			solde global	solde concilie	solde global	solde concilie
1	301	SONELGAZ	Solde tel qu'il est dans vos livres	Solde reconnue par les deux parties	Solde tel qu'il est dans vos livres	Solde reconnue par les deux parties
2	307	SDA				
3	317	SDC				
4	308	SDE				
5	306	SDO				
6	302	GRTE				
7	303	GRTG				
8	309	SPE				
9	400	OS				
10	223	CAMEG				
11	509	CEEG				
12	220	ELIT				
13	229	SOPIEG				
14	504	ETTERKIB				
15	505	INERGA				
16	501	KAHRIF				
17	502	KAHRAKIB				
18	503	KANAGHAZ				
19	228	IFEG				
20	224	CREDEG				
21	201	TRANSMEX				
22	222	SAT INFO				
23	221	SPAS				
24	214	MEI				
25	202	MPV				
26	211	SKMK				
27	605	ROUIBA ECLAIRAGE				
28	606	AMC				
29	406	HMP				
30	226	SMT				
31	901	FOSC				
32	404	SKB				
33	407	SKD				
34	403	SKS				
35	408	SKT				
		TOTAL				

الملحق رقم 07

LIASSE DE CONSOLIDATION

SOCIETE : **LC N°1**

EXERCICE : **BILAN (ACTIF) RETRAITE** **Unité : DA**

INTITULE DES COMPTES	Note	COMPTES ANNUELS AVANT RETRAITEMENTS			Retraitements (*)		COMPTES ANNUELS APRES RETRAITEMENT		
		Montant Brut	Amortissements Provisions	Total avant retrait	Débit	Crédit	Montant Brut	Amortissements Et Provisions	Montant Net
I. ACTIFS NON-COURANTS									
1. Ecart d'acquisition-Goodwill positif ou négatif				0,00					0,00
2. Immobilisations Incorporelles				0,00					0,00
3. Immobilisations Corporelles				0,00					0,00
Terrains				0,00					0,00
Bâtiments				0,00					0,00
Autres immobilisations corporelles				0,00					0,00
Immobilisations en concession				0,00					0,00
4. Immobilisations encours				0,00					0,00
5. Immobilisations Financières				0,00					0,00
Titres mises en équivalence				0,00					0,00
Autres participations et créances rattachées				0,00					0,00
Autres titres immobilisés				0,00					0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants				0,00					0,00
Actifs d'impôt différé				0,00					0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
II. ACTIFS COURANTS									
6. Stocks et encours				0,00					0,00
7. Créances et emplois assimilés				0,00					0,00
Clients				0,00					0,00
Autres débiteurs				0,00					0,00
Impôts et assimilés exigible				0,00					0,00
Autres créances et emplois assimilés				0,00					0,00
8. Disponibilités et assimilés				0,00					0,00
Placements et autres actifs financiers courants				0,00					0,00
Trésorerie									0,00
TOTAL ACTIF COURANT		0,00							
TOTAL GENERAL DE L'ACTIF		0,00	0,00	0,00			0,00	0,00	0,00

الملحق رقم 08

LIASSE DE CONSOLIDATION

SOCIETE : **LC N°2**

EXERCICE : **BILAN (PASSIF) RETRAITE** **Unité : DA**

INTITULES DES COMPTES	Note	Comptes Annuels	Total avant retrait	Retraitements		Montants Nets Retraités
				Débit	Crédit	
I. CAPITAUX PROPRES	-					
Capital émis						
Capital non appelé						
Primes et réserves						
Ecart de réévaluation						
Résultat net						
Autres capitaux propres - Report à nouveau						
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**
II. PASSIFS NON COURANTS	-					
Emprunts et dettes financières						
Impôts (différés et provisionnés)						
Autres dettes non courantes						
Provisions et produits constatés d'avance						
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**
III. PASSIFS COURANTS	-					
Fournisseurs et comptes rattachés						
Impôts						
Autres dettes						
Trésorerie Passif						
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**
TOTAL GENERAL DU PASSIF		**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**

الملحق رقم 09

SOCIETE :	LIASSE DE CONSOLIDATION						LC N°3
EXERCICE :	TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT RETRAITE						Unité : DA
INTITULES DES COMPTES	Note	Comptes annuels avant retraitement		Retraitement		Comptes annules Après retraitement	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
Chiffre d'affaires							
Variation Stocks produits finis et encours							
Production immobilisée							
Subventions d'exploitation							
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Achats consommés							
Services extérieurs et autres consommations							
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
charges de personnel							
impôts, taxes et vairsements assimilés							
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres produits opérationnels							
Autres charges opérationnelles							
Dotations aux amortissements et aux provisions							
Reprise sur pertes de valeur et provisions							
V- RESULTAT OPERATIONNEL	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Produits financiers							
Charges financières							
VI- RESULTAT FINANCIER	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Impôts exigibles sur résultats ordinaires							
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires							
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)							
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)							
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

الملحق رقم 10

LIASSE DE CONSOLIDATION

SOCIETE : **LC N°4**

Unité:

EXERCICE : **TABLEAU DES TITRES DE PARTICIPATION DES SOCIETES CONSOLIDEES DU GROUPE** **DA**

Sociétés	Capital		Participation détenue		% Groupe	% hors .Groupe	Valeur des Titres	Provisions Sur titres	Valeur Nette Des titres	Dividendes Encaissés
	Nbre actions	Montant	Nbre actions	Montant						
	A	B	C	D	E (D / B)	F (100 – E)	G	H	I	J
1 - Sociétés du groupe - Consolidées - Non consolidées										
TOTAL 1										
2 - Autres sociétés										
TOTAL 2										
TOTAL 3 = 1 + 2										

الملحق رقم 11

SOCIETE : **LIASSE DE CONSOLIDATION** **LC N°5**

EXERCICE : **TABLEAU RECAPITULATIF DES CREANCES SUR LES SOCIETES CONSOLIDEES DU GROUPE** **Unité : DA**

SOCIETES DU GROUPE	Participations (26)	Client et comptes rattachés (41)	Groupe et Associés (45)	Débiteurs divers (46)
TOTAL				

الملحق رقم 12

SOCIETE : **LIASSE DE CONSOLIDATION** **LC N°6**

EXERCICE : **TABLEAU RECAPITULATIF DES DETTES SUR LES SOCIETES CONSOLIDEES DU GROUPE** **Unité : DA**

SOCIETES DU GROUPE	Fournisseurs et comptes rattachés (40)	Groupe et Associés (45)	Créditeurs divers (46)
TOTAL			

الملحق رقم 13

LIASSE DE CONSOLIDATION

SOCIETE (CESSIONNAIRE):
EXERCICE :

TABLEAU RECAPITULATIF DES STOCKS ET CHARGES INTERNES AUX SOCIETES CONSOLIDEES DU GROUPE

LC N°7
Unité : DA

SOCIETES DU GROUPE	Consommation marchandises et Mat. Et Fourn. (60)	Services (61\62)	Autres charges Opérationnelles (65)	Charges financiers (66)	Charges extraordinaires (67)
TOTAL					

الملحق رقم 14

LIASSE DE CONSOLIDATION

SOCIETE (CEDANTE): TABLEAU RECAPITULATIF DES PRODUITS DES SOCIETES **LC N°8**

EXERCICE : CONSOLIDEES DU GROUPE **Unité : DA**

SOCIETES DU GROUPE	Ventes marchandises et production et prestation fournies (70)	Autres produits opérationnels (75)	Produits financiers (76)	Produits Extraordinaires (77)
TOTAL				

الملحق رقم 15

LIASSE DE CONSOLIDATION

SOCIETE : RELEVE DES STOCKS INTRA-GROUPE (AU 31/12/20..) **LC N°9**

EXERCICE : **Unité : DA**

ATURE DU STOCK	MONTANT DES ACHATS			% des achats intra-Groupe (A/C)	STOCK INTRA-GROUPE AU 31/12/20..	
	Aux Stes du groupe	Aux Stes hors Groupe	Total (A+B)		Montant stock total	Stock intra-groupe (ExD)
	A	B	C	D	E	F
30 – Stocks de marchandises						
31 – Matières premières et fournitures						
32 – Autres approvisionnements						
33 – En cours de production de biens						
34 – En cours de production de services						
35 – stocks de produits						

الملحق رقم 16

LIASSE DE CONSOLIDATION

SOCIETE : **LC N°10**

EXERCICE : DETERMINATION DE L'ACTIF NET **Unité : DA**

COMPTES DE BILAN	AVANT RETRAITEMENT	RETRAITEMENT	APRES RETRAITEMENT
10 – Capital, réserves et assimilés 11 – Report à nouveau 12 – Résultat de l'exercice 13 – Produits et charges différés – hors cycle d'exploitation			
ACTIF NET (AVANT RESULTAT)			

الملحق رقم 17

En milliards de DA

Tableau N° (03) : Bilan consolidé au 31/12/2016

ACTIF	MONTANTS NETS		
	2016	2015	Evolution 2016/2015
ACTIFS NON COURANTS			
Ecart d'acquisition (ou goodwill)	0	0	
Immobilisations incorporelles	480	414	16%
Immobilisations corporelles	1 988 805	1 801 512	10%
Terrains	4 366	4 157	5%
Agencements et aménagements de terrains	17 593	17 015	3%
Constructions (Batiments et ouvrages d'infrastructure)	152 428	143 880	6%
Installations techniques, matériels et outillages industriels	1 579 967	1 457 249	8%
Autres immobilisations corporelles	234 451	179 211	31%
Immobilisations en cours	1 314 067	1 152 400	14%
Immobilisations financières	40 807	35 481	15%
Titres mis en équivalence - entreprises associées	28 576	23 041	24%
Titres participations et créances rattachées	2 544	2 794	-
Autres titres immobilisés	2 442	2 863	-15%
Prêts et autres actifs financiers non courants	2 154	2 061	5%
Impôts différés actif	5 090	4 722	8%
Autres actifs non courants	0	0	-
TOTAL ACTIFS NON COURANTS	3 344 159	2 989 806	12%
ACTIFS COURANTS			
Stocks et encours	133 323	119 438	12%
Créances et emplois assimilés	309 850	322 217	-4%
Clients	198 449	171 983	15%
Autres débiteurs	52 132	71 261	-27%
Impôts	59 268	78 972	-25%
Autres actifs courants	0	0	-
Disponibilités et assimilés	280 975	309 953	-9%
Placements et autres actifs financiers courants	15 794	12 713	24%
Trésorerie	265 181	297 240	-11%
Comptes transitoire	7	7 199	-100%
TOTAL ACTIFS COURANTS	724 155	758 807	-5%
TOTAL GENERAL // ACTIF	4 068 314	3 748 613	9%

الملحق رقم 18

En milliards de DA

PASSIF	MONTANTS NETS		
	2016	2015	Evolution 2016/2015
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	150 000	150 000	0%
Renforcement des fonds propres	1 094 271	701 505	56%
Capital non appelé	0	0	-
Primes et réserves (Réserves consolidées)	198 773	178 917	11%
Ecart de réévaluation	30 394	30 428	0%
Ecart d'équivalence	14 982	12 825	17%
Résultat net (Résultat net part du groupe)	-11 804	-52 414	-77%
Autres capitaux propres - Report à nouveau	-225 763	-142 467	58%
Part de la société consolidante	1 250 853	878 793	42%
Part des minoritaires	77 501	71 222	9%
TOTAL CAPITAUX PROPRES	1 328 354	950 015	40%
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières	1 708 263	1 783 597	-4%
Impôts (différés et provisionnés)	15 059	14 679	3%
Autres dettes non courantes	547	532	3%
Provisions et produits comptabilisés d'avance	527 244	507 986	4%
TOTAL PASSIFS NON COURANTS	2 251 113	2 306 793	-2%
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés	316 709	257 845	23%
Impôts	14 396	9 755	48%
Autres dettes	154 316	121 838	27%
Trésorerie passif	3 271	101 139	-97%
Comptes transitoire	156	1 228	-87%
TOTAL PASSIFS COURANTS	488 847	491 805	-1%
TOTAL GENERAL // PASSIF	4 068 314	3 748 613	9%

الملحق رقم 19

Tableau N° (02) : Comptes de résultats consolidés - Exercice 2016 - (En millions de dinars)

Rubrique	Exercice 2014	Exercice 2015	Exercice 2016	Evolution 2016/2015
Chiffre d'affaires	313 055	328 008	359 395	10%
Variation Stocks produits finis et encours	211	-1169	-865	-26%
Production immobilisée	8 133	6 589	4 131	-37%
Subventions d'exploitation	114	128	82	-36%
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	321 513	333 557	362 744	9%
Achats consommés	120 508	109 423	117 965	8%
Services extérieurs et autres consommations	64 715	64 743	46 866	-28%
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	185 223	174 166	164 831	-5%
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	136 290	159 391	197 912	24%
Charges de personnel	83 672	100 105	94 960	-5%
Impôts, taxes et versements assimilés	6 292	6 623	7 129	8%
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	46 325	52 663	95 823	82%
Autres produits opérationnels	21 087	25 743	29 253	14%
Autres charges opérationnelles	1 954	4 528	2 063	-54%
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	113 687	123 001	133 324	8%
Reprise sur pertes de valeur et provisions	11 438	24 128	13 364	-45%
V- RESULTAT OPERATIONNEL	-36 790	-24 995	3 054	-112%
Produits financiers	3 038	2474	2 503	1%
Charges financières	17 255	18 136	10 344	-43%
VI- RESULTAT FINANCIER	-14 217	-15 663	-7 841	-50%
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	-51 007	-40 657	-4 786	-88%
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	2 029	2 229	2 892	30%
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	1 642	3 071	2 286	-26%
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	357 076	385 901	407 864	6%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	411 754	431 858	417 829	-3%
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-54 678	-45 957	-9 965	-78%
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	2	20	33	68%
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)	20	5	0	-100%
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE	-18	15	33	126%
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-54 696	-45 942	-9 932	-78%
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence	6 915	2 096	5 384	157%
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE	**-47 781**	**-43 846**	**-4 548**	**-90%**
Dont part des minoritaires	4 766	8 568	7 256	-15%
Part du groupe	-52 547	-52 414	-11 804	-77%

الملحق رقم 20

Rapport général Commissaires aux comptes

Mohamed OUANDELOUS
Expert comptable diplômé par l'Etat
Commissaire aux comptes
05, rue Kaddour Turki, Cherraga - Alger

Ahmed .LABANDJI
Expert comptable diplômé par l'Etat
Commissaire aux comptes
Cité Ain Allah batiment n° 214 Alger

Rapport général de commissariat aux comptes
Comptes consolidés
Groupe Sonelgaz
Exercice clos, le 31 décembre 2016

Monsieur le Président,

Messieurs,

Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale de 2015 à 2017, nous avons examiné les états financiers consolidés établis par la société « Sonelgaz SPA » au 31 décembre 2016 dont copie est jointe au présent rapport.

Les contrôles effectués ont porté sur :

- Le contrôle de la procédure de consolidation et retraitements réalisés,
- Le contrôle des comptes consolidés du Groupe Sonelgaz,
- Les vérifications et informations spécifiques prévues par la Loi.

Les états financiers soumis à notre examen sont arrêtés, conformément aux dispositions réglementaires, par le Conseil d'Administration de la Société algérienne de l'électricité et du gaz Sonelgaz /Spa (Holding) lors de la réunion du 1er juin 2017 avec un total net de bilan (Actif/Passif) égal à **4 068 313 682 923,69** DA et un résultat déficitaire de **4 547 979 137,97** DA.

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur ces états financiers au regard des normes comptables réglementaires en vigueur en Algérie.

Ces normes requièrent que l'audit soit planifié en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives.

Pour les besoins de nos travaux, nous avons disposé des documents suivants :

- Etats financiers consolidés relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 2016, comprenant le bilan (actif et passif), le compte de résultats, le tableau des flux de trésorerie, l'état de variation des capitaux propres et l'annexe,

الملحق رقم 21

- Liasses de consolidation,
- Balance générale consolidée des comptes,
- Journal des retraitements de consolidation,
- Rapports des commissaires aux comptes des filiales qui nous été remis soit seulement pour 36 filiales et entités associées sur respectivement les 40 et 6 sociétés.

Nous estimons que les travaux d'audit que nous avons réalisés constituent une base suffisante pour apprécier raisonnablement que les états financiers ne comportent d'anomalies significative.

OPINION SUR LES ETATS FINANCIERS CONSOLIDES

Sur la base des normes de contrôle généralement admises en Algérie et sous les réserves et observations et celles contenues dans les rapports des commissaires aux comptes des entités consolidées, nous estimons que, selon notre opinion, les comptes consolidés du Groupe Sonelgaz, tels qu'ils sont annexés au présent rapport avec un total net du bilan (actif – passif) quatre mille soixante-huit milliards trois cent treize mille six cent quatre-vingt-deux kilo dinars (4 068 313 682 KDA) et un résultat déficitaire de quatre milliards cinq cent quarante-sept millions neuf cent soixante-dix-neuf kilo dinars (4 547 979 KDA), sont réguliers et sincères et donnent dans l'ensemble une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice, ainsi que de la situation financière de votre Groupe à la fin de l'exercice 2016.

VERIFICATIONS ET INFORMATIONS SPECIFIQUES

Nous avons examiné le rapport d'activité du Groupe présenté par votre Conseil d'Administration pour l'année 2016, il ne soulève pas de notre part d'observations significatives sur la concordance des informations données avec les comptes annuels consolidés soumis à votre approbation.

Fait à Alger, le 17 Juin 2017

Les Commissaires aux comptes

Mohamed OUANDELOUS

Mohamed OUANDELOUS
Docteur en Economie
Mohamed Ouandelous
Expert Comptable Diplômé
Commissaire aux Comptes

Ahmed LABANDJI

Mr LABANDJI Ahmed
Expert Comptable Diplômé d'Etat
Commissaire aux Comptes Agréé

Résumé

Les groupes d'entreprises se sont largement répandus à travers le monde suite à l'expansion de la globalisation économique et l'augmentation de la concurrence. Cependant, l'activité incessante et la durabilité de ces entreprises dépendent de l'amélioration de ses prestations et l'assurance de la confiance qui ne peuvent être matérialisées qu'à travers l'établissement d'un rapport susceptible de prouver que les états financières représentent le centre financier réel de l'ensemble du Groupe.

C'est ainsi que la problématique de notre étude est axée sur la mise en exergue des phases d'audit réalisé par le commissaire aux comptes au niveau des groupes d'entreprises ainsi que le rôle joué par l'audit dans le perfectionnement des principes de la gouvernance des sociétés étant considéré comme l'un des mécanismes de gouvernance . En vue d'examiner théoriquement ces notions, nous avons opté pour la méthodologie descriptive analytique.

La présente étude a pour but d'exposer les étapes de réalisation d'une opération d'audit des états financiers consolidés et de mettre en relief le rôle du gouvernance joué par le commissaire aux comptes dans la mesure où il est l'auteur de cette opération, notamment à la lumière des réformes connues par l'Algérie en matière d'audit durant ces dernières années.

A la lumière de l'étude qui a été réalisée, nous avons constaté que, nonobstant son importance, l'opération d'audit des états financiers consolidés n'a pas de particularités spécifiques à l'exception de certaines clauses, de même qu'aucun des critères spéciaux n'ont été mis en place pour servir cette opération, une situation qui serait due à sa rareté en Algérie.

Mots-clés :
groupes d'entreprises, consolidation des comptes, états financiers, gouvernance d'entreprises, principes de la gouvernance, réforme de la profession d'audit, audit des états financiers consolidés.